

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 23 maj 2001 att bemyndiga chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över frågor beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Regeringen förordnade den 18 juni 2001 regeringsrådet Arne Bäckevold att vara särskild utredare.

Som experter förordnades samma dag skattejuristen Staffan Andersson, kanslirådet Cecilia Bohlin, t.f. departementsrådet Kerstin Boström, departementsrådet Anita Saldén Enérus, kammarrättsassessorn Lennart Nilsson, skattejuristen Kerstin Nyquist, ämnesrådet Kjell Olsson, departementssekreteraren Lena Sellgren, docenten Kristina Ståhl, skattejuristen Rolf Tyllström och skattejuristen Annika Alenius Vitols.

Lennart Nilsson entledigades från sitt uppdrag som expert i utredningen från och med den 28 februari 2002. Kammarrättsassessorn Marie Rosvall förordnades som expert från den 1 mars 2002. Lena Sellgren entledigades från sitt uppdrag som expert från och med den 1 oktober 2002 och samma dag förordnades departementssekreteraren Maria Ahrengart som expert i utredningen.

Som sekreterare förordnades från och med den 18 juni 2001 kammarrättsassessorn Birgitta Henriksson.

Utredningen har beslutat att anta namnet SINK-utredningen (Fi 2001:07).

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande (SOU 2003:12) Beskattningen av utomlands bosatta.

Till betänkandet fogas särskilda yttranden av experterna Rolf Tyllström och Annika Alenius Vitols samt av experterna Staffan Andersson och Kerstin Nyquist.

Uppdraget är härigenom avslutat.

Stockholm i februari 2003

Arne Bækkevold

/Birgitta Henriksson

Innehåll

Sammanfattning	11
Summary	19
Förkortningar	27
Författningsförslag	29
1 Utredningsuppdraget	55
1.1 Inledning.....	55
1.2 Inriktningen av utredningsarbetet.....	58
2 Bakgrund	59
2.1 Kort historik.....	59
2.2 Gällande rätt	62
2.2.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig	62
2.2.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	64
2.2.3 Särskilt om beskattning av i utlandet bosatta sjömän vid tjänstgöring på svenska handelsfartyg	70
2.2.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	71
3 Skatteavtal	73
3.1 Inledning.....	73
3.2 Metoder för undvikande av dubbelbeskattning.....	75

3.3	Genomgång av OECD:s modellavtal.....	77
3.3.1	Allmänt	77
3.3.2	Modellavtalet från april år 2000.....	78
3.4	Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	84
3.4.1	Inledning.....	84
3.4.2	Det nordiska avtalet	84
4	Internationella jämförelser	87
4.1	Inledning	87
4.2	Danmark.....	87
4.2.1	Allmänna regler	87
4.2.2	Särskilda skatteregler.....	88
4.3	Tyskland.....	94
4.3.1	Inledning.....	94
4.3.2	Obegränsad skattskyldighet	94
4.3.3	Begränsad skattskyldighet	95
4.3.4	Sammanfattningsvis om den tyska lagregleringen.....	96
4.4	Finland.....	97
4.5	Norge.....	98
4.6	Övriga länder	99
5	Praxis från EG-domstolen m.m.	103
5.1	Inledning	103
5.2	EG-rätt	103
5.3	EG-rätten på skatteområdet	105
5.4	Praxis från EG-domstolen	107
5.4.1	Allmänt	107
5.4.2	Skattemål beträffande fri rörlighet för arbetstagare	107
5.4.3	Skattemål beträffande rätten till fri etablering.....	111
5.5	Frågan om beskattning enligt SINK kan medföra att diskriminering i strid mot EG-fördraget uppkommer.....	113

6	Allmänna överväganden.....	117
6.1	Inledning.....	117
6.2	Dagpendlarna.....	119
6.3	SINK och EG-rätten.....	121
7	Beskattningen av dagpendlare samt begreppet stadigvarande vistelse	123
7.1	Allmänt	123
7.2	Analys av vad det innebär om dagpendlare görs till obegränsat skattskyldiga.....	126
7.3	Överväganden och förslag	129
7.3.1	Dagpendlarna och begreppet stadigvarande vistelse.....	129
7.3.2	Dagpendlarnas inkomst – beskattning enligt SINK eller IL.....	139
7.3.3	Bör begreppet stadigvarande vistelse förtydligas?	143
8	Den skattskyldige får möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK	149
8.1	Inledning.....	149
8.2	Överväganden och förslag	150
8.2.1	Diskrimineringsförbudet i EG-fördraget – valmöjlighet för utomlands bosatta	150
8.2.2	Närmare om förutsättningarna för och innehålls av valmöjligheten	153
8.2.3	Vilka skattskyldiga skall omfattas av den särskilda ordningen?.....	158
8.2.4	Vilka avdrag bör en skattskyldig ha rätt till?	159
8.2.5	Vad skall gälla om avdrag erhållits i hemvistlandet – kontrollfrågor.....	167
8.2.6	Vilken kommunalskatt skall begränsat skattskyldiga betala?	169
8.2.7	Den skattskyldiges val – förfaranderegler	170

9	Reglerna om förfarandet m.m.....	173
9.1	Inledning	173
9.2	Gällande rätt.....	174
9.3	Överväganden och förslag.....	178
9.3.1	Reglerna om skatteavdrag	178
9.3.2	Omprövning och efterbeskattning m.m.	185
10	Övriga frågor.....	193
10.1	Processuella frågor.....	193
10.1.1	Inledning och gällande reglering	193
10.1.2	Överväganden.....	194
10.2	Kostnadsersättningar.....	196
11	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	197
11.1	Inledning och uppdraget enligt direktiven.....	197
11.2	Kort historik och gällande rätt.....	198
11.3	Överväganden och förslag.....	200
12	Konsekvenser av förslagen	207
12.1	Allmänt.....	207
12.2	Statsfinansiella konsekvenser.....	207
12.2.1	Inledning.....	207
12.2.2	Överväganden och beräkning.....	208
12.2.3	Förslagets finansiering	214
12.3	Övriga konsekvenser	214
13	Författningskommentar.....	217
13.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	217
13.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	220

13.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	222
13.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	223
13.5 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)....	224
Särskilda yttranden	227
Bilaga	233

Sammanfattning

Allmänna utgångspunkter

Utredningen skall enligt direktiven göra en översyn av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Svensk beskattningsrätt skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldig är i princip den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas här samt den som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här. Övriga, dvs. så gott som alla utomlands bosatta, är begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett från vilket land de härrör. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast inkomster som på visst sätt härrör från verksamhet eller egendom i Sverige.

Tjänsteinkomster som förvärfvas genom verksamhet i Sverige och som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga) beskattas enligt SINK. Skattesatsen vid beskattning enligt SINK är 25 procent av bruttoersättningen, vilket således innebär att några avdrag inte medges. Skatten är en definitiv källskatt; ingen deklaraionsplikt föreligger alltså.

Utredningen har två huvuduppgifter när det gäller översynen av SINK. Den ena uppgiften är att överväga om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK, nämligen utomlands bosatta personer som regelmässigt pendlar till Sverige för arbete men som inte tillbringar sin dygnsvila här (dagpendlare), bör jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga och således i stället beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Bakgrunden är att SINK tillämpas även på personer som under lång tid pendlar till Sverige från t.ex. Danmark för att arbeta här; sådana personer anses således inte stadigvarande vistas här. När SINK

infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. En beskattning enligt SINK med 25 procent av bruttolönen anses enligt direktiven normalt vara alltför fördelaktig för sådana som har fast anställning i Sverige eller som annars regelmässigt arbetar här; detta gäller särskilt för dem som har höga inkomster.

Den andra uppgiften är att utreda om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Bakgrunden i detta fall är att det enligt SINK inte medges några kostnadsavdrag eller personliga avdrag, varför en person som skall beskattas enligt den lagen i vissa fall kan bli hårdare beskattad än en person i motsvarande situation som skall beskattas enligt IL; detta gäller särskilt för dem som har låga inkomster men höga kostnader.

Utöver de nu angivna uppgifterna skall utredningen se över förfarandereglerna enligt SINK, bl.a. vissa frågor angående förhållandet mellan å ena sidan SINK och å andra sidan skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och taxeringslagen (1990:324, TL).

Dessutom skall utredningen behandla en fråga som rör skattskyldigheten för utländska arrangörer av tillställningar i Sverige vid tillämpning av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Till att börja med kan konstateras att kritiken mot SINK i de två aktuella avseendena går ut på att SINK-skatten i det ena fallet – dagpendlarfallet – anses vara för fördelaktig för den skattskyldige, medan SINK-skatten i det andra fallet – avdragsfallet – anses vara för ofördelaktig för den skattskyldige. Detta är i och för sig en naturlig konsekvens av att SINK-skatten är en källskatt och följaktligen en skatt av schablonkaraktär; all schablonbeskattning innebär ju att några får en fördelaktigare beskattning och andra en ofördelaktigare beskattning än som skulle ha varit fallet om hänsyn tagits till alla omständigheter som normalt beaktas i skattesammanhang.

Det kan vidare konstateras att SINK-systemet i stort sett fungerar väl och att det inte är många personer som på angivet sätt framstår som stora vinnare eller förlorare på att beskattas enligt SINK i stället för enligt IL. Samtidigt står det klart att det för att komma till rätta med de antydda problemen krävs ganska stora ingrepp i systemet som påtagligt komplicerar beskattningen av de aktuella grupperna.

Slutsatsen av det anförda blir att det bör krävas starka skäl för att ändra den nuvarande regleringen. Utredningens direktiv ställer inte heller några krav på att utredningen skall föreslå ändringar. När det gäller frågan om SINK är förenlig med EG-rätten – här avses avdragsfallet – finns det dock knappast något utrymme för att låta bli att ändra reglerna om dessa befinns strida mot gemenskapsrätten. Vad beträffar dagpendlarna finns det däremot i och för sig inget som hindrar att man låter nuvarande ordning bestå även om denna på grund av sin schablonnatur kan medföra betydande skattefördelar för ett fåtal personer. Problemet med dagpendlarna gäller i stort sett bara i förhållandet mellan Sverige och Danmark. Det har från framför allt dansk sida rests krav på att skattereglerna skall ändras så att man eliminerar de konkurrensfördelar som nuvarande regler anses medföra vid anställning av danska dagpendlare i Sverige. Diskussioner har också sedan länge förts mellan länderna i syfte att finna en bilateral lösning på problemet, men detta har hittills inte lyckats. Det finns följaktligen önskemål om att det nu läggs fram ett konkret förslag som kan utgöra underlag för fortsatta överväganden på området. Utredningen lägger därför fram ett sådant förslag.

Beskattningen av dagpendlare och begreppet stadigvarande vistelse

Dagpendlarnas inkomst – beskattning enligt SINK eller IL

Som anförts ovan kan dagpendlarna i princip arbeta under obegränsad tid i Sverige och ändå bli skattskyldiga enligt SINK. Avsikten när lagen infördes var att den skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. Dessa skulle därigenom slippa deklarerera och även i övrigt skulle beskattningsförfarandet förenklas för denna grupp. Någon anledning att låta lagen ha ett mer vidsträckt tillämpningsområde har inte framkommit. Dagpendlarna har i regel fast arbete i Sverige och bör därför inte beskattas enligt SINK. Utredningen föreslår följaktligen att denna kategori skall beskattas enligt IL.

Förslaget innebär att den som är utomlands bosatt och arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt minst tio dagar per månad skall beskattas enligt IL i stället för enligt SINK. Något krav på att det skall vara fråga om samma anställning

under sexmånadersperioden uppställs inte. Tiodagarsgränsen motiveras av att de som har fasta anställningar med regelbundet arbete i Sverige bör falla utanför SINK. Sådana anställningar avser i regel minst halvtid. Gränsen bör därför i princip gå vid två dagar i veckan. För att även de fall då arbetstiden är ojämnt fördelad mellan veckorna skall täckas in föreslår utredningen att arbetskriteriet skall vara uppfyllt om arbete normalt pågår under minst tio dagar per månad.

Utredningen föreslår att skattesatsen för denna kategori bör vara den genomsnittliga kommunalskatt som vid tillfället tillämpas i Sveriges kommuner.

Bör begreppet stadigvarande vistelse preciseras?

Vad som avses med stadigvarande vistelse framgår inte direkt av lagtext utan det avgörs av praxis. Rättsläget innebär i huvudsak att det skall vara fråga om en sammanhängande vistelse på minst sex månader och att kortvariga avbrott inte anses bryta vistelseperioden.

Utredningen har övervägt om begreppet stadigvarande vistelse bör preciseras. Det är emellertid svårt att hitta en modell med rätt avvägning. Flera grannländer har motsvarande oreglerade system där jämställdhet med obegränsat skattskyldiga enligt praxis uppkommer efter minst sex månaders vistelse i arbetslandet, varvid kortvariga avbrott inte bryter denna vistelse. Det kan vidare påpekas att tvister rörande frågan om stadigvarande vistelse föreligger inte är särskilt vanliga i skattedomstolarna. Det talar för att den nuvarande ordningen inte vållar några större tillämpningsproblem. Utredningen föreslår mot denna bakgrund ingen definition av begreppet stadigvarande vistelse.

Utomlands bosatta (begränsat skattskyldiga) får möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK

Utredningens uppgift i denna del är att klargöra om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Vid beskattning enligt SINK föreligger, som nämnts, ingen rätt för den utomlands bosatte

till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och inte heller någon rätt till grundavdrag, allmänna avdrag eller ränteavdrag.

Mot bakgrund av EG-domstolens domar kan konstateras att det med all sannolikhet krävs att det finns möjlighet för utomlands bosatta att i vissa fall komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när denna är mindre fördelaktig än en beskattning enligt de vanliga reglerna i IL. I Tyskland och i Danmark har man som en följd av den s.k. Schumackerdomen i EG-domstolen infört en möjlighet för en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) som arbetar i landet att välja att vid beskattningen bli i princip jämställd med en obegränsat skattskyldig person; som krav för att få denna rätt, gäller bl. a. att den skattskyldige har en klart övervägande del av sin inkomst i det land där han arbetar (Tyskland/Danmark).

Utredningen har med hänsyn till de krav som EG-rätten ställer kommit fram till att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar skall få välja om beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. Enligt utredningen bör en utomlands bosatt skattskyldig till att börja med, utan några särskilda krav, ha möjlighet att välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och följaktligen bli berättigad till de avdrag som är nödvändiga för intäkternas förvärvande.

Vidare bör en skattskyldig ha rätt till personliga avdrag om han får sin inkomst till klart övervägande del från arbetsstaten. Detta har sin grund i att en sådan person i regel inte har möjlighet att få personliga avdrag i hemviststaten. Utredningen föreslår således att en utomlands bosatt skattskyldig som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en förvärvsinkomst i Sverige som uppgår till minst 75 procent av hans totala förvärvsinkomst från Sverige och andra länder skall ha rätt även till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag.

Reglerna om förfarandet

Utredningen föreslår att inte bara arbetsgivaren utan även den skattskyldige i regel skall vara betalningsskyldig för särskild inkomstskatt.

Utredningen föreslår vidare att SBL:s regler om bl.a. omprövning, efterbeskattning och skattetillägg skall vara tillämpliga även vad gäller särskild inkomstskatt. Vissa följdändringar görs också i TL.

Övriga frågor

Processuella frågor

Enligt direktiven skall utredningen överväga en samordning i fråga om forumreglerna vid processer enligt IL och enligt SINK. Bakgrunden är att frågan om en person är begränsat eller obegränsat skattskyldig kan bli föremål för prövning vid olika skattemyndigheter och därefter vid olika domstolar.

När det gäller domstolsprövningen finns i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar bestämmelser som gör det möjligt att flytta över handläggningen av ett mål till en annan länsrätt eller kammarrätt som handlägger ett mål med nära samband med ett mål vid en annan domstol. Enligt huvudprincipen skall mål sammanföras till att handläggas vid den domstol där talan först inleddes. Bestämmelserna är visserligen inte tvingande utan bygger på att en överenskommelse kan uppnås. Eftersom en möjlighet till överflyttning av mål redan föreligger anser utredningen emellertid att det inte finns tillräckliga skäl för att föreslå en ny reglering av mer tvingande karaktär.

Kostnadsersättningar

Enligt en bestämmelse i SINK undantas en utomlands bosatt person från skatteplikt för ersättning för resekostnader och logikostnader som han i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige.

Undantaget från skatteplikt beträffande ersättningar för resor och logi gäller således bara förrättning i Sverige; dvs. ersättning till den som har styrelseuppdrag i utlandet för svenska bolag blir skattepliktig. Utredningen anser att det inte finns skäl att göra skillnad mellan förrättning i Sverige och förrättning utomlands och föreslår därför en lagändring som innebär att kostnadsersättning för utomlands bosatt person skall vara skattefri även vid styrelseuppdrag utanför Sverige.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Enligt direktiven har det ifrågasatts om diskriminering enligt EG-fördraget och skatteavtal kan uppkomma till följd av att svenska ideella föreningar under vissa omständigheter kan undantas från skattskyldighet utan att motsvarande skattebefrielse kan uppnås av utländska arrangörer av motsvarande slag.

Utredningen föreslår i denna fråga att undantag från skattskyldighet skall gälla för en utländsk arrangör för biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige om den utländska arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan svensk ideell förening för vilken skattskyldighet inte föreligger.

Konsekvenser av förslagen

Utredningens förslag beräknas leda till en varaktig budgetförsvagning om 290 miljoner kronor.

Utredningen föreslår att skattebortfallet finansieras genom en sänkning av det generella grundavdraget med 100–200 kr. En sådan sänkning av grundavdraget ger en beräknad varaktig budgetförstärkning med 235–470 miljoner kronor.

Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004.

Summary

General starting points

In accordance with the directives, the commission will undertake a review of the Act (1991:586) on Special Income Tax for Non-Residents (SINK).

Swedish taxation law distinguishes between unlimited and limited tax liability. In principle, persons who are resident in Sweden, persons who are living here on a regular basis and also those who have substantial connections here and who have previously been resident here have unlimited tax liability. Others, i.e. practically all non-residents, have limited tax liability. Unlimited tax liability includes all income, irrespective of the country from which it derives. Limited tax liability only includes income that in some way derives from activities or assets in Sweden.

Income from employment that has been earned through work in Sweden and that is received by physical persons who are resident abroad (limited tax liability) is taxed according to SINK. The tax rate for taxation according to SINK is 25 percent of gross earnings, which consequently means that no deductions are allowed. The tax is a final tax at source; in other words, there is no obligation to file a tax return.

The commission has two main tasks with regard to the review of SINK. One task is to consider whether certain persons who are currently taxed according to SINK, namely non-residents who regularly commute to Sweden to work several days a week but who do not spend their rest time here (day commuters), should be placed on an equal footing with persons who have an unlimited tax liability here in the country, and consequently instead be taxed according to the Income Tax Act (1999:1229, IL). The background is that SINK is also applied to persons who commute to Sweden on a long-term basis, from Denmark for example, in order to work

here; persons such as this are consequently not considered to live here on a regular basis. When SINK was introduced the intention was that the Act should apply to tax-payers who temporarily receive income in Sweden. Taxation in accordance with SINK of 25 percent of gross pay is, according to the directives, normally considered to be far too favourable to persons such as these who have permanent employment in Sweden or who otherwise work here on a regular basis; this applies in particular to those who have a high income.

The other task is to investigate if SINK may constitute discrimination in that it conflicts with the regulations in the EU-Treaty on free movement of labour. The background in this case is that according to SINK no deductions for expenses or personal allowances are permitted, and consequently a person who is taxed according to the Act can in certain cases be more severely taxed than a person in an equivalent situation who is taxed according to IL; this applies in particular to those who have a low income but a high level of expenses.

Over and above these tasks, the commission shall look into the procedural regulations according to SINK, among others, certain questions concerning the relationship between, on the one hand SINK, and on the other hand the Tax Payment Act (1997:483, SBL) and the Tax Assessment Act (1990:324, TL).

In addition, the commission shall deal with a question that involves tax liability for foreign arrangers of entertainment in Sweden when the Act (1991:591) on special income tax for non-resident artistes and others (A-SINK) is applied.

To start with, it can be observed that the criticism against SINK in the two relevant respects is based on the fact that the SINK-tax is in the one case – that of day commuters – considered to be too favourable to the tax-payer, while the SINK-tax in the other case – that of deductions – is considered to be too unfavourable to the tax-payer. This is in itself a natural consequence of the fact that the SINK-tax is a tax at source and consequently a tax of standard character; after all, all standard-rate taxation involves some individuals being taxed more favourably and others more unfavourably than would have been the case if consideration was paid to all the circumstances that are normally taken into account in the context of tax.

It can additionally be observed that the SINK-system by and large functions well and that there are few individuals who stand

out as big winners or losers in the way that has been indicated, by being assessed according to SINK instead of according to IL. At the same time it is clear that in order to overcome the problems indicated, a fairly large intervention in the system is required that obviously complicates the taxation of the groups in question.

The conclusion is that changing the current regulations should require compelling reasons. Neither does the commission's directive require the commission to propose changes. When it comes to the issue of whether SINK is compatible with EU-law – this concerns the issue of deductions – there is however hardly any room to avoid changing the rules if they are found to conflict with Community law. Concerning day commuters there is, however, in itself nothing to prevent letting the current state of affairs remain, even if due to its standard nature it can convey considerable tax advantages for a few persons. The problem of day commuters by and large applies only in terms of the relationship between Sweden and Denmark. There has, primarily from the Danish side, been demands that the tax rules are changed so that the competitive advantages that the current rules are considered to convey when employing Danish day commuters in Sweden, are eliminated. Discussions have also long been taking place between the countries with the aim of finding a bilateral solution to the problem, however up to now this has been unsuccessful. There is consequently a desire that a concrete proposal is put forward that can constitute a basis for continued consideration in the area. The commission is therefore putting forward a proposal of this nature.

Taxation of day commuters and the concept of habitual abode

Day commuters' income – taxation according to SINK or IL

As stated above, in principle, day commuters can work in Sweden for an unlimited period and still bear a tax liability according to SINK. The intention when the law was introduced was that it should apply to tax-payers who were temporarily in receipt of income in Sweden. These individuals would thereby avoid filing a tax return and the taxation procedure would in general be simplified for this group. Any reason to allow the Act to have a more widespread area of application has not emerged. As a rule, the

day commuters have permanent jobs in Sweden and should therefore not be taxed according to SINK. The commission consequently proposes that this category shall be taxed according to IL.

The proposal means that those individuals who are resident abroad and who work in Sweden for a period of at least six months, and normally for at least ten days per month, shall be taxed according to IL, instead of according to SINK. The commission is not putting forward any requirement that it needs to be the same employment during the six-month period. The ten-day limit is motivated by the fact that those who have permanent employment with regular work in Sweden should fall outside SINK. As a rule employment of this kind involves working at least half time. The limit should therefore in principle be set at two days a week. In order to also cover those cases in which working-hours are distributed unevenly between weeks, the commission proposes that the work criterion shall be fulfilled if the work normally takes place for at least ten days per month.

The commission proposes that the tax rate for this category should be the average local tax that is being levied in Sweden's municipalities at the time.

Should the concept of habitual abode be clarified?

What is meant by habitual abode does not emerge directly from the text of the Act but it is determined by custom. In the main the legal position is that continuous residence should be at least six months and that short breaks are not considered to interrupt the period of residence.

The commission has deliberated on whether the concept of habitual abode should be made more precise. However it is difficult to find a model with the right balance. Several neighbouring countries have an equivalent unregulated system in which equality with those who have unlimited tax liability comes about according to custom after at least six months residence in the working country, with short breaks not representing an interruption to this residence. It can further be pointed out that disputes involving the issue of habitual abode are not particularly common in the fiscal courts. It indicates that the current state of affairs is not producing any major application problems. Against this background the

commission proposes no definition of the concept of habitual abode.

Non-residents (limited tax liability) have the opportunity to choose taxation according to IL instead of according to SINK

In this section, the commission's task is to clarify if SINK can constitute discrimination in that it conflicts with the regulations in the EU-Treaty on free movement of labour. As has been mentioned, with taxation according to SINK persons resident abroad have no rights to deductions for professional expenses or to basic deductions, general deductions or deductions for interest.

Against the background of the rulings of the European Court of Justice, it can be maintained that with all probability there is a requirement for there to be the opportunity for non-residents in certain cases to be removed from standard taxation under SINK when this is less favourable than taxation according to the usual rules in IL. As a consequence of the so called Schumacker ruling in the European Court of Justice, an opportunity has been introduced in Germany and in Denmark for a non-resident (limited tax liability) who works in the country to choose, when being assessed, to be in principle put on an equal footing with a person who has unlimited tax liability; as a prerequisite for obtaining this right, among other things, tax-payers must earn a clearly predominant part of their income in the country in which they are working (Germany/Denmark).

With regard to the requirements of EC-law, the commission has come to the conclusion that a non-resident tax-payer shall under certain conditions be allowed to choose if taxation shall take place according to IL instead of according to SINK. According to the commission, a non-resident tax-payer should, to start with, without any special requirements, have the opportunity to choose to be taxed for income from employment according to IL and consequently be entitled to the deductions that are necessary for professional expenditure.

Persons liable to taxation should furthermore have the right to personal deductions if they receive a clearly predominant part of their income from the state in which they are working. This is based on the fact that persons in this situation, as a rule, do not

have the opportunity for personal deductions in their state of abode. The commission therefore proposes that persons resident abroad with tax liability who are citizens of a state within the European Economic Area and who have an earned income in Sweden that amounts to at least 75 percent of their total earned income from Sweden and other countries shall also have the right to general deductions, basic deductions and deductions for interest.

The rules on procedure

The commission proposes that not just the employer but also the person liable to tax shall, as a rule, be liable to pay special income tax.

The commission proposes further that the Tax Payment Act's rules on among other things reviewing, additional taxation and tax surcharge shall also be applicable with regard to special income tax. Certain consequential changes are also made in the Taxation Act.

Other issues

Procedural issues

According to the directives the commission shall consider a harmonisation of the jurisdictional rules for procedures according to IL and according to SINK. The background is that the question of whether a person has unlimited or limited tax liability can be the subject of adjudication at various tax authorities and subsequently at various courts.

With regard to court adjudications, there are provisions in the General Administrative Courts Act (1971:289) that make it possible to move the hearing of a case to another county administrative court or administrative court of appeal that is hearing a case which is closely connected to a case at another court. According to the fundamental principle, cases shall be grouped together to be heard at the court where the action was first initiated. The provisions are certainly not compulsory but are based on the fact that agreement can be reached. Since one possibility for transfer of cases already exists, the commission considers however that there are not sufficient reasons to propose a new regulation of a more compulsory character.

Reimbursement of expenses

According to a provision in SINK, persons resident abroad are exempted from tax liability for reimbursements for travel and accommodation expenses that they have received in their capacity as a member or a deputy member of a board or similar body in a Swedish limited company or other Swedish legal person in conjunction with assignments in Sweden.

The exception from tax liability with respect to reimbursements for travel and accommodation consequently only applies to assignments in Sweden; i.e. reimbursement to persons who hold directorships abroad for Swedish companies become liable to taxation. The provisions therefore mean that reimbursement to persons who have directorships abroad for Swedish companies become liable to taxation. The commission considers that there are no reasons to differentiate between assignments in Sweden and assignments abroad and therefore proposes a change in the law that means that reimbursement for expenses for persons resident abroad shall also be tax-free for directorships outside Sweden.

Special income tax on non-resident artistes and others

According to the directives the question has been raised as to whether discrimination according to the EC-Treaty and Tax Agreement may arise as a result of the fact that under certain circumstances Swedish non-profit organisations can be exempted from tax liability without a corresponding tax exemption being available for foreign arrangers of an equivalent kind.

The commission proposes in terms of this issue that exemption from tax liability shall apply for a foreign arranger for receipts from the sale of tickets, advertising revenues and other revenues from an entertainment in Sweden if the foreign arranger is in all essentials equivalent to a Swedish non-profit organisation of this kind, for which tax liability is not present.

Consequences of the proposals

The commission's proposals are estimated to lead to a permanent budget weakening of 290 million Swedish kronor.

The commission proposes that the shortfall in tax revenues is financed through a reduction in the general basic allowance of 100 – 200 Swedish kr. A reduction in the basic deduction of this order gives an estimated budget strengthening of 235-470 million Swedish kronor.

Coming into effect

It is proposed that the new rules come into effect 1st January 2004.

Förkortningar

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
Ds	Departementsserien
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
prop.	Proposition
RFV	Riksförsäkringsverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån

SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 18 §, 42 kap. 1 §, 59 kap. 16 §, 62 kap. 9 §, 63 kap. 2–4 §§ och 65 kap. 4 och 11 c §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstlaget tjänst för sådana inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, med undantag av inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag, om den skattskyldige arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och arbetet här normalt utförs under minst tio dagar per månad,

2. inkomstlaget tjänst för alla inkomster som avses i 10 kap. om den skattskyldige med stöd av 4 § lagen om särskild inkomstskatt

för utomlands bosatta begär att beskattning skall ske enligt inkomstskattelagen,

3. inkomstslaget tjänst för återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, till den del avdrag har gjorts för avgifterna samt utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § och som satts ned genom ändrad debitering till den del avdrag har gjorts för avgifterna och dessa inte hör till en näringsverksamhet,

1. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

4. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

5. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i

4. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

7. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

8. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i

Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 7 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

10. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 10 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Särskilda bestämmelser för vissa begränsat skattskyldiga

18 a §

Om en medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är skattskyldig enligt 18 § 1, 2 eller 4 och nettointäkten (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder, skall avdrag göras enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga för

- ränteutgifter i 42 kap. 1 §,*
- allmänna avdrag i 62 kap. 5–8 §§,*

- grundavdrag i 63 kap. och
- skattereduktion i 65 kap.

11 c §.

Avdrag för ränteutgifter får göras bara till den del den skattskyldige inte haft möjlighet att få motsvarande avdrag i hemlandet.

Första stycket gäller bara om den skattskyldige begär det.

42 kap.

1 §

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 eller 43 kap.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga, *med undantag för sådana skattskyldiga som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §*, får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

59 kap.

16 §

Pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig. Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden.

Pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig *eller är sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap 18 a §*.

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden. *Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder har han dock rätt till pensionsparavdrag som avser hela beskattningsåret.*

Bestämmelserna i första stycket gäller inte i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte i inkomstslaget kapital.

62 kap.

9 §

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har bara *de* som är obegränsat *skattskyldiga*. *Om de* är obegränsat *skattskyldiga* bara under en del av beskattningsåret, har *de* rätt till de avdrag som avser den tiden. Att *detsamma* gäller för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har bara *den* som är obegränsat *skattskyldig* eller är *sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §*.

Den som är obegränsat *skattskyldig* bara under en del av beskattningsåret, har rätt till de avdrag som avser den tiden. *Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de inkomster som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från*

Sverige och andra länder har han dock rätt till avdrag som avser hela beskattningsåret.

Att vad som sägs i första och andra styckena även gäller för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

63 kap.

2 §¹

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§.

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst *och samt sådana personer som är begränsat skattskyldiga och som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §* har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§.

Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

Avdraget skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

Nuvarande lydelse

3 §²

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret uppgår grundavdraget till följande belopp.

Taxerad förvärvsinkomst	Grundavdrag
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvs- inkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp

¹ Senaste lydelse 2002:322.

² Senaste lydelse 2002:972.

överstiger 2,72 men
inte 3,10 prisbasbelopp 0,67 prisbasbelopp

överstiger 3,10 men inte 6,87 0,67 prisbasbelopp minskat med
prisbasbelopp 10 procent av det belopp med
vilket den taxerade förvärvs-
inkomsten överstiger 3,10
prisbasbelopp

överstiger 6,87 prisbasbelopp 0,293 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 §

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskatt-
ningsåret *och för sådana begränsat skattskyldiga som har rätt till
avdrag enligt 3 kap. 18 a §* uppgår grundavdraget till följande
belopp.

Taxerad förvärvsinkomst	Grundavdrag
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp

överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvs- inkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp
--	---

överstiger 2,72 men inte 3,10 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp
--	--------------------

överstiger 3,10 men inte 6,87 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvs- inkomsten överstiger 3,10 prisbasbelopp
--	---

överstiger 6,87 prisbasbelopp	0,293 prisbasbelopp
-------------------------------	---------------------

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*4 §¹

För dem som är obegränsat skattskyldiga bara en del under beskattningsåret är grundavdraget en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som de är obegränsat skattskyldiga.

Om den skattskyldiges nettointäkt av inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder tillämpas dock 3 §.

65 kap.

4 §

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer som avses i 3 kap. 18 § 1 och 2 samt 18 a § beräknas kommunal inkomstskatt enligt den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i Sveriges kommuner.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas *dock* 3 §.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas 3 §.

¹ Senaste lydelse 2001:842.

11 c §¹

Skattereduktion för sådana utländska medlemsavgifter som avses i 11 a och 11 b §§ skall göras bara om

1. inkomst av förvärvsarbete i det andra landet skall tas upp som intäkt under beskattningsåret, och

2. den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. 2. den skattskyldige är obegränsat skattskyldig *eller är sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §.*

Om en skattskyldig är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden. För den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden.

Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de inkomster som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder, skall skattereduktion dock göras för medlemsavgifter som avser hela beskattningsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

¹ Senaste lydelse 2001:1168.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

dels att 15 §¹ skall upphöra att gälla,

dels att 4, 5, 6, 9, 20 och 21 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 4 § skall sättas närmast före 9 §,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 9 a–9 c §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är den som enligt 9 § har att göra skatteavdrag. Är denne hemmahörande i utlandet svarar den skattskyldige själv för betalningen.

Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten, om särskilda skäl föreligger.

4 §

Om den som är skattskyldig enligt 3 § begär det, skall inkomsterna i stället beskattas enligt bestämmelserna i 10–12 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

5 §²

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;

¹ Senaste lydelse 1997:496.

² Senaste lydelse 2002:1074.

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 tolftedel 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;
9. dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring;
10. annan härifrån uppburna, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;
11. återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har

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

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen. 11. 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).

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

6 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad

a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige;

¹ Senaste lydelse 1996:165.

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning *i Sverige* och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

- a) för resa till respektive från förrättningen och
- b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall betalas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall medges enligt särskilt stadgande i samma lag eller för sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

5. avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställt av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd);

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.

9 §¹

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt. Detta gäller inte, om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt *om beslut om att särskild inkomstskatt skall betalas för vederlaget har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt fått kännedom om att sådant beslut föreligger*. Detta

¹ Senaste lydelse 1997:496.

gäller inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Åtnjuter mottagaren jämte kontant belopp andra skattepliktiga förmåner, skall skatteavdraget för dessa beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet avdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatteavdrag gjorts.

Regler om skyldighet att göra skatteavdrag i andra fall än som avses i första stycket finns i 5 och 8 kap. skattebetalningslagen.

9 a §

Om den som har betalat ut kontant belopp eller annat vederlag som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är utbetalaren tillsammans med mottagaren av vederlaget skyldig att betala den skatt som belöper på detta.

9 b §

Är utbetalaren hemmahörande i utlandet svarar den skattskyldige själv för betalningen av särskild inkomstskatt. Detsamma gäller i fråga om sådan skatt som inte skall betalas genom skatteavdrag enligt 9 § första stycket.

9 c §

Betalningsskyldighet för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten om det finns särskilda skäl.

20 §¹

Har särskild inkomstskatt inbetalats i strid med bestämmelserna i denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av vad som inbetalats för mycket.

Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos skattemyndigheten senast vid utgången av sjätte kalenderåret efter det år då inkomsten uppbars. Vid ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt inbetalats för sökanden.

På vad som återbetalas enligt första stycket beräknas ränta enligt vad som föreskrivs i 19 kap. 12 och 14 §§ skattebetalningslagen (1997:483). I

övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ samma lag.

Vid återbetalning gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ samma lag.

Om det följer av avtal för undvikande av dubbelbeskattning att Sverige som källstat skall medge avräkning för den skatt som betalats i den andra avtalsslutande staten av skattskyldig med hemvist där för inkomst som är skattepliktig enligt denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i denna andra stat på inkomsten. Detta belopp får dock inte överstiga den särskilda inkomstskatten på inkomsten i fråga. Vid ansökan om sådan återbetalning av skatt skall fogas intyg eller annan utredning om den särskilda inkomstskatt respektive den utländska skatt som erlagts på inkomsten.

21 §²

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter i 2 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter i 2 kap. 5 §, *om skyldighet att lämna deklaration i 10 kap., om beskattningsbeslut i 11 kap., om utredning i skatteärenden i 14 kap., om skattetillägg och*

¹ Senaste lydelse 1997:496.

² Senaste lydelse 1997:497.

förseningsavgift i 15 kap., om inbetalning av skatt i 16 kap., om anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., om ränta i 19 kap., om indrivning i 20 kap., om omprövning i 21 kap., om överklagande i 22 kap., och om övriga bestämmelser i 23 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Vad som i skattebetalningslagen sägs om skattskyldig skall även avse mottagaren av den skattepliktiga ersättningen. Vad som sägs om beskattningsår skall avse det år då ersättningen utbetalas.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får besluta om avvikelser från bestämmelserna om redovisning, om inbetalningssätt och om skattedeklarationens innehåll.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får, 2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige, 3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, 4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal, 5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför, 6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor. | <ol style="list-style-type: none"> 6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor, |
|---|---|

7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om den utländska arrangören i allt väsentligt kan anses motsvara en svensk ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet inte hade förelegat för inkomsterna om

¹ Senaste lydelse 1996:166.

*arrangören varit en svensk sådan
förening.*

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 1 b §¹ skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 2 §, 5 kap. 4 och 16 §§, 11 kap. 1 § samt 21 kap. 12 och 15 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 21 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §, 1 och 1 b §§,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och

5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 b §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §, 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

5 kap.

4 §³

Skatteavdrag skall inte göras från ersättning som betalas ut till

1. staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund,

2. fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,

3. utländska juridiska personer, eller

¹ Senaste lydelse 2002:400.

² Senaste lydelse 2002:400.

³ Senaste lydelse 1999:1300.

4. mottagare som visar upp ett sådant beslut om befrielse från skatteavdrag som avses i 10 eller 11 §,

Första stycket 2 och 3 gäller inte, om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet.

Första stycket 2 gäller inte heller om ersättningen skall beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och inte heller om ersättningen är skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteavdrag inte skall göras enligt den lagen.

16 §

Den som skall ta emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren

1. visa upp sin A-skattsedel,
2. visa upp sin F-skattsedel eller sitt F-skattebevis,
3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas, *eller*
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från skattemyndigheten om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen

3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas,
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från skattemyndigheten om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen, *eller*

5. visa upp ett beslut om särskild inkomstskatt enligt 8 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag skall genast visa upp beslutet för den som skall göra avdraget.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att bestämmelserna i första stycket inte skall gälla ett visst slag av ersättningar.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***11 kap.**1 §¹

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap.,
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
4. beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
5. beslut om återbetalning av skatt enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
 - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
 - d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
6. beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2–6 §§, 8 a, 9 eller 9 b § andra stycket eller 10 eller 11 § eller 11 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

och

7. beslut i fråga om särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

21 kap.

7 a §

En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta får göras även om tiden

¹ Senaste lydelse 2002:400.

för omprövning gått ut, om denna begäran föranleds av en skattemyndighets taxeringsbeslut eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om beskattning eller taxering. En sådan begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten inom ett år från det att beslutet meddelades.

12 §¹

Efterbeskattning får också ske

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, *eller*

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag.

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig,

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, *eller*

4. när en ändring föranleds av en skattemyndighets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för

¹ Senaste lydelse 2002:674.

*utomlands bosatta är tillämplig
för inkomsten i fråga.*

15 §¹

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2 eller 3 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2, 3 eller 4 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Om anstånd har beviljats någon med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande, får efterbeskattning i fråga om skatteavdrag ske senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

¹ Senaste lydelse 2002:674.

5 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 11 a, 13 och 17 §§ taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

11 a §¹

En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får göras efter utgången av den tid som anges i 9 §, om denna begäran föränleds av en skattemyndighets taxeringsbeslut eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering. En sådan begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten inom ett år från det att beslutet meddelades.

Vad som sagts i första stycket första meningen skall även gälla en begäran om omprövning som avser tillämpning av 3 kap. 18 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

13 §²

Omprövar skattemyndigheten självant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det föränleds av,

1. skattemyndighets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig,

2. allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering,

3. skattemyndighets beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

¹ Senaste lydelse 1999:1261.

² Senaste lydelse 1999:1261.

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. skattemyndighets beslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för inkomsten i fråga.

Även om tiden för omprövning enligt första stycket har gått ut får skattemyndigheten till den skattskyldiges fördel självmant ompröva ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

17 §¹

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnat utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-4,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-5,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, och

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

¹ Senaste lydelse 2002:537.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Inledning

Utredningen skall enligt direktiven göra en översyn av frågor beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. I första hand är det lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) som skall ses över i sin helhet. Utredningen skall därvid särskilt beakta hur bestämmelserna i den lagen korresponderar med bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229, IL), skattebetalningslagen (1997:483, SBL), och taxeringslagen (1990:324, TL), när det gäller beslut om beskattning, uppbörd, omprövning och överklagande. Därutöver skall en fråga som rör skattskyldigheten för utländska arrangörer av tillställningar i Sverige vid tillämpning av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) ses över.

SINK uppfattas som alltför förmånlig för den skattskyldige i vissa situationer. Förutom att lagen tillämpas på personer som under en begränsad tid arbetar i Sverige tillämpas den även på personer som under längre perioder uppbär tjänsteinkomster från Sverige, de s.k. dagpendlarna. De uppbär inkomst av anställning från Sverige men anses enligt IL varken vara bosatta eller vistas stadigvarande här eftersom de inte tillbringar dygnsvilan i Sverige. Beskattning sker med endast 25 procent av bruttolönen. Detta kan enligt direktiven leda till konkurrensfördelar vid anställning för de personer som omfattas av dessa regler. Sambandet mellan reglerna om stadigvarande vistelse i IL och motsvarande regler i SINK skall därför ses över.

SINK innebär att personer som dagpendlar till arbete i Sverige har en total skattebelastning på 25 procent. Vid en översyn av skattereglerna kan eventuellt övervägas om inte även personer som

aldrig tillbringar sin dygnsvila i Sverige i skattesammanhang kan jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga.

SINK uppfattas i andra situationer som alltför ofördelaktig för den skattskyldige. Detta gäller framför allt för de personer som, om de i stället beskattats enligt IL, hade varit berättigade till relativt stora avdrag i inkomstlaget tjänst, exempelvis för avgiften för resor över Öresundsbron. Inom ramen för SINK-systemet medges inga kostnadsavdrag och det har därför ifrågasatts om inte bestämmelserna i SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget. I utredningens arbete ingår att belysa diskrimineringsaspekten.

Reglerna om skatteavdrag i SINK skall ses över för att nå en bättre överensstämmelse med reglerna i SBL. Skatteavdrag enligt SINK förutsätter ett särskilt beslut. Finns inte något sådant beslut skall avdrag göras såsom för preliminär skatt enligt en hänvisning i SINK till bestämmelserna i SBL. Bestämmelserna i SBL om skyldighet för arbetsgivaren att innehålla preliminär A-skatt har dock gett upphov till olika tolkningar. Enligt en tolkning finns – när ett SINK-beslut inte uppvisas vid utbetalningstidpunkten – varken enligt bestämmelserna i SINK eller bestämmelserna i SBL någon skyldighet för arbetsgivaren att innehålla skatt, vilket i vissa fall har inneburit att någon skatt inte har tagits ut. Sambandet mellan bestämmelserna om skatteavdrag i SINK och SBL skall därför ses över.

Förhållandet mellan omprövningsbestämmelserna i TL och beslut om tillämpning av SINK skall också ses över av utredningen. Detta eftersom det har ifrågasatts om skattemyndigheten har möjlighet att fatta ett SINK-beslut när myndigheten vid en omprövning något år efter taxeringsåret finner att en person, som beskattats enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga i IL är begränsat skattskyldig och skatteavdrag rätteligen borde ha gjorts enligt bestämmelserna i SINK.

Det bör övervägas om reglerna för omprövning av beslut enligt SINK på skattemyndighetens initiativ bör ändras. En möjlighet är att införa särskilda bestämmelser i fråga om omprövningsbeslut som riktas mot den skattskyldige.

Utredningen skall även överväga införandet av en regel som gör det möjligt att i de fall arbetsgivaren inte gjort föreskrivet skatteavdrag, kräva även den anställde på skatt på motsvarande sätt som gäller enligt SBL. Det kan under vissa omständigheter – t.ex. när bristfällig kontrolluppgift har lämnats – inträffa att innehållen

särskild inkomstskatt felaktigt betalats ut till den skattskyldige. I ett sådant fall kan skatten med nuvarande system inte krävas tillbaka från honom.

Huvudregeln enligt SINK är att den anställde själv inte kan krävas på skattens betalning trots att han är skattskyldig för inkomsten. Det bör övervägas om utökat betalningsansvar för den skattskyldige bör införas.

Bestämmelserna i SINK förutsätter att det finns en utbetalare som kan göras ansvarig för skatteavdraget. Lagen föreskriver emellertid skattskyldighet även i vissa situationer när ingen utbetalning görs och det således inte finns någon utbetalare. En sådan situation uppkommer t.ex. vid återföring av egenavgifter till en person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige och som ingått ett avtal om betalning av socialavgifter med en utländsk arbetsgivare. Betalning och avsättning för dessa avgifter har gjorts medan personen i fråga var obegränsat skattskyldig i Sverige. Har han flyttat från Sverige när avstämningen görs blir SINK tillämplig på de tjänsteinkomster som han erhåller efter utflyttningen. Utredningen skall överväga en ordning som gör det möjligt att innehålla särskild inkomstskatt i sådana fall.

Beslut om tillämpning av SINK innebär i praktiken att en bedömning görs att personen i fråga är begränsat skattskyldig. Har t.ex. skattemyndigheten i Stockholm funnit att SINK inte är tillämplig, kan samma fråga bli föremål för bedömning vid den årliga taxeringen hos en annan skattemyndighet och båda myndigheternas beslut kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol och kan till en följd av detta behandlas samtidigt vid olika domstolar. En samordning av hanteringen skall övervägas.

Utredningen har också till uppgift att göra en total översyn av SINK.

Vad gäller A-SINK har vissa förhållanden beträffande beskattningen av utländska arrangörers intäkter av tillställningar i Sverige aktualiserats. När det gäller svenska arrangörer finns i den interna svenska rätten, 7 kap. 7 § IL, ett undantag från skattskyldighet för ideella föreningar som uppfyller särskilt uppställda krav. Detta undantag innebär att svenska ideella föreningar som arrangerar tillställningar med artistisk eller idrottslig verksamhet kan vara undantagna från skattskyldighet för inkomsterna från arrangementet. A-SINK innehåller inte några bestämmelser som medger utländska arrangörer motsvarande undantag. Utredningen skall belysa denna fråga och överväga om några särskilda regler om

undantag från skattskyldighet för utländska arrangörer skall införas i den aktuella lagen.

1.2 Inriktningen av utredningsarbetet

Utredningen har genomfört uppdraget genom att studera de krav som EG-rätten ställer på skattelagstiftningen för att diskriminering inte skall anses föreligga. Praxis från EG-domstolen har studerats och analyserats. Vidare har gjorts en genomgång av OECD:s modellavtal samt olika skatteavtal som Sverige har slutit med andra länder för undvikande av dubbelbeskattning. Utredningen har genomfört en genomgång av utländsk rätt när det gäller beskattning av begränsat skattskyldiga. Utredningens ordförande, sekreteraren och en expert har besökt Bundesministerium der Finanzen i Berlin för att ta del av tysk lagstiftning när det gäller beskattning av utomlands bosatta (begränsat skattskyldiga). För att närmare studera den danska lagstiftningen har sekreteraren varit på besök på Told- och Skattestyrelsen i Köpenhamn. Sekreteraren har också besökt PricewaterhouseCoopers kontor i Malmö för att få del av näringslivets syn på de problem som finns när det gäller beskattningen av utomlands bosatta personer (begränsat skattskyldiga). En angränsande fråga som har nära samband med det totala skattemässiga resultatet är olika länders skilda system för socialförsäkringsförmåner. Utredningen har besökt Riksskatteverkets rättsenhet för att få närmare information om det svenska socialförsäkringssystemet och de problem som sammanhänger med detta. Vidare har utredningen besökt skattemyndigheten i Stockholm för en orientering om de problem som finns med beskattning enligt SINK. Även skattemyndigheten i Malmö har besökts för att få information om de särskilda problem som finns i Öresundsregionen när det gäller danskar som bor i Danmark men arbetar i Sverige.

2 Bakgrund

2.1 Kort historik

Enligt 3 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) är följande personer obegränsat skattskyldiga:

1. den som är bosatt i Sverige,
2. den som stadigvarande vistas i Sverige,
3. den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

En fysisk person som inte uppfyller något av de ovan nämnda kriterierna är därmed begränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att skattskyldighet föreligger endast för inkomster och tillgångar som har särskild anknytning till Sverige. Taxering skedde tidigare med tillämpning av 56 § den numera upphävda kommunal-skattelagen (1928:370, KL) till kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål. Skattesatsen år 1928 fastställdes till 5 procent med stöd av den upphävda förordningen (1928:395) angående det belopp, varmed kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål skall utgöras. Detta motsvarade 58 procent av den för landet genomsnittliga skattesatsen till kommunal inkomstskatt, vilken då var 8,68 procent. Vid bestämmelsernas tillkomst framhölls (prop. 1927:102 bil. 3 s. 50) att debiteringen i hithörande fall måste ske efter andra grunder än dem som eljest gällde för vanliga kommunalskatter. Vid inflyttning till Sverige skedde beskattning i inflyttningskommunen för hela inflyttningsåret. Motsvarande gällde vid utflyttning, dvs. beskattning skedde i utflyttningskommunen för hela inkomståret.

År 1972 fastställdes skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål till 10 procent (se den upphävda lagen 1972:78 om skatt för gemensamt kommunalt ändamål). I proposition 1972:15

anfördes bl.a. följande när det gällde skatt för gemensamt kommunalt ändamål:

Taxering till kommunal skatt för gemensamt ändamål förekommer bl.a. beträffande vissa rörelse- och tjänsteinkomster. För sådant ändamål taxeras fysisk person, som under tid han inte varit bosatt här i riket haft inkomst av tjänst, för vilken skattskyldighet här i landet föreligger (då gällande 59 § 3 mom. KL) samt tjänstemän med familjer som vid tjänstgöring utomlands vid svensk beskickning eller lönat konsulat i skattehänseende anses bosatta här i riket (då gällande 69 § KL). Skatt som utgörs för sådant ändamål skall användas för utjämning av skattetrycket mellan olika kommuner (då gällande 71 § KL).

Departementschefen anslöt sig i propositionen till det lagda utredningsförslaget att beskattning skulle ske för gemensamt kommunalt ändamål och anförde bl.a. följande:

Något skäl, varför de skattskyldiga, varom här är fråga, skulle helt undvika kommunalskatt, kan jag ej finna. Och det synes mig vara en mycket naturlig utväg att i dylika fall använda inflytande skattemedel till något gemensamt kommunalt ändamål eller till fördelning på de kommuner, som är i särskilt behov av skattekällor. Det kan i och för sig övervägas att helt överge systemet med en särskild skattesats. De skäl som föranlett en lägre utdebitering är dock allttjämt giltiga. Det är uppenbart att de som har att erlägga skatt för gemensamt kommunalt ändamål inte i samma utsträckning som andra skattskyldiga utnyttjar det allmännas tjänster.

Departementschefen föreslog därför att skatt för gemensamt kommunalt ändamål skulle utgå med 10 öre per skattekrona. Den under inkomståret 1990 gällande utdebiteringen för gemensamt kommunalt ändamål uppgick allttjämt till 10 procent, vilket vid det tillfället motsvarade 32 procent av den kommunala medelutdebiteringen. Skattesatsen vid taxering till gemensamt kommunalt ändamål hade således med tiden kommit att alltmer avvika från normal utdebitering för kommunal inkomstskatt.

En höjning av skatten för gemensamt kommunalt ändamål skedde fr.o.m. den 1 januari 1991 (prop. 1990/91:54). Departementschefen anförde i prop. 1990/91:54 s. 285 att utgångspunkten vid bestämmandet av skattesatsen för gemensamt kommunalt ändamål borde vara den kommunala medelutdebiteringen i landet, dvs. 31,16 procent. I nämnda proposition föreslogs vidare att

kostnadsavdragen enligt då gällande 33 § KL skulle slopas för utgifter hänförliga till inkomst av tjänst för utomlands bosatta. Departementschefen anförde i denna fråga bl.a. följande:

De kostnadsavdrag som kan komma i fråga för en utomlands bosatt är främst det s.k. schablonavdraget från intäkt av tjänst och avdrag för dubbel bosättning.

Departementschefen fann det tillräckligt att på sätt som föreslagits i departementspromemorian Beskattning av inkomst av tjänst från Sverige (Ds 1990:51) medge en kompensation för de slopade avdragen genom en skatterabatt på 5 procent. En lämplig skattenivå ansågs därför vara 25 procent. En höjning av skatten för gemensamt kommunalt ändamål till 25 procent innebar också att en fysisk person som utan att vara bosatt i Sverige bedrev näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige fick en beskattning av inkomst av näringsverksamhet som bättre överensstämde med beskattningen av sådan inkomst för en i Sverige bosatt person och ledde således till neutralitet i skatteuttaget mellan den näringsidkare som var bosatt här och den som var bosatt utomlands. Samtidigt med höjningen av skattesatsen till 25 procent beslutades att statlig inkomstskatt inte längre skulle utgå på inkomst av tjänst som uppbars av en person som inte var bosatt i Sverige utom i det fall då fråga var om sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) skulle tas upp som intäkt av tjänst. De nya reglerna innebar således att en proportionell skatt på 25 procent infördes för inkomst av tjänst. Vidare slopades rätten till kostnadsavdrag enligt då gällande 33 § KL för utgifter hänförliga till inkomst av tjänst för utomlands bosatta.

För inkomståret 1992 föreslogs i den tidigare nämnda departementspromemorian (Ds 1990:51) att det i syfte att underlätta för de skattskyldiga och även förenkla hanteringen för skattemyndigheterna skulle införas en statlig definitiv källskatt – särskild inkomstskatt – på tjänsteinkomster som uppbars av personer som var bosatta utomlands. Vidare föreslogs att bestämmelserna om skattskyldighet för inkomst av tjänst för begränsat skattskyldiga skulle brytas ut ur KL och föras in i en ny lag om särskild inkomstskatt. I enlighet med förslagen i promemorian beslutade riksdagen år 1991 om införande av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt

för utomlands bosatta (SINK) med tillämpning fr.o.m. inkomståret 1992. SINK omfattar endast intäkter hänförliga till inkomst av tjänst. Skattesatsen på 25 procent är bestämd med beaktande av att den skattskyldige inte har rätt till några kostnadsavdrag (se prop. 1990/91:107).

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig

Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster härrör ifrån. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige.

De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. 3 och 8 §§ IL och 3 § SINK. Från skattskyldighet enligt SINK undantas bl.a. diplomater m.fl.

Sverige använder hemvistprincipen som huvudmetod vid beskattningen. Den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Oftast är det lätt att konstatera om en person är bosatt i Sverige eller inte. Om han är bosatt här är han obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § första stycket 1 IL.

En person skall vidare anses obegränsat skattskyldig, om han stadigvarande vistas i Sverige, 3 kap. 3 § första stycket 2 IL. Det saknas en närmare definition av begreppet stadigvarande vistelse och det är därför rättspraxis som avgör var gränsen går. Av avgörande betydelse är vistelseperiodens längd. Vistelsen skall i princip vara sammanhängande. Vanligen erfordras för att stadigvarande vistelse skall föreligga, att vistelsen varat i minst sex månader. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar dock betydelse. Den praktiska tillämpningen av dessa frågor kan emellertid innebära vissa problem. Svårigheter kan uppkomma i situationer där den skattskyldige uppehåller sig i Sverige under kortare perioder med återkommande avbrott för perioder av vistelse i utlandet. Enbart den omständigheten att den faktiska sammanlagda vistelsetiden i Sverige överstiger 183 dagar behöver

inte innebära att vistelsen skall anses stadigvarande. Endast om vistelsen är sammanhängande, utan annat än tillfälliga avbrott, föreligger stadigvarande vistelse här.

Det har ansetts angeläget, att det svenska regelsystemet utformas på ett sådant sätt, att det inte utan vidare går att undvika svensk beskattning genom att flytta utomlands. Huvudregeln vid utflyttning från Sverige är att en person som tidigare har varit bosatt i Sverige (obegränsat skattskyldig), alltjämt skall anses obegränsat skattskyldig i Sverige, om han har väsentlig anknytning hit, 3 kap. 3 § första stycket 3 IL. För att ytterligare markera den svenska beskattningsrätten finns en presumptionsregel i 3 kap. 7 § andra stycket IL. Denna presumptionsregel, som vanligen brukar benämnas femårsregeln, innebär att under fem år från den dag då en person reste från Sverige är det den personen som har bevisbördan för att han saknar väsentlig anknytning hit. Presumptionsregeln förutsätter emellertid att personen i fråga är svensk medborgare eller att han under minst tio år före utflyttningen antingen har varit bosatt här eller stadigvarande vistats här.

Den begränsade skattskyldigheten gäller för dem som enligt vad som ovan anförts varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har väsentlig anknytning till Sverige. Vissa inkomster, som härrör från Sverige, anses emellertid ha sådan koppling hit, att det är motiverat för Sverige att ha en beskattningsrätt till dessa inkomster. Den begränsade skattskyldigheten omfattar därför vissa i 3 kap. 18 och 19 §§ IL angivna inkomster. De inkomster som omfattas av den svenska beskattningsrätten är bl.a. inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, som hänför sig till i Sverige belägen fastighet eller till näringsverksamhet, som bedrivs från fast driftställe här. Svensk beskattningsrätt föreligger även beträffande kapitalvinst vid försäljning av svenska aktier och andelar eller konvertibla skuldebrev och liknande som getts ut av svenska aktiebolag, om säljaren vid något tillfälle varit bosatt här eller stadigvarande vistats här under de tio åren närmast före försäljningen.

2.2.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

I 3 kap. 21 § IL anges att bestämmelser om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga även finns i SINK, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) samt kupongskattelagen (1970:624).

Tjänsteinkomster som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt SINK. Skatten är en definitiv källskatt, vilket innebär att det inte föreligger någon deklarationsskyldighet för den som uppburit inkomsten och att taxering av sådan inkomst inte sker.

I 2 § SINK definieras två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen bosatt utomlands och hemmahörande i utlandet. Uttrycket bosatt utomlands avser en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Uttrycket hemmahörande i utlandet avser enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som skall göra skatteavdrag (9 § SINK).

Vad gäller juridisk person anges i 2 § SINK att personen är hemmahörande i utlandet om den inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här. Vad som menas med fast driftställe anges i 2 kap. 29 § IL. I denna bestämmelse föreskrivs att med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe innefattar särskild plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

Enligt vad som föreskrivs i 3 § SINK krävs att tre villkor är uppfyllda för att skattskyldighet skall föreligga, nämligen att det är en fysisk person som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 4 SINK.

Enligt det första villkoret är det således enbart fysiska personer som är skattskyldiga enligt SINK. Det andra villkoret i 3 § SINK innebär att den fysiska personen skall vara bosatt utomlands, dvs. vara begränsat skattskyldig. En person som dagligen befinner sig i Sverige t.ex. för att arbeta men som aldrig tillbringar sin dygnsvila i

Sverige anses inte vistas i Sverige stadigvarande och betraktas därför inte heller som obegränsat skattskyldig i Sverige.

Det sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person skall vara skattskyldig krävs att han eller hon har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten inte får vara skattefri på grund av 183-dagars-regeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den omfattas av A-SINK.

Särskilt om s.k. gränsgångare

För s.k. gränsgångare mellan Sverige och Finland och Norge finns gränsgångarbestämmelser i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (protokollet till dubbelbeskattningsavtalet punkterna VII och VIII till artiklarna 15 och 19). Enligt dessa bestämmelser gäller följande. Inkomst som förvärfvas av person med hemvist i Finland, Norge eller Sverige i kommun som gränsar till landgränsen mellan Finland och Sverige, Norge och Sverige respektive Finland och Norge och som förvärfvas på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i annan av dessa stater beskattas endast i den stat där personen i fråga har hemvist under förutsättning att personen uppehåller sig regelmässigt i sin fasta bostad i denna stat.

Motsvarande regler gällde tidigare för gränsgångare mellan Danmark och Sverige. För att reglerna mellan Sverige och Danmark skulle vara tillämpliga gällde som villkor att det skulle vara fråga om "varaktigt personligt arbete" och att arbetet skulle ha pågått under en sammanhängande tid av minst sex månader. Med uttrycket "varaktigt personligt arbete" avsågs anställningsförhållande som ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning. Med uttrycket "regelmässigt uppehåller sig" ansågs att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehöll sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han hade sitt hemvist. För att en skattskyldig skulle anses uppehålla sig i sin fasta bostad skulle vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gällde, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket dag förekom, att med "dag" avsågs också del av dag.

Gränsgångare som hade hemvist i Danmark beskattades, som framgår av vad som ovan sagts, för inkomst av anställning i hemviststaten men fick dock beskattas i Sverige för eventuell

ersättning från försäkringskassa. Motsvarande bestämmelse finns kvar i 1996 års nordiska skatteavtal såvitt avser Finland och Norge men har den 1 januari 1997 upphört att gälla beträffande Danmark. Vissa övergångsbestämmelser finns dock vad avser gränsgångare mellan Sverige och Danmark.

När det gäller gränsgångarregeln gentemot Danmark har denna förändrats på i korthet följande sätt. Mellan Sverige och Danmark ingicks den 28 juni 1996 en överenskommelse som innebar att gränsgångarreglerna skulle upphöra att gälla den 1 januari 1997, jämför 7 § lagen (1996:1295) om ändring i 1989 års nordiska skatteavtal och 4 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. En arbetstagarare som bor i Sverige eller Danmark men som arbetar i sitt grannland dvs. i Danmark resp. Sverige skall här efter beskattas i arbetslandet. En person betraktas emellertid fortfarande som gränsgångare i enlighet med tidigare gällande regler om han den 1 januari 1997 och därefter oavbrutet uppfyller villkoren i de upphävda bestämmelserna. Ett sådant villkor är att arbetet pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader. Ett annat villkor för att vara gränsgångare är att anställningsförhållandet ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning.

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i 1989 års nordiska skatteavtal måste man skilja på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader.

Veckopendlare, dvs. personer som under veckorna arbetar i Sverige och som regelmässigt vistas i sin fasta bostad i hemlandet två dagar per vecka med en övernattning i hemmet varje vecka, omfattas av SINK:s regler endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Överstiger den sammanhängande vistelsen i Sverige sex månader är personen att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige. Personer som överhuvudtaget inte övernattar i Sverige och heller inte har någon annan anknytning hit utan tillbringar sin dygnsvila i hemlandet, s.k. dagpendlare är begränsat skattskyldiga och omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om arbetet pågår kortare eller längre tid än sex månader.

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som dessutom har hemvist i Sverige och som är gränsgångare enligt skatteavtalet skall beskattas för sin inkomst till vilken Sverige har beskattningsrätt enligt IL. Bestämmelserna i SINK är således inte aktuella för denna person.

Skattepliktiga inkomster m.m.

Vilka inkomster som är skattepliktiga räknas upp i 5 § SINK. Uppräkningen är uttömmande. Den begränsade skattskyldigheten för utomlands bosatta omfattar all skattepliktig tjänsteinkomst som uppburits från Sverige och förvärvats genom verksamhet här i riket, samt vissa andra tjänsteinkomster. Skatteplikten enligt SINK omfattar således enbart intäkter hänförliga till inkomstslaget tjänst. De inkomster som omfattas av lagen är huvudsakligen följande. Lön eller liknande ersättning som antingen utgått av anställning hos svenska staten eller svensk kommun eller av anställning eller uppdrag hos annan och där inkomsten har förvärvats genom verksamhet här. Skatteplikten omfattar även styrelsearvode från svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person oavsett var verksamheten har utövats. Vidare är skattepliktig inkomst 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. Vidare är skattepliktig ersättning barnpension enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn samt annan ersättning enligt lagen om allmän försäkring.

Bland övriga inkomster som omfattas av den begränsade skattskyldigheten kan nämnas dagpenning från svensk arbetslöshetskassa, återfört avdrag för egenavgifter samt sjöinkomst.

För att inkomst skall vara skattepliktig enligt SINK krävs enligt 5 § fjärde stycket i SINK att den är skattepliktig enligt IL. Detta innebär att inkomst som uppräknats här, men som exempelvis på grund av bestämmelse i IL inte är skattepliktig för fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige, inte heller är skattepliktig enligt SINK för fysisk person som är bosatt utomlands.

Från skatteplikt enligt SINK har undantagits vissa inkomster som närmare anges i 6 § denna lag. Bl.a. undantas från beskattning, enligt den s.k. 183-dagarsregeln (6 § 1 SINK) avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än av svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar samt c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket. Enligt 6 § 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt och vidare är även ersättning för kostnad för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige skattefritt. I likhet med vad som gäller för anställda föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person för kostnad som betalats av bolaget eller av den juridiska personen avseende resa till och från förrättningen i Sverige och för logi i samband med förrättningen (6 § 3 SINK). Enligt 6 § 4 SINK är inkomst som skall beskattas enligt A-SINK undantagen från beskattning. I 6 § 5 SINK föreskrivs om undantag från skattskyldighet för avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd). Vidare är inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte heller skattepliktig enligt 6 § 6 SINK.

Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten, 7 § SINK. Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande sjöinkomst. I prop. 1990/91:107 diskuterades om skatten skulle differentieras i de olika inkomstlagen, men slutsatsen blev att detta var praktiskt ogenomförbart när det gällde en definitiv källskatt såvida inte varje skattskyldig hade endast en arbetsgivare/utbetalare. Även om det vore möjligt att hantera ett system med en högre skattesats över en viss inkomstnivå skulle det ändå inte innebära att skatt skulle komma att tas ut efter förmåga eftersom skattemyndigheterna här inte har möjlighet att beakta den utomlands bosatte skattskyldiges hela situation när det gäller intäkter och utgifter eller levnadsomständigheter.

För personer som omfattas av SINK skall beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Det uppställs inte några formella krav på

vem som skall ta initiativet till ett s.k. SINK-beslut. I förarbetena (prop. 1990/91:107) anförs att sådant beslut skall meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen. Beslut om särskild inkomstskatt meddelas av beskattningsmyndigheten (8 § SINK). Beskattningsmyndighet är enligt huvudregeln Skattemyndigheten i Stockholm. När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är Skattemyndigheten i Göteborg beskattningsmyndighet (RSFS 1999:31). Beskattningsmyndighet för skattskyldig som vistas tillfälligt i Sverige och uppbär inkomst av arbete som utförs här är skattemyndigheten i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare.

Ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är den som enligt 9 § SINK har att göra skatteavdrag. Avdrag för särskild inkomstskatt skall således göras av den som betalar ut skattepliktig ersättning. Detta gäller dock inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Om mottagaren förutom kontanta belopp erhåller andra skattepliktiga förmåner skall skatteavdraget för dessa beräknas med stöd av 8 kap. 14–17 §§ SBL. Utbetalaren är dock enbart skyldig att göra skatteavdrag om den skattskyldige enligt 10 § första stycket SINK överlämnat beskattningsmyndighetens beslut om särskild inkomstskatt. Har utbetalaren med tillämpning av bestämmelserna i denna lag jämfört med SBL:s regler i något fall innehållit och betalat in för lågt skattebelopp kan skattemyndigheten avstå från att kräva in återstående belopp om särskilda skäl föreligger. Vad som menas med särskilda skäl kommenteras inte i lagens förarbeten (prop. 1990/91:107).

Den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall omedelbart efter att han erhållit beslutet från skattemyndigheten överlämna detta till den som har att göra avdraget (10 § första stycket SINK). Fullgörs inte skyldigheten skall avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 6 § SBL.

Den som betalar ut ersättning för arbete skall vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets storlek (12 § SINK).

Beskattningsmyndigheten skall övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt enligt lagen fullgör sina skyldigheter (13 § SINK).

Utför någon som har hemvist i främmande stat med vilken Sverige har ingått överenskommelse för att undvika att skatt tas ut i mer än en av staterna, arbete här i riket, får beskattningsmyndig-

heten enligt de närmare föreskrifter som meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att skatteavdrag enligt SINK får underlåtas, om avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten (14 § SINK).

När det gäller redovisning och betalning av skatt är bestämmelserna i SBL tillämpliga (15 § SINK).

För arbetstagare som är bosatt utomlands men utför arbete här i landet skall arbetsgivaren normalt betala arbetsgivaravgifter på vanligt sätt. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren skall dock arbetsgivaren inte betala några arbetsgivaravgifter i Sverige. Exempel på orsaker till att personer tillhör annat lands socialförsäkringssystem även när arbete utförs i Sverige är att arbetstagaren utför arbete i två länder samtidigt och i sådant fall tillhör bosättningslandets lagstiftning eller att en dispens har utfärdats enligt EEG nr 1408/71.

Den som har gjort skatteavdrag enligt SINK är skyldig att lämna kontrolluppgift. Skälet till detta är enligt prop. 1990/91:107 att man skall kunna hänföra inbetald särskild inkomstskatt till en enskild skattskyldig för det fall att han antingen flyttar till Sverige eller vistas så länge i Sverige att han blir obegränsat skattskyldig här (18 § SINK).

Har särskild inkomstskatt betalats i strid med bestämmelserna i SINK har den skattskyldige efter ansökan rätt till återbetalning av vad som betalats in för mycket (20 § SINK).

2.2.3 Särskilt om beskattning av i utlandet bosatta sjömän vid tjänstgöring på svenska handelsfartyg

Utländska sjömän som tjänstgör på svenska handelsfartyg beskattas enligt SINK fr.o.m. inkomståret 1998. Skattesatsen har bestämts till 15 procent av den skattepliktiga inkomsten. I den departementspromemoria (Ds 1991:41) som låg till grund för lagändringen anfördes bl.a. att det även efter ett överförande av sjömansbeskattningen till landskattesystemet skulle vara lämpligt att de utländska sjömännen, dvs. de som inte var bosatta i Sverige, blev beskattade med en definitiv källskatt. De skulle därmed slippa att lämna deklaration och avdraget för preliminär skatt skulle bli lika med den slutliga skatten. En lämplig lösning ansågs därför vara att de utländska sjömännen beskattades enligt SINK. Skattesatsen enligt SINK ansågs dock för hög beträffande beskattningen av de

utländska sjömännens inkomster. För att inte skatteuttaget skulle överstiga det som förelåg när beskattning skedde enligt sjömansskattelagen (1958:395) ansågs att skattesatsen borde sättas lägre än 25 procent. Enligt de beräkningar som utförts inom Finansdepartementet ansågs 15 procent vara en lämplig skattesats. Hänsyn hade då också tagits till det förhållandet att de utländska sjömännen inte kunde tillerkännas några avdrag vid inkomstbeskattningen.

I den proposition (prop. 1995/96:227) som låg till grund för lagförslaget beträffande beskattning av i utlandet bosatta sjömän anfördes beträffande skattesatsen enligt SINK att denna är beräknad mot bakgrund av att den som är bosatt utomlands (begränsat skattskyldig) inte får göra några avdrag för kostnader från nettoinkomsten. Med hänsyn till att sjömän i Sverige har rätt till ett särskilt sjöinkomstavdrag och skattereduktion föreslogs i propositionen i överensstämmelse med förslaget i departementspromemorian (Ds 1991:41) att skattesatsen skulle sättas till 15 procent för att inte utländska sjömän skulle bli diskriminerade i förhållande till dem som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

2.2.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Vid sidan av SINK finns en lag som avser särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., nämligen A-SINK. Skattskyldig enligt den lagen är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten. En artist eller idrottsman är inte skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK). Av 2 § A-SINK framgår att termer och uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I 3 § A-SINK finns en uppräkningslista av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkningslista avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisning, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. För att

omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet sker inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning. Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen som omfattas av lagen.

Enligt 6 § första stycket A-SINK är den som enligt 14 § samma lag är redovisningsskyldig för skatten också ansvarig för betalning av densamma.

Skattepliktig inkomst för en artist, idrottsman eller ett artistföretag är kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg.

Som kontant ersättning eller annat vederlag anses också förskott på sådant vederlag. Skattepliktig inkomst för arrangör är de inkomster i form av biljettinkomster, reklaminkomster eller andra inkomster av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg som arrangören uppbär. Från skatteplikt förekommer vissa undantag.

3 Skatteavtal

3.1 Inledning

Frågan om beskattning kan ske av en viss inkomst i Sverige styrs förutom av interna skatteregler även av regler i de skatteavtal som regeringen har ingått med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning. Med hänsyn härtill anser utredningen att det är av intresse att redovisa huvuddragen av innehållet i vissa skatteavtal.

De svenska avtalen är emellertid i stor utsträckning både till sitt innehåll och disposition anpassade till OECD:s modellavtal. Mot bakgrund härav har utredningen valt att redovisa innehållet i OECD:s modellavtal (se avsnitt 3.3) och därefter enbart behandla det nordiska skatteavtalet.

Inledningsvis skall endast nämnas några allmängiltiga principer vad gäller tillämpningen av de svenska avtalen. En viktig princip är att ett skatteavtal inte kan utvidga den interna svenska beskattningsrätten, utan endast inskränka den. Detta innebär att man först måste konstatera om en intäkt eller tillgång är skattepliktig i Sverige enligt de interna svenska bestämmelserna. Om intäkten eller tillgången inte är skattepliktig i Sverige kan skatteplikt inte heller uppstå på grund av ett skatteavtal. Är en viss intäkt eller tillgång däremot enligt svenska regler skattepliktig här, får man undersöka om avtalet medför inskränkningar i denna skatteplikt.

En annan viktig princip är att skattemyndigheterna är skyldiga att självmant beakta föreskrifterna i skatteavtalen. Underlåter de detta kan den skattskyldige överklaga taxeringsbeslutet i den i TL angivna ordningen.

Har den skattskyldige med stöd av skatteavtal erhållit avräkning av utländsk skatt från kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt i Sverige och nedsätts därefter den utländska skatten är han skyldig att anmäla detta på samma sätt som då avräkning erhållits enligt de interna reglerna.

Skall på grund av skatteavtal eller dispens enligt 6 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) en inkomst inte beskattas i Sverige får enligt 9 kap. 5 § IL inte heller utgifter för att förvärva inkomsten dras av.

Att skattskyldigheten i Sverige på något sätt inskränkts innebär inte att den skattskyldige är befriad från att lämna alla de uppgifter till ledning för sin taxering, som han skulle ha varit skyldig att lämna om lindring i skattskyldigheten inte förelegat. Ett avtal inskränker inte skyldigheten att i Sverige lämna deklaration och lämna andra föreskrivna uppgifter.

Avtalen införlivas i den svenska rättsordningen genom en lag, till vilken avtalstexten fogas som bilaga.

Ett skatteavtal brukar inledas med bestämmelser om vilka personer och vilka skatter som omfattas av avtalet. Vanligen är avtalet tillämpligt på personer – fysiska och juridiska – som äger hemvist i en av de avtalsslutande staterna. En väsentlig del av skatteavtalen är att klargöra innebörden av vissa termer och uttryck. Anledningen till att detta är särskilt betydelsefullt är att ett begrepp kan ha olika innebörd i de båda staternas interna rätt. Det gäller då att genom avtalet skapa en klar och entydig definition som överbryggat skillnaderna i intern rätt. De termer och uttryck som vanligen definieras är bl.a. ”hemvist”, ”bolag”, ”fast driftställe”, ”utdelning”, ”ränta” och ”royalty” samt ”företag i en avtalsslutande stat”.

Tyngdpunkten i avtalet ligger i hur beskattningsrätten fördelas. Vanligen sker en avvägning av olika intressen, varvid beskattningen brukar förläggas till den stat där det starkaste intresset finns. Inkomst av fastighet beskattas således normalt i det land där fastigheten är belägen, medan inkomst av näringsverksamhet i allmänhet beskattas i det land där fast driftställe funnits för inkomster som hänför sig till det fasta driftstället. Anställningsinkomster beskattas oftast i arbetslandet. Undantag från denna princip utgör den s.k. 183-dagarsregeln.

Kapitalinkomster, med undantag för utdelningsinkomster och räntor, samt andra kapitalvinster än av fastigheter beskattas vanligen i hemvistlandet. I många fall innebär bestämmelserna att en inkomst får beskattas i de båda avtalsslutande staterna.

Oavsett de regler som intagits beträffande var en inkomst skall beskattas kan det inträffa att dubbelbeskattning följer. I syfte att lindra effekterna därav innehåller avtalen föreskrifter om vilken metod för lindring och undanröjande av dubbelbeskattning, som

skall tillämpas. I princip finns två huvudmetoder, nämligen exemptionmetoden och creditmetoden. Varje metod har i sin tur flera varianter. I svenska skatteavtal förekommer oftast båda dessa huvudmetoder och dessa bestämmelser finns i den s.k. metod-artikeln (art. 23 i OECD:s modellavtal).

3.2 Metoder för undvikande av dubbelbeskattning

Internationell dubbelbeskattning torde i ett flertal fall uppkomma därför att en person är skattskyldig för en inkomst dels i den stat där han är bosatt (hemviststaten), dels i den stat från vilken inkomsten härrör (källstaten). I princip förutsätts då, att hemviststaten skall vidta åtgärder för att undvika internationell dubbelbeskattning. Utredningen redovisar nedan innebörden av de olika metoderna som tillämpas för att undvika dubbelbeskattning.

Exemptionmetoden

Enligt exemptionmetoden beskattar inte hemviststaten sådan inkomst, som enligt avtalet får beskattas i källstaten. Exemptionmetoden förekommer i tre huvudformer, full exemption, alternativ exemption och exemption med progression.

Full exemption innebär att den inkomst som beskattas i källstaten inte beskattas i hemviststaten och inte heller påverkar skattesatsen vid bestämmande av inkomstskatt på inkomst som beskattas i hemviststaten. I fall av exemption med progression förbehåller sig hemviststaten rätten att beakta inkomsten vid bestämmande av skatten på inkomst som beskattas i hemviststaten. Progressionsuppräknningen sker genom att man först räknar fram den statliga inkomstskatt som skulle påförts om samtliga förvärvsinkomster inklusive sådan utländsk inkomst som på grund av skatteavtal är undantagen från svensk beskattning skulle ha beskattats i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av den förvärvsinkomst på vilken skatten skall beräknas. Med den därvid erhållna procentsatsen tas sedan skatt ut på den förvärvsinkomst som skall beskattas i Sverige. Progressionsuppräkning tillämpas endast om den resulterar i en högre skatt än den skatt som skulle ha tagits ut på den svenska inkomsten utan sådan beräkning.

Alternativ exemption förekommer i vissa äldre skatteavtal. Denna metod, som är avsedd att leda till samma resultat som exemption med progression, innebär att den utländska inkomsten tas med i beskattningsunderlaget och att man beräknar hur stor skatten blir på detta underlag. Därefter sätts den svenska skatten ned med den del av skatten som belöper på den utländska inkomsten. Detta innebär att om uppgift om den totala inkomsten behövs för att avgöra om en person är berättigad till t.ex. en behovsprövad social förmån finns denna uppgift registrerad vid tillämpning av alternativ exemption till skillnad mot när exemption med progression tillämpas.

Creditmetoden

Enligt creditmetoden beräknar hemviststaten sin skatt på grundval av den skattskyldiges sammanlagda inkomst, dvs. även från källstaten. Hemviststaten medger därefter avräkning för den utländska skatten mot den egna skatten på den utländska inkomsten. Creditmetoden finns i tre huvudformer, nämligen full credit, ordinary credit och omvänd credit.

Om avräkning medges för hela den utländska skatten utan hänsyn till den i bosättningslandet respektive hemviststaten erlagda skatten kallas metoden full credit (obegränsad avräkning).

Vid ordinary credit (vanlig avräkning) ger hemviststaten rätt till avräkning för utländsk skatt från dess egna skatt med högst så stor del som belöper på den utländska inkomsten. Här finns tre metoder, nämligen den s.k. per item-metoden, dvs. avräkningen beräknas för varje inkomst för sig, den s.k. per country-metoden varvid samtliga inkomster och samtliga skatter från ett och samma land beaktas samtidigt och den s.k. overall-metoden då samtliga utländska skatter och samtliga utländska inkomster beaktas samtidigt.

Omvänd credit (omvänd avräkning) innebär att källstaten ger rätt till avräkning för skatt som erlagts i hemviststaten. Sverige tillämpar denna metod bl.a. i fråga om utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen till personer med hemvist i Spanien. Vid tillämpning av omvänd credit ges rätt till avräkning för utländsk skatt på svensk inkomst med högst så stor andel av den svenska skatten som belöper på den i utlandet beskattade svenska inkomsten.

3.3 Genomgång av OECD:s modellavtal

3.3.1 Allmänt

OECD:s modellavtal syftar till att åstadkomma en gemensam modell för hur ett skatteavtal skall utformas. Avtalet är enbart att se som en rekommendation till staterna. Det bör dock observeras, att samtliga medlemsstater fått vara med i arbetet och haft möjlighet att reservera sig mot dess utformning. Sverige har t.ex. reserverat sig på vissa punkter. Exempel därpå är pensioner, där Sverige generellt förbehållit sig beskattningsrätten. Modellavtalet rekommenderar däremot att pensioner beskattas endast i det land där pensionären har hemvist med undantag för pensioner på grund av tidigare offentlig tjänst. Flertalet av de avtal Sverige träffat ansluter sig till OECD:s modellavtal.

De ursprungliga länderna i OECD var Belgien, Canada, Danmark, Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Storbritannien, USA, Grekland, Irland, Island, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Norge, Portugal, Schweiz, Spanien, Sverige, Turkiet och Österrike. Följande länder har senare blivit medlemmar genom anslutning vid de tidpunkter som anges inom parentes: Japan (den 28 april 1964), Finland (den 28 januari 1969), Australien (den 7 juni 1971), Nya Zeeland (den 29 maj 1973), Mexico (den 18 maj 1995), Tjeckien (den 21 december 1995), Ungern (den 7 maj 1996), Polen (den 22 november 1996) och Korea (den 12 december 1996). Kommissionen för de Europeiska gemenskaperna deltar i OECD:s arbete (artikel 13 i OECD-konventionen).

Rådet för OECD har rekommenderat att medlemsländerna, när de sinsemellan ingår nya bilaterala avtal eller reviderar gällande bilaterala avtal, följer modellavtalet sådant det tolkas i kommentarerna och med beaktande av de reservationer och undantag som tagits in i dessa.

OECD:s utkast till, och senare modell för, avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet har sedan år 1963 fått vittgående återverkningar på hur förhandlingar om skatteavtal förs samt på tillämpningen och tolkningen av sådana avtal. Medlemsländer i OECD har för det första i stor utsträckning följt modellavtalet när de har ingått eller sett över bilaterala avtal. Avtalsutkastets existens har underlättat bilaterala förhandlingar mellan OECD:s medlemsländer och gjort en önskvärd harmonisering mellan deras bilaterala avtal möjlig till nytta

både för skattskyldiga och förvaltningar. Detsamma gäller det nordiska multilaterala avtalet. Verkningsarna av modellavtalet har för det andra sträckt sig långt utanför OECD-området genom att modellavtalet även används som underlag vid förhandlingar mellan medlemsländer och icke-medlemsländer.

3.3.2 Modellavtalet från april år 2000

Modellavtalet är indelat i 7 kapitel. Kapitel I behandlar avtalets tillämpningsområde, kapitel II innehåller definitioner och kapitel III behandlar beskattning av inkomst. Kapitel IV handlar om beskattning av förmögenhet och kapitel V behandlar metoder för att undanröja dubbelbeskattning. Kapitel VI innehåller särskilda bestämmelser och kapitel VII utgörs av slutbestämmelser.

Kapitel I–VII

Kapitel I behandlar avtalets tillämpningsområde och i artikel 1 fastslås att avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalslutande stat eller i båda avtalslutande staterna.

I kapitel 1 artikel 2 behandlas de skatter som omfattas av avtalet. I punkt 1 anges att avtalet tillämpas på skatter på inkomst och förmögenhet som påförs för en avtalslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut. I punkt 2 anges att med skatter på inkomst och förmögenhet förstås alla skatter som utgår på inkomst och förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst och förmögenhet, däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på det sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar samt skatter på värdestegring. Indirekta skatter, såsom t.ex. mervärdesskatt och energiskatt samt tullar omfattas däremot inte av denna bestämmelse och således inte heller av avtalet. I punkt 3 lämnas en exemplifierande uppräkningslista av de skatter som omfattas av avtalet. I de svenska skatteavtalen är uppräkningslistan av de skatter som omfattas av avtalen uttömmande. I artikel 2 punkt 4 anges att avtalet även tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de vid avtalsstidpunkten utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalslutande

staterna skall vid slutet av varje år meddela varandra väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning. Eftersom skattesystem ändras, nya skatter tillkommer och andra avskaffas måste det finnas möjlighet att utvidga ett avtals tillämpningsområde till att också omfatta nya skatter utan att avtalet behöver förhandlas om. Genom bestämmelser motsvarande de i artikel 2 punkt 4 i OECD:s modellavtal omfattas såväl lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) som lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) även av våra äldre skatteavtal.

Kapitel II innehåller olika definitioner. I artikel 3 anges bl.a. att "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning. Vidare anges att "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person. "Företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Definitionen av uttrycket medborgare finns i artikel 3 punkt g. Med medborgare åsyftas fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat samt personsammanslutning eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat. I artikel 3 punkt 2 finns en allmän regel för tolkning av uttryck som används i skatteavtal, varvid följande gäller. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte har definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framför den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat.

Tillämpningen av internationella bilaterala eller multilaterala skatteavtal styrs av två eller flera interna rättssystem. Skall man infria syftet med avtalen kan de inte tolkas enligt dessa varierande inhemska regler. Det finns därför ett behov av tolkningsprinciper som kan accepteras av de avtalsslutande länderna. Regeringsrätten har slagit fast att skatteavtal skall tolkas i enlighet med de avtalsslutande parternas syfte sådant det kommit till uttryck i propositionen om godkännande av avtalet medan intern rätt endast skall tolkas enligt den svenske lagstiftarens syfte (se RÅ 1996 ref. 84).

I artikel 4 definieras hemvistbegreppet. I punkt 1 av artikel 4 anges att vid tillämpningen av detta avtal uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” åsyftar person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, och inbegriper också denna stat, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter och offentligrättsliga institutioner. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

I punkt 2 av artikel 4 anges att om en fysisk person på grund av bestämmelserna i punkt 1 har hemvist i båda avtalsslutande staterna hans hemvist bestäms på följande sätt:

- a) han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha sin hemvist endast i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena),
- b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas,
- c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare,
- d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

I punkt 3 av artikel 4 anges att då annan person än fysisk person på grund av bestämmelserna i punkt 1 har hemvist i båda avtalsslutande staterna, personen i fråga anses ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel 5 innehåller en definition av begreppet fast driftställe. I punkt 1 anges att vid tillämpningen av avtalet uttrycket ”fast driftställe” åsyftar en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från

vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Bestämmelsen överensstämmer i princip med bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Modellavtalets kapitel III (artiklarna 6–22) innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till vissa inkomster. Artikel 6 behandlar inkomst av fast egendom, artikel 7 avser inkomst av rörelse, artikel 8 avser inkomst av sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart, artikel 9 behandlar företag med intresse-gemenskap, artikel 10 behandlar utdelning, artikel 11 avser inkomst av ränta, artikel 12 avser royalty och artikel 13 avser realisationsvinst.

I artikel 6 föreskrivs att inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat. Vad som föreskrivits tillämpas på inkomst som förvärvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

Vad gäller inkomst av näringsverksamhet föreskrivs i artikel 7 att sådan inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver näringsverksamhet i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver näringsverksamhet på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

I modellavtalets artikel 10 punkt 1 anges att utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat. Enligt punkt 2 samma artikel får utdelningen emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga vissa särskilt angivna belopp.

I modellavtalets artikel 11 punkt 1 anges att ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. I detta sammanhang förtjänar att påpekas att svenska skatteavtal ofta avviker från modellavtalet i denna del eftersom Sverige bara i vissa särskilda fall kan beskatta ränta som betalas till begränsat skattskyldiga. I många svenska avtal har därför hemviststaten exklusiv beskattningsrätt till ränta.

I artikel 12 punkt 1 föreskrivs att royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till royalty.

I artikel 13 punkt 1 föreskrivs att vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Modellavtalets artikel 15 behandlar inkomst av enskild tjänst. Enligt punkt 1 får inkomst av anställning i enskild tjänst beskattas i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten har denna andra stat emellertid rätt att beskatta ersättning som uppbärs för detta arbete. I punkt 1 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal uttalas att "arbetet är utfört på den plats där den anställda är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken anställningsinkomsten betalas".

Undantag från reglerna i artikel 15 föreskrivs dock i fråga om sådana ersättningar som behandlas i artikel 16 (styrelsearvode), artikel 18 (pension) och artikel 19 (offentlig tjänst).

I artikel 15 punkt 2 finns den s.k. 183-dagarsregeln, eller montörregeln, som är ett undantag från bestämmelserna i artikelns punkt 1 om verksamhetsstatens beskattningsrätt. Punkt 2 ger, om vissa förutsättningar är uppfyllda, hemviststaten den uteslutande beskattningsrätten även i det fall verksamheten har utförts i den andra avtalsslutande staten (verksamhetsstaten). Den första förutsättningen är att mottagaren vistas i verksamhetsstaten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga. Det är endast de dagar då den anställda faktiskt vistas i verksamhetsstaten som enligt kommentaren till modellavtalet skall räknas. En annan förutsättning som också måste vara uppfylld för att 183-dagarsregeln skall vara tillämplig är att ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i verksamhetsstaten. Vidare gäller att ersättningen inte heller får belasta driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i verksamhetsstaten. I sammanhanget kan påpekas att det i 6 § 1 SINK finns en bestämmelse som helt och hållet motsvarar den refererade 183-dagarsregeln. Bestämmelsen i SINK innebär att en person som uppfyller kraven i nämnda bestämmelse är befriad från beskattning i Sverige enligt SINK när Sverige är verksamhetsstat.

I artikel 16 föreskrivs att styrelsearvode och annan liknande ersättning, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i bolagets hemviststat. Bestämmelsen i 5 § första stycket punkt 3 SINK motsvarar artikel 16 och ger Sverige möjlighet att utnyttja denna beskattningsrätt till styrelsearvode.

Modellavtalets artikel 17 behandlar inkomster för artister och sportutövare och artikel 18 innehåller bestämmelser om beskattning av pension och liknande ersättning. Pension, livränta och allmän tilläggspension som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat. Artikeln är emellertid inte tillämplig på garantipension eller utbetalningar på grund av privat pensionsförsäkring eftersom de inte betalas på grund av tidigare anställning.

Artikel 19 behandlar inkomst av offentlig tjänst. Huvudregeln i denna artikel är att den uteslutande beskattningsrätten till lön och annan ersättning samt pension och allmän tilläggspension som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, dvs. utbetalarstaten.

I artikel 20 anges att studerande eller affärspraktikant som besöker en stat uteslutande för undervisning eller praktik inte skall beskattas i studiestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanför denna stat, t.ex. stipendier och dylikt.

Artikel 21 föreskriver att inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlats i föregående artiklar av avtalet beskattas, med vissa undantag, endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

Övriga kapitel i modellavtalet än de ovan berörda behandlar beskattning av förmögenhet (kapitel IV) och metoder för att undvika dubbelbeskattning (kapitel V). Vidare finns i kapitel VI särskilda bestämmelser bl.a. förbud mot diskriminering, förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, utbyte av upplysningar, beskattning av medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat samt regler om territoriell utvidgning. Modellavtalets kapitel VII innehåller vissa slutbestämmelser och regler om ikraftträdande och upphörande av avtalet.

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

3.4.1 Inledning

Mot bakgrund av att en av de frågor som utredningen har att överväga, nämligen en översyn av uttrycket stadigvarande vistelse och i samband därmed beskattningen av personer som dagligen arbetar i Sverige men som har sin hemvist i ett annat land i stor utsträckning behandlar situationen för arbetstagare inom Norden finner utredningen att en redovisning av det nordiska skatteavtalet är motiverat.

3.4.2 Det nordiska avtalet

Avtalet med därtill fogat protokoll tillämpas för Sveriges del beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari 1998 eller senare samt på förmögenhet som taxeras år 1999 eller senare. Som modell för avtalet ligger OECD:s modellavtal. Avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.

Inkomst av fast egendom beskattas i enlighet med artikel 6 i OECD:s modellavtal och inkomst av rörelse beskattas i enlighet med artikel 7 i OECD:s modellavtal. Realisationsvinst beskattas i enlighet med artikel 13 i OECD:s modellavtal, med vissa utvidgningar varigenom Sverige alltid har rätt att beskatta vinst som en fysisk person med hemvist i annan nordisk stat förvärvar på grund av avyttring av i Sverige belägen byggnad samt varigenom en avtalsslutande stat förbehåller sig rätten att i enlighet med sin interna lagstiftning beskatta realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier eller annan andel i bolag med hemvist i källstaten, dvs. den stat där bolaget i vilket aktierna överlåtits har hemvist.

Tjänsteinkomst beskattas i enlighet med artikel 15 i OECD:s modellavtal. Enligt punkt 1 i denna artikel kan inkomst av anställning i enskild tjänst beskattas i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten har denna andra stat emellertid rätt att beskatta ersättning som uppbärs för detta arbete.

Enligt artikel 15 punkt 2 i OECD:s modellavtal gäller att utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 ersättning, som person med

hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, beskattas endast i den förstnämnda staten om

- a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga,
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar,
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat och
- d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.

Enligt artikel 16 i skatteavtalet föreskrivs beträffande styrelsearvode att sådant arvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat. Artikel 17 avser inkomster för artister samt idrotts- och sportutövare och dessa beskattas i den stat där de i denna egenskap utövar personlig verksamhet. Artikel 18 reglerar beskattning av samtliga pensioner och livräntor och enligt huvudregeln sker beskattning i den utbetalande staten. I artikel 19 regleras ersättning från offentlig tjänst. Ersättning från offentlig tjänst beskattas i den utbetalande staten. Artikel 24 innehåller bestämmelser om förbud mot diskriminering. I artikel 25 finns bestämmelser om metoder för undanröjande av dubbelbeskattning. Enligt huvudregeln i det nordiska skatteavtalet tillämpar Sverige lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. För Sveriges del meddelas emellertid vissa betydelsefulla undantag bl.a. att Sverige tillämpar exemption beträffande inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1. Enligt artikel 26 gäller för det fall att källstaten inte kan utnyttja beskattningsrätten, att inkomsten endast skall beskattas i den skattskyldiges hemviststat

Övriga artiklar i skatteavtalet avser beskattning av inkomster för studerande och praktikanter, beskattning av förmögenhet samt bl.a. förbud mot diskriminering.

Av intern rätt följer att även om en skattskyldig betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige, han skall betala skatt för vissa

inkomster i hemviststaten, som till följd av avtalets definition av detta begrepp kan vara ett annat land än Sverige.

4 Internationella jämförelser

4.1 Inledning

Utredningen har i sitt arbete gjort jämförelser med skatterättslig lagstiftning vad gäller beskattning av begränsat skattskyldiga samt gränsdragningen mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga i dels våra grannländer Danmark, Finland och Norge samt även i Italien, Frankrike, Nederländerna, Schweiz, Spanien och Tyskland. Utredningen har valt att utförligt redovisa reglerna i Danmark och i Tyskland mot bakgrund av att dessa länder har infört ett system där den skattskyldige har möjlighet att välja att i vissa avseenden bli jämställd med en obegränsat skattskyldig person. Utredningen har vid övervägandet av sina förslag gjort jämförelser med reglerna i Danmark och i Tyskland.

4.2 Danmark

4.2.1 Allmänna regler

Inkomstbeskattning i Danmark sker med stöd av Kildeskatteloven. Den som vistas i Danmark under en period som understiger sex månader är begränsat skattskyldig i Danmark. En skattskyldig som har vistats minst sex månader i Danmark, vari kan ingå kortvariga uppehåll på grund av semester eller annat, anses däremot vistas stadigvarande i Danmark och bedöms därmed vara obegränsat skattskyldig. Vad som avses med kortvariga uppehåll anges inte i lagen (kildeskatteloven) utan avgörs av praxis.

Obegränsat skattskyldiga personer får göra avdrag för utgifter som har samband med inkomstens förvärvande till den del de överstiger ett visst belopp och under förutsättning att arbetstagaren själv har betalat utgifterna. De utgifter som är avdragsgilla är

utgifter för resa mellan bostad och arbetsplats och utgifter för resor i tjänsten. Avdragsrätt föreligger vidare för fackföreningsavgifter och för övriga utgifter som är nödvändiga för inkomsternas förvärvande. Avdrag kan även beviljas för premier för pensionsförsäkringar under förutsättning att arbetstagaren är fullt skattskyldig i Danmark och att pensionsuppställning träffats med en dansk pensionsanstalt. För obegränsat skattskyldiga personer föreligger vidare avdragsrätt för ränteutgifter.

Begränsat skattskyldiga arbetstagare kan få ett särskilt äktamakeavdrag (aegtefaellefradrag). Avdraget uppgår för närvarande till 33 400 danska kr och förutsätter att arbetstagaren är gift och sammanlevde med maken vid kalenderårets utgång samt att maken inte får nedsättning av skatten genom s.k. personfradrag. Arbetstagare som är obegränsat skattskyldiga i Danmark har inte rätt till detta avdrag. Begränsat skattskyldiga arbetstagare som bor tillfälligt i Danmark och som har familjebostaden i ett annat land kan vidare få avdrag för dubbel bosättning. En förutsättning för att avdragsrätt skall medges är att arbetstagaren är gift och att maken har eget hushåll i hemlandet under tiden för vistelsen i Danmark. Arbetstagarens vistelse i Danmark skall ha samband med ett anställningsförhållande.

4.2.2 Särskilda skatteregler

Inledning

Det är i vissa fall möjligt för en begränsat skattskyldig person att få avdrag för utgifter på grund av personliga eller familjerelaterade förhållanden som om personen var obegränsat skattskyldig. Dessa regler gäller begränsat skattskyldiga som har förvärvat minst 75 procent av sin sammanlagda inkomst av tjänst och av självständig förvärvsverksamhet i Danmark. Denna möjlighet infördes genom en lagändring som skedde efter domen i det s.k. Schumacker-målet (C 279/93, se kapitel 5).

De regler som gällde innan lagändringen (vilken trädde i kraft den 21 december 1995 och tillämpas på inkomster fr.o.m. år 1992) innebar att begränsat skattskyldiga personer beskattades enligt då gällande 2 § kildeskatteloven för lön, inkomst från självständig förvärvsverksamhet samt vissa andra särskilt uppräknade inkomster. När den beskattningsbara inkomsten sedan skulle beräknas fick

avdrag endast göras för utgifter som hänförde sig till de skattepliktiga inkomsterna.

De ”nya” lagreglernas huvudinnehåll

Lagändringen innebär att vissa begränsat skattskyldiga personer kan välja att på motsvarande sätt som gäller för obegränsat skattskyldiga personer få tillgång till avdrag för utgifter som hänför sig till personliga eller familjerelaterade förhållanden samt att vid skatteberäkningen bli jämställda med obegränsat skattskyldiga personer.

Den personkrets som omfattas är personer som under ett inkomstår uppbär minst 75 procent av sin s.k. globalinkomst från Danmark i form av vederlag för personligt arbete eller inkomster från självständig förvärvsverksamhet. De avdrag som bestämmelserna ger tillgång till är avdrag för ränteutgifter som hänför sig till den skattskyldiges privata bostad, övriga privata ränteutgifter, inbetalningar till arbetslöshetskassa samt vissa bidrag till välgörenhetsföreningar. Begränsat skattskyldiga personer skall vidare vid skatteberäkningen bli jämställda med obegränsat skattskyldiga personer. Detta innebär att möjlighet skall finnas för gifta personer att till andra maken få överföra outnyttjat s.k. personfradrag och underskott samt vidare att marginals-katten beräknas med hänsyn tagen till båda makarnas inkomster.

Närmare om bestämmelsernas innehåll

Allmänt

I enlighet med avsnitt 1 A i kildeskatteloven kan löntagare och självständiga näringsidkare som uppbär huvudparten (75 procent) av sin inkomst i Danmark välja en skatteordning som ger dem rätt till avdrag för utgifter som hänför sig till personliga eller familjerelaterade förhållanden och därmed i princip bli jämställda med obegränsat skattskyldiga personer.

För att bli beskattad enligt avsnitt 1 A i kildeskatteloven måste den skattskyldige ansöka om detta. Ansökan skall ske vid inlämnande av självdeklaration till skattemyndigheten (kildeskatteloven § 5 D st. 1, 1 pkt.).

Avsnitt 1 A i kildeskatteloven omfattar begränsat skattskyldiga personer i Danmark och skattskyldiga personer som har dubbelt hemvist. Den skattskyldiges medborgarskap saknar däremot betydelse. Om en person är begränsat skattskyldig eller har dubbelt hemvist endast under halva året kommer reglerna att vara tillämpliga endast under denna del av året.

För rätt att utnyttja reglerna förutsätts att personen under ett inkomstår uppbär inkomst från personligt arbete och/eller från självständig förvärvsverksamhet i Danmark och att den del av denna inkomst som beskattas efter interna danska regler (s.k. kvalificerande inkomst) utgör minst 75 procent av personens samlade inkomst från Danmark och andra länder (s.k. globalinkomst). Förutom inkomst från personligt arbete och självständig förvärvsverksamhet inräknas också arbetslöshetsersättning, strejk- och lockoutersättning samt ersättning vid sjukdom och vid föräldraledighet. Andra typer av dansk inkomst t.ex. inkomst från fast egendom ingår inte i den kvalificerande inkomsten. Om inkomsten från fast egendom är att anse som inkomst från självständig förvärvsverksamhet kommer den emellertid att ingå i den kvalificerande inkomsten.

Bara inkomst som Danmark i egenskap av källstat och/eller som arbetsstat kan beskatta enligt ingått skatteavtal ingår således i den kvalificerande inkomsten. Danmarks skatteavtal följer i de flesta fall OECD:s modellavtal. Med stöd av artikel 6 kan Danmark beskatta inkomst från fast egendom som ligger i Danmark och med stöd av artikel 7 kan Danmark beskatta inkomst från självständig förvärvsverksamhet i Danmark i de fall verksamheten utövas från fast driftställe i landet. Till följd av artikel 15 beskattas vederlag för personligt arbete normalt i arbetsstaten. Enligt artikel 16 beskattas vederlag för arbete som styrelsemedlem i ett bolag i den stat där företaget är hemmahörande. Privata pensioner beskattas med stöd av artikel 18 i det land där mottagaren är hemmahörande. Offentligt anställda beskattas i källstaten enligt artikel 19. Andra inkomster, bl.a. sociala pensioner samt privata pensioner, beskattas i den stat där den skattskyldige är hemmahörande.

Beräkning av den kvalificerande inkomsten

Den kvalificerande inkomsten beräknas enligt den danska skattelagstiftningens allmänna regler. I den kvalificerande inkomsten

ingår anställningsinkomst, inkomster från självständig förvärvs- verksamhet, arbetslöshetsunderstöd, sjukersättning, folkpension, semesterersättning m.m. Från bruttoinkomsten görs avdrag enligt allmänna regler för utgifter för resor, fackföreningsavgifter, utgifter för dubbel bosättning samt övriga löntagarutgifter. Däremot skall inte privata ränteutgifter eller utgifter för underhållsbidrag avräknas. Underskott från tidigare inkomstår ingår inte i beräkningen av den kvalificerande inkomsten.

Beräkning av globalinkomsten m.m.

I globalinkomsten ingår som utgångspunkt en skattskyldigs totala inkomster från såväl Danmark som övriga länder. Även inkomster från fast egendom oavsett om fastigheten ligger i Danmark eller i utlandet ingår i globalinkomsten. Den kvalificerande inkomsten ingår i globalinkomsten tillsammans med förvärvsinkomster från utlandet samt räntor, utdelningar och intäkter från fast egendom från såväl Danmark som andra länder. Inkomster som i enlighet med danska regler är fritagna från skatt ingår inte i globalinkomsten.

Vid beräkning av globalinkomsten får avdrag endast göras för s.k. driftsomkostnader. Detta innebär för löntagare att när det gäller utländsk förvärvsinkomst får avdrag inte göras för utgifter för t.ex. fackföreningsavgifter eller resor.

Utgör den kvalificerande inkomsten minst 75 procent av globalinkomsten finns förutsättningar för att den skattskyldige skall kunna välja att bli beskattad enligt avsnitt 1 A i kildeskatteloven. Den skattskyldige får härigenom rätt till avdrag för personliga och familjerelaterade utgifter som är uppräknade i kildeskatteloven § 5 B.

Avdrag för ränteutgifter som hänför sig till egen fastighet

Stor betydelse för skatteutfallet för en enskild skattskyldig har ofta möjligheten att göra avdrag för ränteutgifter som hänför sig till lån på bostad. Genom bestämmelserna i avsnitt 1 A kildeskatteloven finns möjlighet för utomlands bosatta som arbetar i Danmark att göra avdrag för sådana ränteutgifter. Reglerna om detta finns i kildeskattloven § 5 B, st. 1 nr. 1. De ger den skattskyldige

möjlighet att göra avdrag för ränteutgifter för egen bostad även om fastigheten ligger i ett annat land än Danmark. Om egendomen ger ett överskott t.ex. om egendomen inte är behäftad med skulder skall detta överskott emellertid inte beskattas i Danmark. Om den fasta egendomen ligger i Danmark föreligger rätt till avdrag för utgifter, bl.a. ränteutgifter för den fasta egendomen enligt allmänna regler.

Har den skattskyldige fast egendom både i Danmark och i utlandet kommer den fasta egendomen i Danmark att beskattas i enlighet med allmänna regler och bostaden utomlands kommer att beskattas i enlighet med kildeskatteloven § 5 B st. 1 nr. 1. Det är ett krav att den fasta egendomen helt eller delvis används av ägaren till helårs- eller halvårsboende för att avdrag för ränteutgifter skall beviljas. Bestämmelsen omfattar således fastighet som hyrs ut en del av året men däremot inte egendom som hyrs ut under hela året.

De inkomster av fastighet som är beskattningsbara är s.k. lejeverdi (någon form av bostadsförmån) av egen bostad och faktiska lejeintægter (hyresintäkter). Ränteutgifter skall hänföra sig till egendomen, dvs. den skattskyldige skall kunna påvisa att skulden har uppkommit i samband med förvärvandet av egendomen alternativt att det är fråga om utgifter som på annat sätt har samband med fastigheten som t.ex. förbättringsutgifter.

När det gäller gifta skattskyldiga framgår av § 24 A kildeskatteloven att kapitalinkomster skall medräknas hos den av makarna som enligt äktenskapslagstiftningen har rådighet över egendomen medan den av makarna som är betalningsansvarig för lånen får göra avdrag för ränteutgifter. Enligt praxis är det emellertid tillåtet att makarna fördelar ränteutgifterna fritt mellan sig.

Andra ränteutgifter (kildeskatteloven § 5 B, st. 1, nr. 2)

En begränsat skattskyldig person som uppfyller kriterierna för att jämföras med en obegränsat skattskyldig person har även rätt att göra avdrag för privata ränteutgifter. Den kan t.ex. vara fråga om räntor på konsumtionslån, studielån och liknande. Räntor på lån för förvärvande av aktier, obligationer m.m. samt räntor i samband med förvärvsverksamhet är däremot inte avdragsgilla. Har en skattskyldig privata danska eller utländska ränteintäkter skall sådana ränteintäkter ingå vid beräkningen av nettoräntekostnaden.

Pensionsinbetalningar och A-kassebidrag (kildeskatteloven § 5 B, st. 1, nr. 3)

Inbetalningar till privata pensionsförsäkringar och till A-kassa som är avdragsgilla i enlighet med pensionsbeskattningsloven § 18 och § 49 st. 1, kan dras av med stöd av allmänna regler. När det gäller pensionsförsäkringar är det dock ett krav att det är fråga om en dansk försäkring eftersom inbetalningar till utländska pensionsförsäkringar inte är avdragsgilla. När det gäller A-kassa är det däremot inte ett krav att det är fråga om en dansk A-kassa. Såväl frivilliga som lagstadgade inbetalningar är avdragsgilla. Det kan påpekas att det är utan betydelse för möjligheten till avdrag huruvida Danmark efter ett skatteavtal har möjlighet att beskatta senare utbetalningar.

Underhållsbidrag (kildeskatteloven § 5 B, st. 1, nr. 4)

Underhållsbidrag till före detta make eller barn kommer med hänvisning till allmänna regler och gällande praxis att vara avdragsgilla i enlighet med ligningsloven § 10 st. 1. Som förutsättning gäller att bidraget är fastställt av en dansk eller utländsk offentlig myndighet eller genom avtal mellan parterna och att avtalet är förfallet till betalning. Möjlighet till avdrag för underhållsbidrag finns således även för utomlands bosatta danskar som beskattas enligt kildeskatteloven avsnitt 1 A.

I enlighet med ligningslovens § 10 st. 2 ges även rätt till avdrag för bidrag till make eller barn som inte bor tillsammans med bidragsgivaren.

Skatteberäkning

Både begränsat skattskyldiga och skattskyldiga med dubbelt hemvist kommer att få skatten beräknad på samma sätt som obegränsat skattskyldiga (kildeskatteloven § 5 C). De begränsat skattskyldiga är berättigade till personfradrag i enlighet med personskatteloven § 10.

Underskott kan överföras mellan makar som är begränsat skattskyldiga med stöd av personskatteloven § 13 st. 2 och st. 4 samt virksomhedsskatteloven § 13. Det är dock en förutsättning att båda makarna under det år som underskottet uppstår är begränsat

skattskyldiga enligt kildeskatteloven § 5 A st. 1, 2 pkt. eller enligt kildeskatteloven § 5 A st. 1, 3 pkt. Det beräknade underskottet, som det är möjligt att överföra mellan makarna, innehåller enbart underskott från danska inkomstkomponenter med tillägg för avdrag för personliga och familjeanknutna utgifter. Även vissa avdrag kan överföras mellan makar.

4.3 Tyskland

4.3.1 Inledning

Inkomstbeskattningen av fysiska personer sker med stöd av das Einkommensteuergesetz, dvs. inkomstskattelagen (EstG) från den 7 september 1990.

Liksom i de flesta andra länder är skattereglerna i Tyskland olika för personer som är begränsat skattskyldiga och för personer som är obegränsat skattskyldiga. Den som är bosatt i Tyskland eller som vistas minst sex månader i Tyskland bedöms som obegränsat skattskyldig i landet. Begränsat skattskyldiga personer betalar skatt för särskilt angivna inkomster.

Begränsat skattskyldiga personer har emellertid möjlighet att begära att bli behandlade som obegränsat skattskyldiga personer. För att ha möjlighet att begära att bli behandlad som en obegränsat skattskyldig person krävs att den skattskyldige uppbär minst 90 procent av sin beskattningsbara inkomst i Tyskland eller att den inkomst som han uppbär från ett annat land uppgår till högst ca 12 000 D-mark (6 000 euro).

4.3.2 Obegränsad skattskyldighet

Av EstG § 1 följer att fysiska personer som har sin hemvist eller sin stadigvarande vistelse i Tyskland är, oberoende av medborgarskap, obegränsat skattskyldiga i Tyskland. En person har sin hemvist där han eller hon har en bostad under förhållanden som tyder på att den skall behållas och användas. En längre tids utlandsvistelse avslutar inte utan vidare den obegränsade skattskyldigheten.

Stadigvarande vistelse har en person där han eller hon vistas under omständigheter som visar att han eller hon på denna ort eller i detta område inte vistas tillfälligt. En tidsmässigt samman-

hängande vistelse som uppgår till minst sex månader skall betraktas som stadigvarande vistelse.

Av EstG § 1 följer vidare att tyska medborgare som varken har sin hemvist eller stadigvarande vistelse i landet är obegränsat skattskyldiga om de står i ett tjänsteförhållande till en offentlig-rättslig juridisk person i Tyskland och för detta får lön från en offentlig juridisk person. Detsamma gäller de personer som tillhör deras hushåll om de är tyska medborgare.

4.3.3 Begränsad skattskyldighet

Fysiska personer som varken har sin hemvist i Tyskland eller stadigvarande vistas där är begränsat skattskyldiga och skattskyldiga endast för sådana inkomster som räknas upp uttömmande i lagen (EstG § 49). Skattskyldigheten omfattar inkomster från lantbruk och skogsbruk, inkomster av näringsverksamhet, samt inkomster från förmögenhet som har anknytning till Tyskland m.m. I utlandet utförda konstnärliga, idrottsliga, artistiska eller liknande prestationer som realiseras i Tyskland är likaledes skattepliktiga. Inkomsterna hos begränsat skattskyldiga personer fastställs och beskattas som helhet. Några inkomster, särskilt utdelningar, beläggs emellertid särskilt med en källskatt på 25 procent eller i vissa fall 15 procent. Denna källskatt kan minskas genom bestämmelser i skatteavtal. För begränsat skattskyldiga som taxeras beräknas inkomstskatten enligt särskilda föreskrifter och skatt utgår med minst 25 procent av inkomsten.

I EstG § 50 finns särskilda föreskrifter för begränsat skattskyldiga. Av dessa föreskrifter följer att begränsat skattskyldiga får dra av utgifter för rörelse eller reklam endast om dessa har samband med inkomster från Tyskland. Vidare gäller att vid inkomster som är föremål för skatteavdrag och vid vissa andra inkomster hos begränsat skattskyldiga är kvittning mot förluster från andra inkomstkällor inte tillåten.

Vid beräkning av inkomsterna gäller generellt samma bestämmelser som för obegränsat skattskyldiga. De utgifter som har samband med inkomsterna får dras av. De vanliga schablonavdragen kan emellertid som regel inte beaktas.

Begränsat skattskyldiga personer är i princip inte heller berättigade till avdrag som hänför sig till person- eller familjerelaterade omständigheter.

På begäran kan emellertid fysiska personer som är begränsat skattskyldiga med stöd av EstG § 1 punkt 3 behandlas i princip som en obegränsat skattskyldig person. Som förutsättning härför gäller att de inkomster som är föremål för tysk inkomstbeskattning skall uppgå till minst 90 procent av den skattskyldiges totala inkomster eller att de inkomster som inte är föremål för den tyska inkomstbeskattningen inte uppgår till mer än 12 000 D-mark (ca 6 000 euro) under kalenderåret. Den skattskyldige har, om han begär att bli behandlad som obegränsat skattskyldig, rätt till t.ex. underhållsavdrag för make/maka med för närvarande upp till 13 500 D-mark per år samt rätt till avdrag för barn med för närvarande ca 3 000 D-mark per år.

Endast begränsat skattskyldiga EU-medborgare och begränsat skattskyldiga personer från Island, Norge och Lichtenstein har emellertid rätt att fullt ut jämföras med obegränsat skattskyldiga personer. Förutsättningen för full jämförbarhet med obegränsat skattskyldiga är att den ena av makarna är bosatt i ett land inom EU. och att makarnas gemensamma inkomst helt eller nästan helt intjänas i Tyskland. De kan i ett sådant fall göra anspråk på en särskild skatteberäkning för äkta makar. Avdrag för utgifter för hushållskostnader och underhållsbidrag med upp till 27 000 D-mark får göras.

4.3.4 Sammanfattningsvis om den tyska lagregleringen

Om en skattskyldig begär att han skall behandlas som obegränsat skattskyldig i Tyskland och hans inkomster till minst 90 procent är föremål för inkomstbeskattning i Tyskland blir vederbörande, som framgår av det ovan sagda, behandlad som obegränsat skattskyldig, varvid i princip alla föreskrifter som gäller för obegränsat skattskyldiga i Tyskland är tillämpliga. Ett undantag gäller för vissa familjanknutna och personliga förmåner. Dessa särskilda förmåner gäller enbart för den situationen att maken eller barnet är medlemmar i EU.

För att beräkna att "90-procent-kravet" är uppfyllt krävs av den skattskyldige att han visar vilka inkomster han uppbär från andra länder än Tyskland. Om den skattskyldige inte förmår att visa att han uppbär 90 procent av sina inkomster i Tyskland har han ingen möjlighet att bli behandlad som en obegränsat skattskyldig person.

I EstG § 1 punkterna 1 och 2 anges när fysiska personer är att betrakta som obegränsat skattskyldiga personer i Tyskland. I punkt 3 anges att på begäran behandlas också fysiska personer som obegränsat inkomstskattepliktiga även om de varken har hemvist eller stadigvarande vistelse i Tyskland om de uppfyller det s.k. 90-procent-kravet.

I EstG 1 a § finns särskilda bestämmelser som behandlar avdrag för begränsat skattskyldiga personer som skall behandlas som obegränsat skattskyldiga i Tyskland. I denna bestämmelse föreskrivs om avdrag för bl.a. underhåll för denna kategori skattskyldiga.

Det kan således konstateras att även om det anges att denna kategori begränsat skattskyldiga behandlas på samma sätt som de som är obegränsat skattskyldiga finns det särskilda regler som bara gäller för de begränsat skattskyldiga som framställer en sådan begäran.

Enligt tysk rätt finns ingen möjlighet till avdrag för utgifter för räntor på motsvarande sätt som gäller i Sverige för i landet obegränsat skattskyldiga personer och därmed inte heller för de som är begränsat skattskyldiga i Tyskland.

4.4 Finland

Den som vistas i Finland under en period som understiger sex månader är begränsat skattskyldig i Finland och skall betala skatt endast för vissa inkomster från Finland samt för förmögenhet nedlagd i Finland. För den som är begränsat skattskyldig är den finska arbetsgivaren skyldig att dra en slutlig skatt på 35 procent av lönen. Det är fråga om en källbeskattning och den skattskyldige är inte berättigad till några avdrag från sina inkomster varken för kostnader för intäkternas förvärvande eller för kostnader som hänför sig till personliga eller familjerelaterade omständigheter. För en begränsat skattskyldig person är emellertid hotellkostnader, resekostnader samt inrikes traktamente som betalats av arbetsgivaren inte skattepliktiga. Finland har således en beskattning som motsvarar den beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) som sker i Sverige.

Den som vistas mer än sex månader i Finland är obegränsat skattskyldig och beskattas därmed på samma sätt som i Finland permanent bosatta personer. Under vistelsen i Finland skall den

skattskyldige därmed deklarerar alla inkomster och all förmögenhet i Finland. Sexmånadersperioden är inte knuten till kalenderåret. En obegränsat skattskyldig person får göra avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen till den del de överstiger ett visst belopp samt för övriga utgifter för inkomstens förvärvande till den del det sammanlagda beloppet överstiger ett schablonavdrag.

Obegränsat skattskyldiga får vidare göra avdrag för ränteutgifter på bostadslån och på lån som har samband med den skattepliktiga inkomstens förvärvande. Avdrag får ske för utgifter för medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och avgifter till arbetslöshetskassor. Det finns även avdragsmöjlighet för obligatoriska pensionsförsäkringspremier och under vissa omständigheter för frivilliga premier. Pensionsinkomstavdrag, invalidavdrag samt schablonavdrag beviljas automatiskt av skattemyndigheterna om självdeklarationen innehåller nödvändig information.

4.5 Norge

En person som vistas i Norge under en period som understiger sex månader är begränsat skattskyldig i Norge och han är därmed endast skattskyldig för vissa inkomster med anknytning till sin vistelse i Norge.

Personer som vistas i Norge under en sammanhängande tidsperiod på minst sex månader är obegränsat skattskyldiga och därmed jämställda med dem som är bosatta i Norge. Skattskyldighet föreligger då för samtliga inkomster från Norge och andra länder och vidare föreligger även skattskyldighet för förmögenhet. Det har ingen betydelse vad den skattskyldige företar sig i Norge och även ofrivillig vistelse i landet leder till obegränsad skattskyldighet i Norge. Kortare uppehåll från sexmånadersvistelsen för semester eller tjänsteresor bryter inte vistelsen. Det är inte klart uttalat vad som krävs för att en vistelse utanför Norge skall bryta den sammanhängande vistelsen utan detta avgörs av praxis.

I Norge arbetar Finansdepartementet för närvarande med ett lagförslag (förslag den 30 augusti 2001) som har till syfte att reglera när bosättning och obegränsad skattskyldighet uppkommer. Förslaget går ut på att en vistelse på 183 dagar under en tolv-månadersperiod skall innebära att obegränsad skattskyldighet skall uppkomma.

4.6 Övriga länder

Frankrike

Personer som är bosatta i Frankrike (obegränsat skattskyldiga) är föremål för beskattning av sina inkomster från såväl Frankrike som andra länder. Bosatta personer betalar själv socialförsäkringsavgifter, vilka dock delvis är avdragsgilla vid taxeringen. Inkomster i inkomstslaget tjänst är skattepliktiga enligt en progressiv skatteskala. Tjänsteinkomsterna innefattar anställningsinkomst samt olika förmåner som utgår i samband med tjänsten. Vidare räknas pensionsinkomst till tjänsteinkomst och med pension avses utbetalningar av såväl privata som offentliga arbetsgivare samt ålderspensioner och olika pensioner som betalas ut till personer som på grund av sjukdom är oförmögna att arbeta. Från den sammanlagda inkomsten ges den skattskyldige rätt till avdrag för olika utgifter som i första hand är relaterade till den skattskyldiges familjesituation.

Det görs en åtskillnad vad gäller sådana begränsat skattskyldiga personer som har en bostad till sitt förfogande i Frankrike och de som inte har en bostad i Frankrike. De som har en bostad till sitt förfogande i Frankrike betalar skatt med samma skattesats som den som är bosatt i Frankrike.

Personer som inte är bosatta i Frankrike men arbetar i landet (begränsat skattskyldiga) betalar skatt på den inkomst som har uppkommit i Frankrike. Det finns ingen särskild definition av sådana inkomster som skall beskattas men följande kategorier kan räknas upp; inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet, inkomst från fast egendom och inkomst från jordbruksverksamhet. Nettoresultatet av verksamheten, dvs. inkomster med avdrag för utgifter, är skattepliktiga.

Spanien

En person är obegränsat skattskyldig i Spanien om han vistas i Spanien under mer än 183 dagar under ett kalenderår eller om hans centrum av levnadsintressen, t.ex. hans ekonomiska intressen eller affärs- eller yrkesmässiga verksamhet bedrivs i Spanien. I Spanien bosatta personer (obegränsat skattskyldiga) är skyldiga att betala inkomstskatt på såväl inkomster från hemlandet som utlandet. Den

skattskyldige har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande samt vissa personliga avdrag.

Personer som inte är bosatta i Spanien (begränsat skattskyldiga) är skyldiga att betala inkomstskatt på den inkomst som intjänas i Spanien. Det är i första hand fråga om inkomst av anställning i Spanien. En sådan inkomst taxeras fullt ut i Spanien och skattesatsen är 25 procent. Avdrag för utgifter medges inte.

Spanska medborgare som flyttar sin bostättning till ett land som anses vara en "skatteparadis" förblir skattskyldiga för deras totala inkomst från samtliga länder under en period av fyra år efter att de lämnat Spanien.

Beskattningsbar inkomst är indelad i olika kategorier med utgångspunkt av dess källa nämligen anställningsinkomst, kapitalinkomst, inkomst av näringsverksamhet och övriga inkomster.

Som en huvudregel gäller att inkomst är beskattningsbar och utgifter som hänför sig till inkomsten är avdragsgilla under det år som inkomsten uppkommer respektive utgiften bestrids.

Vissa inkomster är undantagna från beskattning bl.a. ersättning för skador som betalas ut på grund av domstols dom eller i form av försäkringsersättning, vissa former av avgångsvederlag, pensioner som betalas ut till allvarligt handikappade skattebetalare och underhåll till barn som grundar sig på domstols dom.

Anställningsinkomster taxeras efter olika skattesatser. Kostnader som hänför sig till intäkternas förvärvande är avdragsgilla såsom bl.a. resekostnader. Vidare är följande utgifter avdragsgilla: socialförsäkringsavgifter, fackföreningsavgifter, avgifter till vissa föreningar och vissa utgifter som har samband med förvärvsarbetets avslutande.

Förmåner som utges av arbetsgivaren är beskattningsbara med utgångspunkt från kostnaden för arbetsgivaren.

Pensionsinkomst beskattas på motsvarande sätt som en anställningsinkomst. Vad gäller pension som betalas ut av socialförsäkringssystemet till handikappade skattebetalare gäller emellertid specialregler.

Italien

Personer som är bosatta i Italien (obegränsat skattskyldiga) är skattskyldiga för den inkomst som de uppbär från Italien och från andra länder.

Personer som inte är bosatta i Italien (begränsat skattskyldiga) är föremål för beskattning för de inkomster som har sin källa i Italien. Skatten beräknas på motsvarande sätt som för de som är bosatta i Italien. Beskattning sker för inkomst från anställning i Italien. Pensioner och liknande utbetalningar är även de skattepliktiga i Italien om ersättningarna betalas ut av italienska staten eller något annat offentligt organ i Italien. En skattskyldig taxeras vidare för inkomst av näringsverksamhet om denna verksamhet utövas från ett fast driftsställe i Italien.

Obegränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga för följande inkomstslag: inkomstslaget tjänst, inkomstslaget fast egendom, inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomstslaget tjänst innefattar bl.a. pensionsinkomster. Pensioner beskattas generellt sett på samma sätt som anställningsinkomster. Den skattskyldige har rätt till olika personliga avdrag från den sammanlagda inkomsten. Avdragsrätt föreligger bl.a. i förhållande till det antal minderåriga barn som den skattskyldige har ansvar för. En i Italien bosatt person är som ovan sagts skattskyldig för inkomster från hemlandet och från andra länder. I vissa fall kan anställningsinkomster från andra länder undantas. Det förekommer ingen förmögenhetsbeskattning i Italien. En skattskyldig som inte är bosatt i Italien skall skriftligen redovisa sina inkomster till den italienska skattemyndigheten genom ett särskilt förfarande.

Schweiz

Schweiz beskattar i landet bosatta personer (obegränsat skattskyldiga) för deras s.k. globalinkomst. Fysiska personer betraktas som bosatta om de vistas i Schweiz med syftet att stanna där permanent.

Personer som inte är bosatta i Schweiz betalar schweizisk inkomstskatt för inkomst som har uppburits i Schweiz, dvs. källbeskattning sker. Källbeskattning sker för inte bosatta i Schweiz för anställningsinkomst, ersättning för uppträdande som är framfört i landet eller kantonen, styrelsearvode för uppdrag som är utfört i landet och pensionsutbetalningar som hänför sig till anställning i landet. Skatten betalas in av arbetsgivaren. Det finns en progressiv skatteskala och skatteskalen är olika för ensamstående och gifta personer. Vid källbeskattning krävs ingen

deklaration av den skattskyldige. Om den skattskyldige har stora omkostnader för sitt arbete tas ingen hänsyn till dessa kostnader eftersom skatteskalan redan från början har bestämts med utgångspunkt av en genomsnittlig kostnad för utgifter per månad. Arbetsgivaren har skyldighet att dra av skatten innan han betalar ut månadslönen och därefter betalar han in skatten till skattemyndigheten.

Nederländerna

Obegränsat skattskyldiga personer betalar skatt på samtliga inkomster från Nederländerna och från andra länder.

Personer som inte är bosatta i Nederländerna betalar inkomstskatt på ett begränsat antal inkomster i Nederländerna. Särskilda regler finns för personer som arbetar i Nederländerna utan att vara bosatta där. Det finns en särskild s.k. 30-procent-regel som kan tillämpas för de som är utomlands bosatta. Regeln kan användas under en period av högst 120 månader.

Storbritannien

En person är bosatt i Storbritannien och obegränsat skattskyldig i landet om han vistas minst 183 dagar i landet under ett beskattningsår. Vidare finns en genomsnittsregel som innebär att om den skattskyldige i genomsnitt tillbringar minst 91 dagar under en sammanhängande period av fyra beskattningsår i Storbritannien blir personen att betrakta som bosatt fr.o.m. det femte beskattningsåret. Den som är bosatt i Storbritannien är skattskyldig för samtliga inkomster från Storbritannien och från andra länder.

5 Praxis från EG-domstolen m.m.

5.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv kan lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) i vissa situationer uppfattas som ofördelaktig för den skattskyldige. Detta gäller framför allt för de personer som, om de i stället beskattats enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) hade varit berättigade till relativt sett stora avdrag i inkomstslaget tjänst. Det gäller exempelvis de som har kostnader för resor över Öresundsbron.

Inom ramen för SINK-systemet medges inga kostnadsavdrag. Det har därför ifrågasatts om inte bestämmelserna i SINK i vissa situationer innebär en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget i förhållande till vad som gäller vid beskattningen av obegränsat skattskyldiga. Utredningen har till uppgift att belysa diskrimineringsaspekten och mot bakgrund härav redogörs i detta kapitel för vissa huvuddrag i EG-rätten samt den praxis av EG-domstolen som ligger till grund för utredningens överväganden vad gäller beskattningen av begränsat skattskyldiga.

5.2 EG-rätt

Medlemskapet i EG har medfört långtgående konsekvenser för medlemsstaterna. Genom att underteckna anslutningsfördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EG. Genom fördraget har det också skapats en ny rättsordning – EG-rätten – som är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare och som skall utgöra en integrerad del av staternas nationella rätt.

EG-rätten brukar indelas i primär och sekundär rätt. Den primära EG-rätten består av de ursprungliga fördragen samt senare

gjorda ändringar och tillägg till dessa. Fördragen består först och främst av Romfördraget i dess nuvarande form efter de ändringar och tillägg som vidtagits vid skilda tillfällen. EG-fördraget bildar endast en ram för samarbetet och anger de huvudlinjer, efter vilka det materiella innehållet successivt skall växa fram. Det är ur denna primära rätt den sekundära rätten härledd. Den primära EG-rätten kan sägas motsvara ett lands konstitution eller grundlag och är därmed överordnad den sekundära rätten. Den sekundära EG-rätten är tillskapad genom beslut av institutionerna och består av en mängd olika rättsakter och andra åtgärder med varierande karaktär och rättslig konsekvens. En grundläggande bestämmelse när det gäller den sekundära EG-rätten är artikel 249 (tidigare 189) i EG-fördraget, där de centrala rättsakterna räknas upp och beskrivs. De rättsakter som kan användas i skatteharmoniseringsarbetet är förordningar, direktiv och rekommendationer.

En förordning skall enligt artikel 249 ha allmän giltighet samt vara till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater. Detta betyder att en förordning inte skall inkorporeras eller transformeras till nationell rätt.

Till skillnad från förordningar, vilka är bindande till alla delar, är direktiv enligt artikel 249 bindande endast med avseende på de resultat som skall uppnås. Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och uppmanar dessa att förverkliga resultatet av direktivet inom ramen för sin nationella rättsordning. Direktiven behöver således överföras, eller implementeras, till nationell rätt men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet inom viss tid. Direktiv används företrädesvis för att skapa harmonisering på olika områden, t.ex. för att underlätta gränsöverskridande näringsverksamhet. Rekommendationer är inte bindande utan deras syfte är att rekommendera ett visst handlingsätt.

Gemenskapsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. EG-rätten har därigenom i princip företräde framför nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionsregler. Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för gemenskapen utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsordningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna. Gemenskapsrätten skall beaktas av samtliga nationella offentligrättsliga organ, som t.ex. skatteförvaltningen och domstolarna.

Därutöver har EG-domstolen givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt, vilket innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol.

För att en bestämmelse skall ha direkt effekt krävs dock att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas.

EG-fördragets centrala regler om icke-diskriminering och reglerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är exempel på bestämmelser som har direkt effekt. EG-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Detta innebär att bestämmelser så långt det är möjligt bör tolkas i ljuset av ett direktivs ordalydelse och syfte.

5.3 EG-rätten på skatteområdet

Inom EG krävs enhällighet för att åstadkomma harmonisering på skatteområdet. En inre marknad med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster förutsätter ett gemensamt mervärdesskattesystem och ett sådant har i stor utsträckning skapats. Medlemsstaterna har dock inte hittills varit benägna att medverka till att skapa t.ex. gemensamma skattebaser och skattesatser för den direkta beskattningen. Staterna är dock skyldiga att iaktta diskrimineringsförbuden i EG-fördraget. Förbuden har direkt effekt.

Det allmänna diskrimineringsförbudet i EG-fördragets artikel 12 utsäger att all diskriminering på grund av nationalitet skall vara förbjuden. Detta förbud kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde längre fram i fördraget. Artikel 12 kan endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer är i första hand inriktade på att förbjuda öppen diskriminering av medborgare från andra medlemsstater. Nationella inkomstskattebestämmelser gör emellertid sällan skillnad mellan olika skattesubjekt beroende

på deras nationalitet. I skattelagstiftningen är det istället regelmässigt de skattskyldigas hemvist som är den avgörande faktorn för hur de beskattas. I de flesta länder beskattas nämligen bosatta och inte bosatta personer olika i vissa avseenden. Sådana bestämmelser kan emellertid komma i konflikt med fördragsbestämmelserna eftersom de kan anses dolt diskriminerande.

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EG-domstolen har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Men om det inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen mellan de båda kategorierna skattskyldiga kan det föreligga diskriminering om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas.

För fysiska personer kan både den fria rörligheten för arbetstagare och den fria etableringsrätten aktualiseras. I anställningsförhållanden är det reglerna om den fria rörligheten för arbetstagare som tillämpas medan reglerna om fri etableringsrätt gäller för näringsidkare.

Enligt artikel 39 i EG-fördraget råder fri rörlighet för arbetstagare. Artikel 39 föreskriver i punkt 1 att fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas i gemenskapen. I punkt 2 anges att denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av medlemsstaternas arbetstagare på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. I punkt 3 anges att den fria rörligheten skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att,

- a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
- b) förflytta sig inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
- c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten och

- d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.

I punkt 4 föreskrivs att bestämmelserna i artikeln inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

5.4 Praxis från EG-domstolen

5.4.1 Allmänt

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. Nationella domstolar kan i pågående processer vända sig till EG-domstolen och begära förhandsavgörande. EG-domstolen får härigenom möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. Samtliga nationella organ som kan sägas utöva statens judiciella beslutande makt är behöriga att ställa frågor. Sista instans vid domstolsprövning är skyldig att begära förhandsavgörande. Lägre instanser har rätt att använda sig av institutet. Underlåtenhet att begära förhandsavgörande när detta är obligatoriskt är ett fördragsbrott. Förhandsavgörande kan endast begäras av domstol om en tvist är anhängig vid domstolen. EG-domstolen ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer skall tolkas.

5.4.2 Skattemål beträffande fri rörlighet för arbetstagare

Som framgår av det ovan sagda innehåller bestämmelserna om fri rörlighet för arbetskraft och bestämmelserna om etableringsfrihet förbud mot diskriminering av utländska medborgare.

Ett av de mål som är mest centrala för utredningens ställningstaganden när det gäller enligt vilken lag, SINK eller IL, som en utomlands bosatt skattskyldig skall beskattas är Schumacker-fallet (C 279/93). Utgången i detta mål har utgjort grund för att Danmark och Tyskland har ändrat sina skatteregler på det sätt som innebär att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar har möjlighet att begära att bli jämställd med en obegränsat skattskyldig person i landet och därmed få tillgång till vissa personliga och familjerelaterade avdrag.

Schumacker-fallet (C 279/93) gällde bl.a. de tyska sambeskattningsreglerna, vilka innebar att makars inkomster först lades samman för att sedan delas i två lika stora delar när skatten skulle räknas ut. På så sätt minskades progressionen för familjer där makarnas inkomster var olika stora. Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade och uppbar all sin inkomst i Tyskland. Där betraktades han som begränsat skattskyldig och som sådan förvägrades han vissa skattelättnader som var hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien. EG-domstolen bedömde att de prövade reglerna stred mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetskraft. EG-domstolen anförde att det oftast inte strider mot fördraget att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som beskattar en utomlands bosatt arbetstagare med anställning i landet hårdare än den inom samma land bosatte. Detta gäller dock inte enligt EG-domstolen om den i utlandet bosatte personen i sin bosättningsstat inte uppbar någon inkomst av betydelse utan får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som utövas i anställningsstaten. Bosättningsstaten kan därför inte bevilja honom de fördelar som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation. Mellan situationen för en sådan i landet begränsat skattskyldig person och en inom landet bosatt person, som utövar en jämförbar avlönad verksamhet, föreligger ingen objektiv skillnad av sådan art att den kan utgöra grund för en olikhet i behandling vad gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. I ett sådant fall där bosättningsstaten vid beskattningen inte kan beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattes förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten. Diskriminering förelåg således enligt EG-domstolen.

Efter EG-domstolens utslag ändrade Tyskland sina sambeskattningsregler på så sätt att även personer bosatta utomlands fick rätt att använda dessa regler om minst 90 procent av makarnas sammanlagda inkomster var skattepliktiga i Tyskland.

Biehl-fallet (C 175/88) år 1990 gällde en tysk medborgare som varit bosatt och arbetat i Luxemburg under en del av beskattningsåret. Den preliminära skatt som arbetsgivaren dragit från hans lön visade sig sedermera överstiga den slutliga skatten. Enligt luxemburgsk lagstiftning hade dock endast den som varit bosatt i

Luxemburg under hela beskattningsåret rätt att få tillbaka överskjutande preliminär skatt. EG-domstolen uttalade att även om kravet på bosättning gällde oavsett de skattskyldigas nationalitet fanns en risk för att kravet skulle vara till nackdel särskilt för medborgare i andra medlemsstater. Det var nämligen ofta utländska medborgare som enligt domstolen kunde beräknas flytta in och ut ur landet under året och därmed inte uppfylla kravet på helårsbosättning i Luxemburg. Domstolen fann därför att den luxemburgska bestämmelsen stred mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare.

Bachmann-fallet (C 204/90) år 1992 avsåg en tysk medborgare som arbetade i Belgien. Han yrkade avdrag för premier avseende en pensionsförsäkring tecknad i ett tyskt försäkringsbolag. Enligt den belgiska lagstiftningen fanns det ett samband mellan avdragsrätt för betalda försäkringspremier och beskattning av utfallande belopp. För att säkerställa statens möjlighet att beskatta utfallande belopp kunde avdrag endast komma i fråga vid betalning till ett belgiskt försäkringsbolag. Avdraget vägrades och Belgien hänvisade bl.a. till skattesystemets inre sammanhang. EG-domstolen fann att förfarandet utgjorde diskriminering som inverkade menligt på den fria rörligheten för personer. EG-domstolen fann emellertid att avdragsförbudet för åtminstone vissa av premierna kunde godtas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets ”inre sammanhang”. Domstolen resonerade kring olika möjligheter att säkerställa att det avdrag som medges för en försäkringspremie återförs till beskattning i samma land. Vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet, och om inte avdrag medgavs var utfallande belopp skattefria. Det inre sammanhanget i det belgiska systemet förutsatte därför enligt domstolen att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien. Så skedde inte om försäkringen tecknats i ett bolag som inte var etablerat i Belgien. Avdragsförbudet var därmed berättigat enligt EG-domstolen.

I **Danner**-fallet (C 136/00) år 2002 har EG-domstolen prövat om de finska reglerna angående avdrag för pensionsförsäkringspremier är förenliga med bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster. Enligt de finska reglerna medges avdrag enbart för premier som betalats till en försäkringsgivare som är etablerad i Finland. EG-domstolen konstaterade här att sådana regler utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster eftersom de kan leda till att enskilda avhåller sig från att teckna försäkringar hos

försäkringsbolag som är etablerade i andra medlemsstater och att sådana bolag avhåller sig från att tillhandahålla tjänster på den finska marknaden. Finland hävdade i målet att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till skattekontrollen men detta godtogs inte av EG-domstolen. I målet framfördes vidare att avdragsförbudet kunde rättfärdigas av nödvändigheten att trygga skatteunderlaget men även denna invändning avvisades.

I fallet **Gschwind** (C 391/97) år 1999 uppkom frågan om de nya sambeskattningsreglerna (se Schumackerfallet) var förenliga med EG-rätten i ett fall där den ena maken arbetade i Tyskland och den andra arbetade i makarnas hemvistsstat. Trots att den make som arbetade i Tyskland erhöll hela sin inkomst därifrån uppfylldes ju då inte kravet i lagstiftningen på att minst 90 procent av familjens sammanlagda inkomst skulle vara skattepliktig i Tyskland. Enligt det tillämpliga skatteavtalet skulle den tyska inkomsten undantas från beskattning i den skattskyldiges hemviststat genom s.k. alternativt exempt. Maken som arbetade i Tyskland beskattades alltså i princip inte alls i hemviststaten. EG-domstolen fann dock att eftersom en stor del av familjens sammanlagda inkomst härrörde från hemviststaten den staten ändock kunde beakta Gschwinds personliga förhållanden och familjesituation enligt de former som föreskrevs där. Domstolen ansåg därför inte att familjer bosatta utomlands där den ena maken arbetade i Tyskland och den andra arbetade i makarnas hemviststat och familjer där båda makarna var bosatta i Tyskland var i jämförbara situationer med avseende på de regler som prövades i målet. I målet hade anförts att det måste strida mot fördraget att, då man kontrollerade om förutsättningarna för att få tillämpa sambeskattningsreglerna var uppfyllda, beakta båda makarnas inkomster när endast en av makarna var skattskyldig i Tyskland. EG-domstolen menade dock att, även om det endast var individen och inte makarna som sådana som var skattskyldig i anställningsstaten, sambeskattningsreglerna på grund av sin beskaffenhet grundades på att båda makarnas inkomst beaktades.

Gilly-fallet (C 336/96) gällde Anette Gilly som var bosatt i Frankrike och arbetade som lärare i Tyskland. I Frankrike kunde hon genom det fransk-tyska skatteavtalet tillgodoräkna sig viss del men inte hela den skatt hon betalat på lönen i Tyskland på grund av skillnader i skattenivåer i de båda länderna. Anette Gilly gjorde gällande att detta stred mot principen om fri rörlighet för arbetstagare. EG-domstolen fann att de kriterier som finns i skatteavtal

för fördelning av beskattningsrätten mellan staterna är internationellt vedertagna och inte strider mot gemenskapsrätten. En eventuellt ogynnsam effekt vid tillämpning av skatteavtal beror inte på fördelningsgrunder som valts i avtalen utan på de skattesatser som berörda stater upprätthåller i avsaknad av harmonisering på gemenskapsplanet. Syftet med skatteavtal är att undvika att samma inkomst beskattas i båda staterna, inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som skulle ha betalats i den andra staten. Domstolen uttalade vidare att även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av EG-fördragets syften, framgår det av artikel 293 andra strecksatsen att bestämmelsen inte har direkt effekt.

Fallet **Zurstrassen** (C 87/99) år 2000 gällde de luxemburgska sambeskattningsreglerna. Den skattskyldige, som var belgisk medborgare bodde växelvis i Belgien och Luxemburg och ansågs i detta fall som skattemässigt bosatt i Luxemburg. Hans maka var däremot bosatt i Belgien. Den negativa särbehandlingen var således inte kopplad till den skattskyldiges egen utan till hans makas hemvist. Den skattskyldige beskattades nämligen hårdare på grund av att inte båda makarna hade hemvist i Luxemburg. Även detta ansåg EG-domstolen utgöra en dold diskriminering av utländska medborgare.

5.4.3 Skattemål beträffande rätten till fri etablering

EG-fördraget skyddar även rätten till fri etablering för näringsidkare. Några mål som behandlar denna fråga refereras nedan.

Asscher-fallet (C 107/94) gällde en nederländsk medborgare som bodde i Belgien och som var verksam som egenföretagare i både Nederländerna och Belgien. Nederländerna tillämpade en progressiv skatteskala med tre skiktgränser, där skattesatsen i det nedersta skiktet var 13 procent för personer bosatta i landet och 25 procent för personer bosatta utomlands. Nederländerna hade förklarat att avsikten med den högre skattesatsen var att kompensera för att vissa icke-bosatta skulle undgå beskattningens progressiva effekt eftersom deras skattskyldighet begränsades till inkomster från Nederländerna. EG-domstolen fann att de nederländska reglerna var diskriminerande. Domstolen hänvisade till OECD:s modellavtal och framhöll att de skattskyldigas

hemviststater vid beräkningen av skatten på deras övriga inkomster kunde beakta även den inkomst som uppburits i källstaten även om denna inkomst skulle undantas från beskattningen i hemlandet. De utomlands bosatta skulle därmed inte undgå den progressiva effekten, varför det inte på den grunden kunde anses föreligga en objektiv skillnad mellan dem och personer bosatta i landet. EG-domstolen fann inte heller att någon annan objektiv skillnad förelåg, varför de nederländska reglerna ansågs vara diskriminerande.

Wielockx-fallet (C 80/94). Wielockx var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men praktiserade som sjukgymnast och uppbar all sin inkomst i Nederländerna. Han betraktades där som begränsat skattskyldig och nekades avdrag för pensionsreserv i Nederländerna med motiveringen att beskattning vid upplösning av reserven på grund av det holländsk-belgiska skatteavtalet skulle komma att ske i Wielockx hemvistsstat Belgien. EG-domstolen fann i dom den 11 augusti 1995 att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte rättfärdigade diskrimineringen. EG-domstolen resonerade på motsvarande sätt som i Schumacker- domen att det oftast inte strider mot EG-rätten att vägra utomlands bosatta tillgång till den typ av skatteförmåner som bosatta har tillgång till, men att detta inte gäller om den skattskyldige uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i en annan medlemsstat. Förhållandet mellan avdragsrätt för kostnad och beskattning av intäkt kunde visserligen inte upprätthållas mot en och samma person på nationell nivå men däremot för de två staterna gemensamt genom den inbyggda reciprocitet som skatteavtal mellan två eller flera länder bygger på.

I **Futura**-fallet (C 250/95) prövade EG-domstolen Luxemburgs regler för förlustavdrag. I Luxemburgs lagstiftning gjordes skillnad mellan bolag med och utan hemvist i landet på så sätt att de förstnämnda var obegränsat skattskyldiga medan de sistnämnda var begränsat skattskyldiga, vilket i detta fall innebar att de var skattskyldiga endast för inkomster hänförliga till fast driftställe i Luxemburg. För att få avdrag för förluster som uppkommit ett tidigare år krävdes dock bl.a. att förlusterna hade ett ekonomiskt samband med inkomsterna i Luxemburg. EG-domstolen fann att kravet på ekonomiskt samband var förenligt med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Av domstolens dom framgår att systemet att beskatta skattskyldiga med hemvist i landet för hela deras globalinkomst, medan skattskyldiga med hemvist

utomlands endast beskattades för inkomster och förluster hänförliga till sina ekonomiska aktiviteter i verksamhetslandet, överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Att inom ramen för ett sådant system vägra begränsat skattskyldiga avdrag för förluster vilka inte kunde hänföras till verksamheten i Luxemburg ansågs inte av EG-domstolen utgöra förbjuden diskriminering.

5.5 Frågan om beskattning enligt SINK kan medföra att diskriminering i strid mot EG-fördraget uppkommer

Enligt svensk rätt beskattas inte personer som är bosatta utomlands och som uppstår tjänsteinkomster och liknande från Sverige enligt de vanliga reglerna i IL utan enligt SINK. Skatten är en definitiv källskatt som tas ut med 25 procent på bruttoinkomsten. Skattesatsen är alltså lägre än vad som i normalfallet utgår i kommunal-skatt och statlig inkomstskatt. Kostnadsavdrag medges dock inte vid beskattning enligt SINK. Vidare medges inte heller allmänna avdrag eller grundavdrag.

Generellt sett är en beskattning enligt SINK fördelaktig men i vissa fall kan den omständigheten att inga avdrag medges vid beskattning enligt SINK medföra att en skattskyldig enligt SINK blir hårdare beskattad än en i Sverige bosatt skattskyldig som betalar skatt enligt IL. Diskriminering kan således föreligga.

Regeringsrätten har den 16 oktober 2002 meddelat prövningstillstånd i ett mål som behandlar frågan huruvida, beskattningen av en teologiestuderande tysk medborgare som innehade en praktikanttjänst vid Stiftsamfälligheten i Luleå stift, stred mot artikel 39 punkt 2 EG-fördraget.

Länsrätten i Norrbottens län har i dom den 12 juni 1998 (mål nr 1752-96) ansett att beskattningen av den tyske medborgaren som innehade en praktikanttjänst vid Stiftsamfälligheten i Luleå stift stred mot artikel 39 punkt 2 EG-fördraget. Av länsrättens dom framgår att det förhållandet att en person, som var bosatt i Sverige, under i övrigt samma förhållanden som den tyske medborgaren, skulle få en lägre beskattning sammanhängde med att den som var bosatt i Sverige hade rätt till fullt grundavdrag. En skattskyldig som varit bosatt i Sverige under hela året, hade med motsvarande årsinkomst som den tyske medborgaren nämligen en

tjänsteinkomst på 8 724 kr, fått en slutlig skatt på 0 kr. Beskattningen med 25 procent av inkomsten med stöd av SINK för den tyske medborgaren medförde därmed en beskattning som översteg den skattesats som gällde för personer som var bosatta i Sverige. Detta innebar enligt länsrättens bedömning att det var fråga om en sådan otillåten diskriminering som stred mot EG-fördraget. Länsrätten ansåg det obehövligt att inhämta förhandsavgörande.

Kammarrätten i Sundsvall har i dom den 2 augusti 2001 (mål nr 2208-1998) ansett att skattemyndighetens beslut att beskatta den tyske medborgarens inkomst med tillämpning av SINK inte på något sätt innebar en diskriminering av honom på grund av hans nationalitet. Av kammarrättens domskäl framgår att domstolen ansett att den tyske medborgaren, genom att hans arbete i Sverige enbart avsett ett kortvarigt feriearbete under det att hans centrum för levnadsintressen var i Tyskland, befann sig i skattehänseende i en situation som inte var jämförlig med situationen för en i Sverige bosatt person.

Bedömningen av huruvida situationen för bosatta är jämförbar med situationen för inte bosatta är av avgörande betydelse för frågan om en otillåten diskriminering kan anses föreligga. Av EG-domstolens praxis framgår att det i varje enskilt fall skall undersökas om det finns någon bärande omständighet som talar mot att situationerna är jämförbara, och om man inte kan finna någon sådan, situationerna skall anses jämförbara. Om det finns någon särskilt objektiv omständighet som gör att situationen för obegränsat respektive begränsat skattskyldiga inte kan anses som jämförbar, anses en oförmånlig regel för den begränsat skattskyldiga personen inte som diskriminerande.

Av EG-domstolens domar framgår emellertid vidare att i vart fall vad gäller personliga avdrag det generellt sett inte är diskriminerande att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som innebär att en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) som utövar verksamhet i landet beskattas hårdare än en inom landet bosatt person (obegränsat skattskyldig). Detta har sin grund i att den skattskyldige som regel kan utnyttja avdrag för personliga eller familjerelaterade omständigheter i sin hemviststat. I ett sådant fall där den skattskyldige uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i arbetsstaten kan emellertid omständigheterna vara sådana att han i hemviststaten inte har möjlighet att få avdrag för personliga och familjerelaterade kostnader. Under sådana omständigheter bör det

prövas om och i så fall under vilka förutsättningar arbetsstaten skall vara skyldig att medge sådana avdrag för den skattskyldige.