

## 6 Allmänna överväganden

### 6.1 Inledning

Utredningen har två huvuduppgifter när det gäller översynen av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt (SINK). Den ena uppgiften är att överväga om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK, nämligen personer som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land 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 så gott som dagligen pendlar till Sverige från t.ex. Danmark för att arbeta här. En beskattning enligt SINK med 25 procent av bruttolönen anses enligt direktiven i sådana fall normalt vara alltför fördelaktig för den skattskyldige.

Den andra uppgiften är att utreda om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare 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 kan bli hårdare beskattad än en person i motsvarande situation som skall beskattas enligt IL.

Utöver de nu angivna uppgifterna skall utredningen se över bl.a. vissa frågor angående förhållandet mellan å ena sidan SINK och å andra sidan SBL och TL.

I detta avsnitt görs vissa allmänna överväganden angående de två huvuduppgifterna.

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 följd av att SINK-beskattningen är en definitiv källskatt och till följd härav också en schablonskatt; 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 befinner sig 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. Som kommer att framgå av det följande finns det enligt utredningen inte heller någon riktigt bra lösning när det gäller dagpendlarna. Mot denna bakgrund är det enligt utredningen tveksamt om det finns anledning att föreslå några ändringar i denna del.

Problemet med dagpendlarna gäller i stort sett bara i förhållandet mellan Sverige och Danmark. Det har framför allt från dansk sida rests krav på att skattereglerna skall ändras så att man eliminerar de konkurrensfördelar som nuvarande regler medför 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 att det nu läggs fram ett konkret förslag som kan utgöra underlag för fortsatta överväganden på området. Utredningen lägger därför fram ett sådant förslag.

## 6.2 Dagpendlarna

Enligt 3 kap. 3 § IL är en person obegränsat skattskyldig i Sverige – dvs. personen beskattas enligt IL för alla inkomster i Sverige och från utlandet – inte bara om han är bosatt här utan också bl.a. om han stadigvarande vistas här. Av praxis följer att som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande period på minst sex månader. Av praxis framgår vidare att en förutsättning för att stadigvarande vistelse skall uppkomma är att personen ifråga regelmässigt tillbringar sin dygnsvila här åtminstone under ca hälften av dagarna under vistelseperioden. Den som tillbringar sin dygnsvila i ett annat land och dagligen pendlar till Sverige, t.ex. för att arbeta här, anses således inte stadigvarande vistas här. Det innebär att han beskattas enligt SINK för sina tjänsteinkomster med 25 procent på bruttoinkomsten. Detta kan främst för skattskyldiga med höga inkomster vara en stor fördel jämfört med att beskattas enligt IL.

Enligt direktiven skall sambandet mellan reglerna om stadigvarande vistelse i IL och motsvarande regler i SINK ses över mot denna bakgrund. Därvid kan enligt direktiven eventuellt övervägas om inte även personer som aldrig tillbringar sin dygnsvila i Sverige kan jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga.

Utredningen redovisar i det närmast följande avsnittet (avsnitt 7) utförligt de skäl som finns för och emot olika lösningar av det aktuella problemet. Här skall endast i korthet beröras huvudlinjerna och vissa därmed sammanhängande principiella frågor.

Som utredningen ser det finns det i huvudsak två lösningar som man kan välja mellan. Den ena lösningen innebär att man, som antyds i direktiven, utvidgar kretsen av obegränsat skattskyldiga så att den kan omfatta också personer som aldrig tillbringar dygnsvilan i Sverige. (Den nu antydda lösningen behandlas närmare i avsnitt 7.3.1). Den andra lösningen innebär att de som dagpendlar hit för att arbeta här beskattas för sina tjänsteinkomster enligt IL i stället för enligt SINK; man begränsar med andra ord den krets som beskattas enligt SINK till att omfatta endast personer som arbetar här tillfälligt. Dagpendlarna förs då över till IL men beskattas fortfarande som begränsat skattskyldiga. (Sistnämnda lösning behandlas närmare i avsnitt 7.3.2). Som redan antytts är valet av lösning inte lätt; inget av alternativen är egentligen riktigt bra.

Vad först beträffar lösningen där dagpendlarna görs obegränsat skattskyldiga kan till att börja med vissa principiella invändningar anföras. Lösningen innebär ju – om inga inskränkningar görs – att en person som har sitt egentliga bo och hemvist i utlandet och som också tillbringar inte bara dygnsvilan utan också mesta tiden av dygnet där, i Sverige ändå behandlas som om han vore bosatt här.

Detta skulle i princip också gälla personer som visserligen flera gånger i veckan besöker Sverige men endast för kortare ärenden t.ex. för att handla eller besöka släktingar. Det är enligt utredningen knappast rimligt att jämställa sådana personer med här i landet bosatta och göra dem obegränsat skattskyldiga. Det kan visserligen hävdas att detta i praktiken inte får någon större betydelse, eftersom beskattningslandet ytterst bestäms av skatteavtalen, vilket leder till att beskattningssituationen för den enskilde i regel blir oförändrad jämfört med i dag. Som kommer att framgå av redogörelsen i avsnitt 7 gäller detta dock inte i alla avseenden. Det är inte heller från principiell utgångspunkt någon lämplig ordning att vid utformningen av de interna beskattningsreglerna tillåta vissa ofullkomligheter i förlitan på att problemen skall klaras av med hjälp av skatteavtalen. En lösning av nu angivet slag skulle också medföra närmast oöverstigliga svårigheter att kontrollera efterlevnaden samtidigt som det, av materiella skäl, i de allra flesta fall inte skulle vara motiverat att genomföra någon kontroll.

Det finns alltså flera principiella betänkligheter mot den angivna lösningen. Härtill kommer, och det är den viktigaste invändningen, att den inte fullt ut löser problemet med att vissa dagpendlare beskattas för förmånligt. Om dagpendlarna skall jämföras med dem som är bosatta här kan detta rimligen bara gälla för dem som pendlar hit i stort sett varje veckodag, vilket gör att en stor grupp dagpendlare med fast arbete i Sverige inte träffas av en lagstiftning enligt denna lösning.

En fördel med att jämställa dagpendlarna med dem som är bosatta här är att man därigenom bibehåller den nuvarande ordningen med endast två sätt att beskatta skattskyldiga för tjänsteinkomster, nämligen antingen som obegränsat skattskyldiga enligt IL eller som begränsat skattskyldiga enligt SINK. Den ifrågavarande lösningen gör det också naturligt att försöka förtydliga begreppet stadigvarande vistelse. Den innebär å andra sidan att det nuvarande begreppet som sedan lång tid utvecklats i praxis och som också har direkta motsvarigheter i de flesta andra EU-länderna får en ny

innebörd. Det står också klart att det inte är någon lätt uppgift att förtydliga begreppet.

När det sedan gäller den andra lösningen, som alltså innebär att dagpendlarna beskattas för sina inkomster enligt IL såsom begränsat skattskyldiga, är den största nackdelen att man beträffande inkomstslaget tjänst får en ny kategori skattskyldiga, nämligen dagpendlarna. Det betyder att det i inkomstslaget tjänst blir tre i stället för två kategorier skattskyldiga som behandlas på olika sätt: personer som är bosatta eller stadigvarande vistas här, personer som dagpendlar till Sverige för att arbeta här samt personer som mera tillfälligt arbetar här. En sådan ordning innebär naturligtvis fler och delvis nya gränsdragningsproblem jämfört med idag. Samtidigt kan de nya reglerna utformas så att de direkt tar sikte på dagpendlarna. Vidare kan konstateras att den ”nya” gruppen, dvs. personer som dagpendlar till Sverige, inte kommer att omfatta särskilt många skattskyldiga och att lösningen därför inte torde komma att medföra några större tillämpningsproblem.

Som kommer att framgå av avsnitt 7 finns betydligt flera aspekter än som redovisats här att ta hänsyn till vid valet av lösning. Av det anförda, som utgör en sammanfattning av de viktigaste argumenten, torde dock framgå att övervägande skäl talar för sistnämnda lösning, dvs. den som innebär att dagpendlarna beskattas för sina inkomster enligt IL.

### 6.3 SINK och EG-rätten

Utredningens uppgift i denna del är som sagt att klarlägga om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget.

Det kan då till att börja med konstateras att en person i vissa fall kan komma att beskattas hårdare enligt SINK än enligt IL p.g.a. att personen enligt SINK inte har rätt till vare sig kostnadsavdrag eller s.k. personliga avdrag. Av den praxis hos EG-domstolen som hänvisas till i kapitel 8 framgår att en utomlands bosatt alltid torde ha rätt att komma ifrån en schablonbeskattning av den typ SINK representerar och tillgodogöra sig kostnadsavdrag om detta är fördelaktigare för honom. Vidare torde han under förutsättning att han uppbär den klart övervägande delen av sin inkomst i arbetslandet, ha rätt att i alla avseenden beskattas där på

motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig och således tillgodogöra sig även s.k. personliga avdrag.

Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte finns något annat alternativ än att, efter dansk och tysk förebild, införa en möjlighet för sådana skattskyldiga att välja att bli beskattade för sina tjänsteinkomster enligt IL i stället för enligt SINK.

Det råder ingen tvekan om att en sådan valmöjlighet kommer att avsevärt komplicera beskattningen av utomlands bosatta personer som arbetar här i landet. Men det torde som sagt inte finnas något godtagbart alternativ från EG-rättslig synpunkt. Valmöjlighet bör enligt utredningen föreligga för en person som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det bör i sammanhanget påpekas att det av EG-domstolens praxis inte klart framgår hur stora inkomster som personen skall ha i arbetslandet och vilka förutsättningar i övrigt som skall gälla för att han skall ha rätt att beskattas på samma sätt som en obegränsat skattskyldig. I detta avseende har utredningen anslutit sig till den bedömning av EG-rättens innebörd som gjorts av Danmark och som också är i linje med EG-kommissionens rekommendation (se avsnitt 8.2.2). Utredningen föreslår att en person som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall ha rätt att begära att beskattas som obegränsat skattskyldig om han uppburit minst 75 procent av sina totala förvärvsinkomster från Sverige.

## 7 Beskattningen av dagpendlare samt begreppet stadigvarande vistelse

Utredningen föreslår att en begränsat skattskyldig person som arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt under minst tio dagar per månad skall beskattas för tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i stället för enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

### 7.1 Allmänt

Enligt 3 kap. 3 § 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 varit bosatt här.

Det finns inte någon definition av ordet bosatt i IL, vilket normalt innebär att ordet får tolkas enligt sin allmänna innebörd (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s.16). Med ordet bosatt torde avses (samma prop. del 2 s. 51) detsamma som i folkbokföringslagen (1991:481) Enligt huvudregeln för folkbokföring i 7 § folkbokföringslagen skall en person anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, när byte av bostad har skett, kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. Den som därigenom kan anses vara bosatt på fler än en fastighet anses vara bosatt på den fastighet där han sammanlever med sin familj eller med hänsyn till övriga omständigheter får anses ha sin egentliga hemvist. Av andra stycket samma paragraf följer att en person skall anses regelmässigt tillbringa dygnsvilan på en fastighet där han under sin normala

livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med en annan förläggning i tiden.

Nuvarande bestämmelser föreskriver inte närmare vad som skall anses vara stadigvarande vistelse. Som anförts i det föregående följer av praxis att som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). För att stadigvarande vistelse skall anses föreligga krävs förutom att vistelsen är sammanhängande och uppgått till minst sex månader, att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige. Detta får anses framgå av ett notisfall från Regeringsrätten, RÅ 1981 not. 4, där en gränsgångare som inte övernattade i Sverige inte ens ansågs vistas här tillfälligt enligt dåvarande regler.

Även om den skattskyldige arbetar under obegränsad tid i Sverige men tillbringar sin dygnsvila i ett annat land anses han inte stadigvarande vistas i Sverige. Det gäller även den som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land för arbete men som inte tillbringar dygnsvilan här (dagpendlare). En person som vistas i Sverige under minst sex månader och tillbringar sin dygnsvila i Sverige är däremot obegränsat skattskyldig här och skall därmed beskattas enligt IL.

För bedömningen av om en person stadigvarande vistas i Sverige saknar det betydelse av vilken anledning personen i fråga vistas här i landet. Det framgår av praxis att även den som vistas här t.ex. som flykting anses vistas här stadigvarande om tiden uppgår till minst sex månader. En brittisk medborgare som befann sig i Sverige på semester år 1939 och stannade i Sverige på grund av kriget beskattades i Sverige (RÅ 1947 not. 445). En svensk medborgare med anställning i Tyskland hos ett dotterbolag till ett svenskt aktiebolag vistades från februari 1945 till början av 1946 i Sverige på grund av de riskabla förhållandena i Tyskland. Han ansågs stadigvarande vistas här men undantogs från beskattning här på grund av skatteavtal (RÅ 1952 ref. 12). En svensk chef för ett svenskt bolag i Nederländerna kom till Sverige för semester år 1944 men kunde på grund av kriget inte återvända förrän i augusti 1945. Han ansågs ha vistats stadigvarande här (RÅ 1952 not. 259). Vistelsen skall vara sammanhängande men den upphör inte på grund av kortvariga besök utomlands (jfr RÅ 1997 ref. 25).

Skattskyldighet enligt SINK föreligger för fysiska personer som är bosatta utomlands och som uppbär inkomst i Sverige som är skattepliktig enligt bestämmelserna i SINK.



Enligt utredningens direktiv är det ett problem att SINK även gäller för dagpendlare som i princip under obegränsad tid arbetar i Sverige men har sin bostad i utlandet där de även tillbringar sin dygnsvila; främst avses här i Danmark bosatta personer som dagpendlar till sitt arbete i Sverige. Eftersom dessa personer inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige anses de inte vistas stadigvarande här. Detta innebär att de blir begränsat skattskyldiga i Sverige och beskattas enligt SINK. Eftersom skattesatsen enbart är 25 procent kan detta generellt sett vara mycket fördelaktigt för vissa skattskyldiga, främst sådana med höga inkomster.

I detta sammanhang bör även nämnas något om den inverkan socialförsäkringsreglerna kan ha i vissa situationer. EG-förordningen 1408/71 gäller för migrerande medborgare medan den Nordiska konventionen om social trygghet rör alla som är bosatta inom Norden oavsett om de flyttar mellan länderna eller ej.

Huvudregeln i EG-förordningen 1408/71 är att en person normalt omfattas av reglerna om socialförsäkring i det land där arbetet utförs. Huvudregeln i den Nordiska konventionen är att en arbetstagare omfattas av lagen där han är bosatt, men om han arbetar i ett annat nordiskt land än där han är bosatt gäller arbetslandets lag. Vid arbete i flera länder gäller samma regler enligt EG-förordningen 1408/71 och enligt den Nordiska konventionen eftersom konventionen i detta avseende hänvisar till EG-förordningen. Arbetstagare som utför arbete i två länder, t.ex. i Danmark och i Sverige, kommer enligt nämnda EG-förordning (till vilken den Nordiska konventionen hänvisar) att med vissa undantag omfattas av reglerna i det land där han har sin bosättning.

Danmark har genom protokoll som hör till det nordiska skatteavtalet förbehållit sig att ha rätt att ändra bestämmelserna i artikel 25 i nämnda avtal, som föreskriver vilka metoder som skall användas för att undvika dubbelbeskattning. Genom lag nr 861 av den 30 november 1999 angående ändring av principerna för avräkning av utländsk skatt har Danmark i sin interna lagstiftning infört en bestämmelse vad gäller avräkning av skatt som har betalats i Sverige av person med hemvist i Danmark. Lagregeln har innebörden att Danmark tillämpar creditmetoden i stället för alternativt exempt på en i Danmark bosatt person som utför arbete i Sverige för en svensk arbetsgivare och uppfyller förutsättningarna för att betala skatt enligt SINK, men som omfattas av dansk socialförsäkring (dvs. även arbetar i Danmark). Personen får således även betala skatt i Danmark dock med avräkning för vad

han har erlagt i skatt enligt SINK. Nämnda danska lagregel tillämpas på inkomster som hänför sig till inkomståret 2000 och tiden därefter. Den skattskyldige kommer i ett sådant fall att betala skatt enligt SINK i Sverige samt ”vanlig” dansk skatt i Danmark, med avräkning för SINK-skatten.

Av den danska bestämmelsen följer vidare att om personen omfattas av svensk socialförsäkring (arbetar enbart i Sverige) kommer han inte beskattas i Danmark för den lön som är intjänad i Sverige eftersom Danmark i sådant fall tillämpar alternativt exempt. Denna metod innebär dock en progressionshöjning vid beskattning av eventuell dansk inkomst.

Det sagda innebär att en person med hemvist i Danmark som är socialförsäkrad i Sverige enbart betalar SINK-skatt på den i Sverige intjänade förvärvsinkomsten. Om personen i stället är socialförsäkrad i Danmark kommer vederbörande, som sagts ovan, att förutom svensk SINK-skatt även betala dansk inkomstskatt.

Enligt vad som uttalas i direktiven skall sambandet mellan reglerna i IL om stadigvarande vistelse och reglerna i SINK ses över. En förändring av gällande regler som skall diskuteras är att dagpendlare efter en viss tids vistelse i Sverige jämföras med obegränsat skattskyldiga.

## 7.2 Analys av vad det innebär om dagpendlare görs till obegränsat skattskyldiga

En dagpendlare beskattas som sagt i nuläget enligt SINK för sina tjänsteinkomster från Sverige oavsett hur länge arbetet här i landet pågår. Det innebär att skatt betalas med 25 procent av bruttoinkomsten. Frågan är då vad det skulle innebära om dagpendlarna görs till obegränsat skattskyldiga.

Av 3 kap. 8 § IL framgår att den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Skattskyldigheten gäller inkomster i alla tre inkomstlagen: tjänst, näringsverksamhet och kapital. Den gäller inte bara inkomster som den fysiska personen själv har utan också inkomster t.ex. i handelsbolag som han är delägare i osv. Detta innebär att dagpendlare, om de blir obegränsat skattskyldiga efter en viss tids vistelse i Sverige, blir skattskyldiga även för inkomster från utlandet, t.ex. från fastighet eller andra tillgångar i hemlandet. Vidare kommer en obegränsat skattskyldig dagpendlare att få tillgång till de avdrag

som föreskrivs i IL. Det innebär bl.a. att den skattskyldige får avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande samt grundavdrag och allmänna avdrag för den tid som han eller hon är obegränsat skattskyldig. Kommunal inkomstskatt betalas enligt den skattesats som gäller för hemortskommunen och statlig inkomstskatt enligt den vanliga progressiva skattesatsen.

Den omständigheten att en person jämföras med en i Sverige obegränsat skattskyldig person enligt intern svensk rätt utesluter emellertid inte att vederbörande vid tillämpning av skatteavtal kan anses ha hemvist i ett annat land. Bestämmelserna i skatteavtalet kan då innebära att Sverige endast har beskattningsrätten till vissa inkomster som har anknytning till Sverige. Inkomst och förmögenhet som Sverige enligt ett skatteavtal har beskattningsrätten till skall dock beskattas enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga personer.

Om dagpendlare blir obegränsat skattskyldiga kommer de att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och få tillgång till samtliga avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande enligt denna lag. Inkomst av tjänst som uppstår i hemviststaten kommer emellertid till följd av det nordiska skatteavtalet (artikel 15) att beskattas i hemviststaten. Vad gäller inkomst av fastighet följer av artikel 6 i såväl OECD:s modellavtal som det nordiska avtalet att fastighet får beskattas i såväl det land där fastigheten är belägen som i den stat där den som uppstår inkomst av fastigheten har hemvist. Om emellertid fastigheten är belägen i samma stat som personen i fråga har hemvist är artikel 21 (OECD) resp. artikel 22 (nordiska avtalet) om "annan inkomst" tillämplig, vilket innebär att gränsgångare med hemvist i Danmark och med fastighet i Danmark skall beskattas i Danmark för inkomst av denna fastighet. Vidare gäller enligt skatteavtalet att inkomst av rörelse och av egen förvärvsverksamhet beskattas i den stat där verksamheten bedrivs. Ränteinkomst beskattas enligt det nordiska avtalet endast i hemviststaten. Det anförda innebär att även om en gränsgångare med hemvist i Danmark och som dagpendlar till Sverige anses stadigvarande vistas här och därmed blir obegränsat skattskyldig i landet, kommer den huvudsakliga konsekvensen i inkomstskattehänseende bli att vederbörande skattskyldig betalar skatt för sina tjänsteinkomster enligt IL i stället för enligt SINK.

Det nordiska skatteavtalet omfattar förmögenhetsbeskattningen enbart för sådan länder som beskattar förmögenhet. Eftersom Danmark inte har någon förmögenhetsskatt innebär detta att om

en dansk dagpendlare görs till obegränsat skattskyldig i Sverige vederbörande blir fullt ut skattskyldig i Sverige även när det gäller förmögenhet.

Förutom i skatteavtal finns även i intern skattelagstiftning bestämmelser som begränsar Sveriges möjligheter att beskatta tjänsteinkomster som uppbärs av den som är obegränsat skattskyldig här. Exempel på sådana bestämmelser i intern rätt är den s.k. sexmånadersregeln och den s.k. ettårsregeln.

### **Innebörden av sexmånadersregeln och ettårsregeln**

I 3 kap. 9 § första stycket IL föreskrivs att en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, inte är skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).

Vid tillämpningen av sexmånadersregeln måste det vara fråga om ett anställningsförhållande, vilket innebär att t.ex. enskilda näringsidkare inte omfattas. Det ställs inga krav på att arbetsgivaren skall vara utländsk, utan regeln gäller också för anställningar hos svenska arbetsgivare och för såväl enskilda som offentliga anställningar. Det krävs inte heller att det skall vara en enda anställning utan det kan röra sig om flera korta anställningar. Vistelsen behöver inte vara i samma land utan anställningen och vistelsen kan omfatta flera länder (prop. 1984/85: 175 s. 116 f.). Det krävs dock att inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

I andra stycket samma paragraf föreskrivs att, om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, den skattskyldige inte är skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). Ettårsregeln gäller dock inte för anställningar hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport. Det som bl.a. skiljer ettårsregeln från sexmånadersregeln är, förutom utlandsvistelsens längd, att personen skall vistas i samma land.

I 3 kap. 10 § IL finns bestämmelser om beräkning av vistelsetid enligt 3 kap. 9 § samma lag som innebär följande. Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i den tid för

vistelse som anges i 9 §. Upphåll i Sverige för sådana ändamål får inte vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår. Det har funnits en regel om avbrott sedan 1966, men den nuvarande regeln med ett specificerat antal dagar i Sverige infördes 1985. Dagarna får samlas ihop och tas ut på en gång, dock inte i början eller slutet av anställningen (prop. 1984/85:175 s. 18). Med dagar avses enligt förarbetena (prop. 1984/85:175 s. 30) också del av dag. Anledningen till att det bestämdes ett visst antal dagar som godkända kortvariga avbrott var enligt prop. 1984/85:175 s. 19 att man ansåg att det rådde osäkerhet för den skattskyldige om vad som kunde tillåtas i fråga om vistelse i Sverige. Även skattemyndigheterna hade enligt nämnda proposition svårigheter att göra bedömningar i enskilda fall, vilket innebar risk för olikformig tillämpning. Det ansågs därför att ett i lagtext bestämt antal dagar från denna synpunkt var att föredra. Det anfördes emellertid att en sådan ordning i och för sig inte var problemfri eftersom ett överskridande av antalet dagar utan egen förskyllan kunde få ekonomiska konsekvenser som den skattskyldige inte hade räknat med. Departementschefen ansåg dock att fördelarna övervägde nackdelarna.

## 7.3 Överväganden och förslag

### 7.3.1 Dagpendlarna och begreppet stadigvarande vistelse

#### **Inledning**

När SINK infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. Dagpendlarna kan i princip vistas under obegränsad tid i Sverige och ändå bli skattskyldiga enligt SINK under hela tiden. Detta gör att denna kategori egentligen inte tillhör den grupp som var tänkt att bli beskattade enligt SINK. Det finns även andra skäl som talar för en ändring av lagstiftningen när det gäller dagpendlarna. De blir, åtminstone om de är höginkomsttagare, generellt sett fördelaktigt behandlade under en i princip obegränsad tid genom att de enbart betalar 25 procent i skatt.

Vad gäller näringsidkare föreligger den skillnaden gentemot den som uppbär tjänsteinkomst att en begränsat skattskyldig närings-

idkare blir skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet enligt IL under förutsättning att han har ett fast driftställe i Sverige. Det kan ifrågasättas om skillnaden mellan en begränsat skattskyldig näringsidkare som beskattas enligt IL och en begränsat skattskyldig som uppbär tjänsteinkomst på grund av arbete i Sverige under en längre period och som beskattas enligt SINK är så stor att den motiverar den skillnad i beskattning som för närvarande föreligger mellan de två lagarna. Det kan hävdas att skattskyldiga som uppbär tjänsteinkomst under en tid som uppgår till minst sex månader har en lika stark arbetsanknytning till Sverige som en näringsidkare med fast driftställe här och därför i likhet med denne borde beskattas enligt IL:s regler.

Det kan å andra sidan sägas att det är rimligt med en låg beskattning av en skattskyldig som vistas i Sverige enbart under en viss del av dagen. Skattesatsen för begränsat skattskyldiga har en gång i tiden satts betydligt lägre än för obegränsat skattskyldiga beroende på att de begränsat skattskyldiga inte på samma sätt som obegränsat skattskyldiga tog den skattefinansierade samhällsservicen i anspråk. Det bör i sammanhanget erinras om att här i landet begränsat skattskyldiga, t.ex. näringsidkare med fast driftställe här, även i dag betalar kommunalskatt efter en lägre procentsats än obegränsat skattskyldiga, nämligen med 25 procent. Det kan diskuteras vilken skattesats som är rimlig för bl.a. dagpendlarna. Man kan, som anförts ovan, anlägga den synpunkten att det är riktigt att de skall få betala en låg skatt eftersom de åker hem till sitt hemland efter arbetsdagens slut och därigenom inte tar i anspråk lika mycket av det allmännas resurser. Det bör även vägas in att den skattskyldige enligt SINK inte får göra några avdrag.

Om man beslutar sig för att göra en ändring för dagpendlare är nästa fråga hur denna ändring skall utformas. Utredningen har övervägt om begreppet stadigvarande vistelse bör ändras på det sättet att sådan vistelse skall uppkomma efter en viss tids vistelse i Sverige även om den skattskyldige inte har tillbringat sin dygnsvila här. En möjlighet är då att den som dagpendlat hit i mer än sex månader jämföras med den som stadigvarande vistas här. För att inte få med även personer som dagpendlar hit för rent privata ändamål kan det vara lämpligt att föreskriva att endast vistelse för arbete skall räknas. En annan möjlighet skulle kunna vara att anse att det avgörande för om stadigvarande vistelse skall anses föreligga skall vara det antal dagar personen i fråga har vistats i Sverige under en tolv månadersperiod. Detta skulle innebära att om vistelsen har

uppgått till 184 dagar eller mer under en tolv månadersperiod stadigvarande vistelse skall anses föreligga från den första av de inräknade 184 dagarna. Som dag skulle även räknas del av dag. Lösningar av nu angivet slag får till följd bl.a. att gränsgångare, som arbetar i Sverige regelmässigt, även om de pendlar mellan bostaden i annat land och arbetet i Sverige, kommer att betraktas som obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt intern svensk rätt. Samtliga som stadigvarande vistas i Sverige på angivet sätt blir därmed obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Det kan innebära att en person kan anses obegränsat skattskyldig i två länder samtidigt. Denna situation förekommer emellertid även med nuvarande regelsystem. Som exempel på att obegränsad skattskyldighet med nuvarande regler kan anses föreligga i två länder samtidigt kan nämnas den situationen att en person som är veckopendlare till Sverige och som har arbetat i Sverige under en period på minst sex månader kan vara obegränsat skattskyldig förutom i Sverige även i andra länder. Frågan om fördelning av beskattningsrätten får då normalt lösas genom reglerna i skatteavtal mellan länderna. Skillnaden är att det skulle bli vanligare att en person anses bosatt i två länder samtidigt och att det som tidigare nämnts (avsnitt 6.2) finns principiella betänkligheter mot en sådan ordning.

Frågan om någon av de nu antydda löningarna eller en lösning av annat slag bör genomföras diskuteras närmare i det följande. Först skall dock redovisas ett tidigare utredningsförslag som är av intresse i sammanhanget.

### **Förslag av Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen (SOU 1997:75)**

Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen har i sitt slutbetänkande (SOU 1997:75) föreslagit en ändring när det gäller begreppet stadigvarande vistelse som i huvudsak överensstämmer med den nyss redovisade ordningen där stadigvarande vistelse uppkommer om en person vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod. Utredningen föreslog att det i numera upphävda punkt 1 b av anvisningarna till 53 § KL skulle införas en bestämmelse med följande lydelse: Följande personer räknas såsom bosatta (obegränsat skattskyldiga) här i landet: Den som vistas i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod (stadigvarande vistelse).

I betänkandets författningskommentar (SOU 1997:75 s. 192 f.) anges bl.a. följande om begreppet stadigvarande vistelse.

Avgörande enligt förslaget är det antal dagar personen i fråga har vistats i Sverige under en tolv månadersperiod, som inte behöver överensstämma med kalenderåret. Har vistelsen uppgått till 184 dagar eller mer under en tolv månadersperiod skall stadigvarande vistelse anses föreligga från den första av de inräknade 184 dagarna och då föreligger obegränsad skattskyldighet även för de eventuella tillfällena personen vistas utomlands under ifrågavarande tolv månadersperiod. Som dag skall även räknas del av dag. Detta får till följd att gränsgångare, som arbetar i Sverige, regelmässigt, även om de pendlar dagligen mellan bostaden i annat land och arbetet i Sverige, kommer att betraktas som obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt intern svensk rätt. Eftersom de enligt skatteavtal, annat än möjligen i undantagsfall, kommer att ha sitt hemvist i hemlandet, kommer den främsta effekten av den föreslagna regeln bli att de skattskyldiga inte kommer att beskattas enligt SINK utan i stället enligt KL och SIL. Sverige har i motsats till många EU-länder inte ändrat sina skatteregler med anledning främst av Schumacker-målet (C 279/93). Genom den föreslagna ändringen kommer i detta hänseende en bättre överensstämmelse med EG-rätten att föreligga. De skattskyldiga kommer att för sina arbetsinkomster i Sverige (åtminstone om det nordiska skatteavtalet är tillämpligt) att behandlas i enlighet med vad EG-domstolen har fastställt. De får då rätt att göra avdrag och erhålla grundavdrag på samma sätt som skattskyldiga bosatta i Sverige.

I författningskommentaren till bestämmelsen anges vidare att det bör vara möjligt att i lagmotiven utveckla vilka dagar som särskilt skall räknas med, varvid man kan följa samma modell som finns i OECD:s modellavtal. Enligt kommentaren i OECD:s modellavtal medräknas följande dagar: del av dag, ankomstdag, avresedag och alla andra dagar som tillbringas i verksamhetsstaten t.ex. lördagar, söndagar, nationella helgdagar, semesterdagar före, under och efter det att arbetet har utförts, kortvariga uppehåll (praktikarbete, strejker, lockouter och leveransförseningar), sjukdagar samt dödsfall eller sjukdom i familjen. Följande dagar räknas inte med: genomresa mellan två punkter utanför verksamhetsstaten, semester som tillbringas utanför verksamhetsstaten samt kortvariga uppehåll (oavsett orsaken) som tillbringas utanför verksamhetsstaten. Medan semester som tillbringas inom verksamhetsstaten vanligen innefattas i beräkningarna, är viss flexibilitet godtagbar om den skattskyldige kan på ett för skattemyndigheten i båda avtalslutan-



de staterna tillfredsställande sätt påvisa att semestern har – eller inte har – klart samband med arbetet.

Det ovan nämnda betänkandet av Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen fick blandad remisskritik. Flera remissinstanser, däribland Riksskatteverket ansåg emellertid att det var angeläget att de nuvarande reglerna om stadigvarande vistelse förtydligas. Riksskatteverket anförde bl.a. följande i denna fråga:

Utredningens förslag skulle komma att medföra visst merarbete för skattemyndigheterna eftersom förslaget innebär att man skall utreda hur många dagar en person befunnit sig i Sverige under varje enskild tolv månadersperiod. Mot detta kan i och för sig anföras att en sådan utredning, bl.a. med beaktande av den s.k. montörregeln i skatteavtalen (artikel 15 punkt 2 i OECD:s modellavtal) och SINK, många gånger måste göras redan i dag. Om stadigvarande vistelse definieras på sätt utredningen föreslagit torde detta i vissa fall kunna medföra att en person som kommer till Sverige inte anses bosatt någonstans (varvid inget skatteavtal skulle vara tillämpligt och avräkning inte kunna medges). Detta skulle t.ex. kunna bli fallet för en person som varit bosatt i stat F och som under en femårsperiod vistas i Sverige under 182 dagar per år, är på tjänsteresor i staterna A, B, C, D och E under 150 dagar per år samt tillbringar resterande del av åren hos sina föräldrar i stat F.

En annan sak är att uppgifter rörande vistelsetiden i Sverige är mycket svåra att kontrollera. Detta kommer, om förslaget genomförs, att i högre grad än i dag lämna öppet för den skattskyldige att själv ”bestämma” om han önskar bli beskattad såsom inskränkt eller oinskränkt skattskyldig, alltefter vad som i det enskilda fallet framstår som mest fördelaktigt.

Vad som innefattas i begreppet stadigvarande vistelse är emellertid oklart. Ett förtydligande av begreppet skulle därför gagna såväl de skattskyldiga som skatteförvaltningen. Mot bakgrund härav ställer sig RSV positivt till att det i lagtexten klart anges hur lång en vistelse i Sverige skall vara – t.ex. som i skatteavtalens montörregel, 183 dagar under en tolv månadersperiod – för att den skall kunna betraktas som stadigvarande. När det gäller montörregeln måste dock i detta sammanhang hållas i minnet att skatteavtalens bestämmelser enbart syftar till att fördela beskattningsrätten till en viss inkomst/förmögenhet mellan de avtalsslutande staterna och att montörregeln därvid enbart är tillämplig på inkomst av enskild tjänst som någon uppbär från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Skatteavtalens bestämmelser har således ingenting att göra med den grundläggande och övergripande frågan om en persons

skattemässiga status i en stat. En intern regel som bygger på att man räknar dagarna för vistelsen måste enligt RSV:s uppfattning kompletteras så att personer som vistas ett stort antal dagar i Sverige i flera år i rad fångas in. Den närmare utformningen av en sådan regel bör bli föremål för en fördjupad utredning. En sådan utredning bör även närmare se på frågan hur man skall behandla tillfälliga avbrott i en Sverigevistelse. Sistnämnda fråga inkluderar då bl.a. om sådana avbrott skall räknas in i Sverigevistelsen eller inte, vad som är ett tillfälligt avbrott och om besök i ”hemstaten” skall särbehandlas.

RSV finner således att det är angeläget att de nuvarande reglerna rörande stadigvarande vistelse förtydligas. Med beaktande av det ovan anförda finner dock RSV att det i betänkandet lämnade förslaget inte bör genomföras med mindre än att det först kompletterats.

Skattemyndigheten i Göteborg avstyrkte i sitt remissyttrande utredningens förslag när det gäller begreppet stadigvarande vistelse. Nämnda skattemyndighet förordade i stället att stadigvarande vistelse definieras som en sammanhängande vistelse om minst sex månader och att kortare avbrott understigande två månader inte bryter denna vistelse. Skattemyndigheten anförde vidare bl.a. följande:

Kortvariga avbrott i vistelsetiden i Sverige innebär inte att den sammanhängande vistelsen upphör. Enligt nuvarande regelsystem saknas närmare precisering av vad som avses med kortvariga avbrott. Detta kan man råda bot på genom att i lagtext definiera kortvariga avbrott som en tid understigande exempelvis två månader. En person som vistats i Sverige knappt sex månader och sedan återvänder till sitt hemland skulle efter två månaders vistelse utanför Sverige alltjämt anses som begränsat skattskyldig här i landet när han återvänder hit efter dessa två månader. Om detta skulle sättas i system så att personen regelmässigt vistas i Sverige och utlandet på detta sätt borde det kunna lösas genom att personen anses bosatt i Sverige enligt folkbokföringskriteriet.

Skattemyndigheten i Stockholm anförde i sitt remissyttrande att begreppet stadigvarande vistelse bör preciseras. Myndigheten anförde bl.a. följande:

Enligt skattemyndighetens mening innebär det stora olägenheter att lagstiftaren har avstått från att ge begreppet stadigvarande vistelse ett mera konkret innehåll. Rättspraxis har utvecklats synnerligen långsamt, det finns få rättsfall och de avgöranden som finns är svåra att tolka.

Skattemyndigheten delar därför utredningens uppfattning att det är lämpligt att genom lagstiftning mera i detalj ange förutsättningarna för att rekvisitet stadigvarande vistelse skall anses vara uppfyllt.

Skattemyndigheten anser att förslaget har stora förtjänster. Lagändringen skulle om den genomfördes, leda till att begreppet stadigvarande vistelse får en konkret och lättbegriplig innebörd, något som skulle välkomnas av såväl skattemyndigheter som enskilda.

Det torde dock vara nödvändigt att komplettera förslaget med särskilda bestämmelser som fångar upp personer som vistas ett stort antal dagar i Sverige flera år i rad.

### **Tänkbara förslag till förändring av beskattningen av dagpendlare m.m.**

Mot bakgrund av bl.a. vad som anförts i avgivna remissyttranden talar mycket för att en ordning som innebär att en vistelse på 184 dagar i Sverige under en tolv månadersperiod skall medföra en stadigvarande vistelse och därmed obegränsad skattskyldighet är alltför långtgående i vart fall i vissa situationer. Det framstår till att börja med som tveksamt om varje besök i Sverige hur kort det än är och oavsett av vilken anledning det görs skall anses utgöra ett så starkt anknytningsmoment till Sverige att det kan få avgörande betydelse för om personen i fråga skall anses obegränsat skattskyldig här.

Man kan tänka sig en situation då en person privat besöker Sverige någon dag per månad under de första sex månaderna i en tolv månadersperiod och därefter vistas här nästan 184-dagar under den sista perioden av tolv månadersperioden för att efter denna period återgå till att besöka Sverige någon dag per månad. I denna situation är det till att börja med svårt att finna tillräckliga skäl för att skattskyldighet i Sverige skall föreligga under någon hel tolv månadersperiod. Den angivna ordningen har också den nackdelen att det i början av en vistelse i Sverige är betydligt svårare än enligt nuvarande ordning att förutse om vistelsen kommer att bli stadigvarande; efter en arbetsvistelse i Sverige på strax under 184 dagar kan rena tillfälligheter långt senare medföra en förlängd vistelse med följd att 184-dagarsgränsen överskrids. Men de viktigaste invändningarna mot en sådan ordning är att den för vissa grupper framför allt för veckopendlare väsentligt ändrar innebörden av begreppet stadigvarande vistelse och att den för gruppen

dagpendlare inte fångar in alla de fall när dagpendlare kan anses bli fördelaktigt beskattade.

När det gäller veckopendlarna, dvs. de som pendlar till Sverige för arbete under veckodagarna och då tillbringar sin dygnsvila här, kommer den tid innan stadigvarande vistelse uppkommer att öka från sex till drygt åtta månader (8 x ca 22 arbetsdagar = 176 dagar). Vad beträffar dagpendlarna kommer endast de som arbetar här fem dagar i veckan att uppfylla förutsättningarna för stadigvarande vistelse (4 dagar i veckan motsvarar, om en normal heltidsanställning har 220 arbetsdagar per år,  $4/5 \times 220 = 176$  dagar). Till följd av det anförda är det mycket som talar för att krav alltså bör ställas på att det skall vara fråga om en sammanhängande tidsperiod för att stadigvarande vistelse skall anses kunna föreligga.

En möjlighet skulle då vara att den som för sitt arbete dagpendlat hit i mer än sex månader jämföras med den som stadigvarande vistas här. En sådan lagändring, dvs. att dagpendlare som vistas i Sverige för sitt arbete under en tid av minst sex månader, dock utan att tillbringa dygnsvilan här, jämföras med dem som stadigvarande vistas i Sverige skulle innebära att danska gränsgångare som är dagpendlare och som har en arbetsperiod som överstiger sex månader blir beskattade i Sverige med stöd av IL.

En ändring av antytt slag skulle kunna utformas så att den som arbetar i Sverige under så lång tid att det hade ansetts som stadigvarande vistelse om han även tillbringat dygnsvilan här skall jämföras med dem som stadigvarande vistas i Sverige. På grund av bestämmelser i skatteavtal kommer den främsta konsekvensen av ändringen, som tidigare sagts, bli att skattskyldighet enligt IL införs för tjänsteinkomster.

Den lösning som nyss antytts skulle kunna regleras så att det i 3 kap. 3 § IL införs en fjärde punkt av innebörd att den som vistas i Sverige för arbete under så lång tid att stadigvarande vistelse skulle uppkomma om dygnsvilan tillbringades i Sverige skall jämföras med den som stadigvarande vistas i Sverige och därmed bli obegränsat skattskyldig i Sverige.

Ett förslag som på angivet sätt uppställer ett arbetskriterium för att en dagpendlare skall jämföras med den som är obegränsat skattskyldig kan dock innebära problem. Att tillmäta syftet med vistelsen en betydelse är något nytt i förhållande till gällande rätt. Som har anförts ovan har nämligen enligt nu gällande praxis syftet med vistelsen i Sverige ingen betydelse. Anledningen till att det diskuterade förslaget kopplats till ett arbetskriterium är emellertid

att det inte skall kunna uppkomma en vistelse som jämföras med stadigvarande vistelse bara för att en person dagligen pendlar till Sverige t.ex. för rent privata syften.

Behåller man arbetskriteriet torde detta behöva kvalificeras, t.ex. så att arbetet i Sverige skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning eller att den skattskyldige måste arbeta ett visst antal timmar per vecka i Sverige. Ett annat sätt kan vara att uppställa ett beloppskriterium, dvs. att föreskriva att den skattskyldige måste uppbära en viss inkomst av sitt arbete i Sverige för att han skall kunna bli jämförd med den som är bosatt i Sverige. Ett sådant krav förhindrar att den som saknar eller uppbär en helt obetydlig inkomst i Sverige skall kunna bli jämförd med den som är obegränsat skattskyldig. Behovet av ett sådant kvalificerande kriterium kan belysas med ett exempel där en person bor och studerar i Danmark och några dagar per vecka pendlar till Sverige för att arbeta några timmar. Det framstår inte som rimligt att en sådan person skall kunna jämföras med den som är bosatt i Sverige.

Ett annat problem för det fall att dagpendlarna jämföras med obegränsat skattskyldiga är att bl.a. det nordiska skatteavtalet vad avser förmögenhetsskatt enbart gäller länder i vilka det utgår förmögenhetsskatt. Eftersom Danmark inte har någon förmögenhetsskatt innebär det sagda att om en dansk dagpendlare görs till obegränsat skattskyldig i Sverige vederbörande blir fullt ut skattskyldig i Sverige även när det gäller förmögenhet. Det är knappast någon önskvärd konsekvens. Det är möjligt att man därför på något sätt bör göra vederbörande till jämförd med den som är fullt ut skattskyldig bara när det gäller inkomstskatt.

När det gäller förmögenhetsskatt regleras denna skatt i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt. I 6 § lagen om statlig förmögenhetsskatt föreskrivs att förmögenhetsskatt skall betalas av fysisk person som är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång. I andra stycket nämnda paragraf föreskrivs att en fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år behandlas som begränsat skattskyldig. Detta innebär att en person under alla omständigheter kan dagpendla till Sverige under en tid av tre år innan han blir skattskyldig till förmögenhetsskatt i Sverige.

Bakgrunden till bestämmelsen i 6 § andra stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt anges i departementspromemorian Reformerad förmögenhetsbeskattning (Ds 1990:91) vara att

underlätta arbetsutbyte med utlandet. Därför bör enligt nämnda promemoria utländska medborgare som tillfälligt vistas i Sverige under högst två år endast vara inskränkt (begränsat) skattskyldiga under denna tid. En sådan regel skulle även innebära administrativa lättnader. I den därpå följande propositionen (1996/97:117) anges följande på s. 66 f.

För att underlätta arbetsutbyte med utlandet föreslås i promemorian att utländska medborgare som vistas tillfälligt i Sverige under högst två år bör vara begränsat skattskyldiga under denna tid. Även regeringen anser att det behövs ett undantag. För att bestämmelsen skall få någon praktisk betydelse bör dock tidsgränsen enligt regeringen uppgå till tre år.

I samma proposition s. 88 anges följande:

Andra meningen tar sikte på de fall då en utländsk medborgare bosätter sig i Sverige för en kortare anställning och dylikt med avsikt att därefter åter flytta utomlands. Varje vistelse i Sverige som understiger tre år är således inte tillfällig. Avsikten skall framgå från början exempelvis genom att permanent bostad finns tillgänglig i arbetslandet vid återkomsten. Bestämmelsen har som syfte att underlätta arbetsutbyte med utlandet.

Nämnas kan även att det framgår av 7 § lagen om statlig förmögenhetsskatt att en fysisk person som är begränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång skall betala förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet avseende sådan i Sverige belägen tillgång som avses i 3 § första stycket 1 och 2, vilka lagrum avser privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt samt småhus.

Det som bör övervägas, för det fall dagpendlarna görs obegränsat skattskyldiga, är om det är tillfyllest att en utomlands bosatt skattskyldig blir befriad från förmögenhetsskatt under en tid av tre år eller om man i så fall bör utvidga undantaget för dagpendlarna.

Man skulle kunna tänka sig att man inför ett undantag från 6 § första punkten lagen om statlig förmögenhetsskatt av innebörd att dagpendlarna inte skall vara skattskyldiga för förmögenhet i Sverige. Detta kan ske genom att man inför en ny mening i andra stycket 6 § lagen om statlig förmögenhetsskatt som innebär att en dagpendlare behandlas som begränsat skattskyldig i förmögenhetsskattehänseende.

Med hänsyn till de problem som sålunda är förknippade med en lösning som innebär att dagpendlarna görs till obegränsat skatt-

skyldiga finns det anledning att överväga andra lösningar än de ovan diskuterade. En möjlighet skulle kunna vara att vissa begränsat skattskyldiga som beskattas enligt SINK med nuvarande regler i stället skulle bli skattskyldiga enligt IL (genom ändring av 3 kap. 18 § IL). Man skulle kunna tänka sig någon slags omvänd sexmånadersregel. Den frågan utvecklas i det följande.

### 7.3.2 Dagpendlarnas inkomst – beskattning enligt SINK eller IL

3 kap. 18 § IL ersätter tidigare gällande 53 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370, KL). Såväl i 3 kap. 18 § IL som i den numera upphävda bestämmelsen i KL fanns en uppräkningslista av vilka inkomster begränsat skattskyldiga skall ta upp till beskattning och i vilket inkomstslag detta skall ske. Innan SINK trädde i kraft uppräknades i den nämnda bestämmelsen i KL även de tjänsteinkomster som enligt gällande rätt uppräknades i 5 § SINK. I nu gällande 3 kap. 18 § IL är det i princip bara inkomster som hör till inkomstslagen kapital och näringsverksamhet som räknas upp. Enligt 3 kap. 18 § 1 IL är begränsat skattskyldiga personer skattskyldiga för inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. När det gäller inkomstslaget tjänst finns skattskyldighetsbestämmelser i SINK och A-SINK.

Ett alternativ till den lösning som diskuterats ovan när det gäller beskattningen av dagpendlarna skulle kunna vara att införa deras inkomster i den uppräkningslista som finns i 3 kap. 18 § IL. Detta skulle innebära att vissa tjänsteinkomster för begränsat skattskyldiga skulle återinföras i IL. Fördelen med ett sådant system jämfört med att införa denna grupp under 3 kap. 3 § IL, som anger vilka skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga, är att skattskyldigheten för dagpendlare i så fall kommer att gälla endast för tjänsteinkomster.

När det gäller den nu diskuterade lösningen uppkommer till att börja med frågan om vilka tjänsteinkomster som skall omfattas av en bestämmelse i 3 kap. 18 § IL. Man måste utgå från att bestämmelsen inte skall gälla generellt utan att utgångspunkten skall vara att det är fråga om arbete som utförs i Sverige under en sammanhängande period om minst sex månader. Frågan är om arbetskriteriet även i detta fall måste kvalificeras på så sätt att arbetet i

Sverige haft viss minsta frekvens (timmar eller dagar i veckan alternativt månaden) och/eller att arbetet i Sverige är den huvudsakliga sysselsättningen. Om bestämmelsen villkoras på detta sätt kan det som antytts föra med sig vissa gränsdragningsproblem.

Av anställningskontraktet kan utläsas att anställningstiden omfattat en viss period men det kan bli svårare att kontrollera om arbete utförts i Sverige. När det gäller frågan om arbetet i Sverige haft en viss minsta frekvens kan det bli problem beroende på hur den skattskyldiges arbete är upplagt i fråga om arbetstid, t.ex. om den skattskyldige inte arbetar varje dag osv. När det gäller bedömningen av om arbetet i Sverige är den huvudsakliga sysselsättningen och inte bara en bisyssla uppkommer bl.a. frågan vad som skall vara avgörande, arbetad tid eller lönen.

Någon form av kvalificering av arbetskriteriet torde dock inte kunna undvikas. En möjlighet är att ange att det skall vara fråga om arbete som pågår under en sammanhängande tidsperiod av minst sex månader och utgör den skattskyldiges huvudsakliga arbete. Fråga uppkommer då som sagt om huvudsakligheten skall avgöras med hänsyn till nedlagd tid, ersättningens storlek eller någon helhetsbedömning. En följdfråga är om även t.ex. ideellt arbete skall beaktas. Vidare uppkommer frågan vad som menas med ordet huvudsaklig, om det skall innebära en viss procentsats och vad procentsatsen då skall uppgå till.

Det är tydligt att en ordning av angivet slag skulle kräva ganska många detaljregler för att förhindra tillämpningsproblem.

Det talar för att man bör försöka ange kvalificeringen av arbetskriteriet på ett entydigt sätt även om detta nödvändiggör en viss schablonisering. En möjlighet är då att ange att det skall vara fråga om arbete som pågår under en period av minst sex månader och normalt utförs under t.ex. minst tre dagar per vecka. Arbetskriteriet skulle då vara uppfyllt om något arbete – det behöver inte vara fråga om heltid – utförs i Sverige under minst tre dagar (dygn). Något krav på att det skall vara fråga om samma anställning under hela sexmånadersperioden bör inte uppställas. En sådan lösning torde dock innebära att en person som arbetar två dagar en vecka och fyra eller fem dagar nästa vecka skulle falla utanför regleringen. Det talar för att gränsen bör gå vid ett mindre antal dagar i veckan än tre. I samma riktning talar den omständigheten att SINK egentligen är avsedd för tillfälliga arbeten i Sverige. De som har fasta anställningar bör följaktligen falla utanför SINK. Sådana anställningar avser i regel minst halvtid. Gränsen bör därför i



princip gå vid två dagar i veckan. Även ett sådant arbetskriterium kan dock leda till att arbetstiden fördelas ojämnt mellan veckorna.

En annan möjlighet kan då vara att arbetskriteriet anges på så sätt att det skall vara fråga om arbete som pågår under minst tio dagar per månad. En sådan lydelse skulle täcka de flesta situationer som bör falla in under en sådan reglering.

En annan fråga som uppkommer är om enbart de tjänsteinkomster som intjänats genom arbete i Sverige skall beskattas enligt denna lag, och att t.ex. pensionsinkomster och sjukersättningar och andra inkomster för samma skattskyldig skall beskattas enligt SINK. Detta skulle innebära att två olika system skulle kunna gälla för en och samma skattskyldig. En sådan konsekvens är inte önskvärd. En lösning kan då vara att, om förutsättningarna i bestämmelsen är uppfyllda, föreskriva att samtliga tjänsteinkomster skall beskattas enligt IL.

Vad som skall tas upp i inkomstslaget tjänst framgår av 11 kap. IL. Enligt 11 kap. 1 § IL skall löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, om inte annat anges i kapitlet eller i 8 kap. (i 8 kap. behandlas vilka inkomster som är skattefria). I 11 kap. 1 § IL finns huvudregeln beträffande vad som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Inkomstslaget tjänst avgränsas dock i 10 kap. IL. Enligt 10 kap. 1 § IL räknas till inkomstslaget tjänst inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Av 10 kap. 2 § IL framgår att som tjänst behandlas även pension, livränta, periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar, ersättning på grund av sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst, engångsbelopp på grund av personskada, undantagsförmåner och vissa förmåner som räknas upp särskilt. Av 10 kap. 3 § IL framgår att till inkomstslaget tjänst räknas utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m. i viss utsträckning i företag som är eller har varit fåmansföretag, kapitalvinster på andelar i svenskt handelsbolag i viss utsträckning, penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) m.m., avskattning av pensionsförsäkring samt avskattning av pensionssparkonto i särskilt angivna fall. Genom att i den diskuterade bestämmelsen hänvisa till samtliga tjänsteinkomster kan en utvidgad beskattningsrätt komma att införas för den kategori som

skall beskattas enligt den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 18 § IL. En sådan hänvisning kan föra alltför långt. Utredningen anser därför att i stället för att hänvisa till 11 kap. 1 § IL när det gäller vilka inkomster som skall beskattas för dagpendlarna med stöd av 3 kap.18 § IL bör hänvisning ske till de inkomster som är skattepliktiga enligt 5 § SINK med undantag av skattefria inkomster enligt 6 § 1, 4 och 5 samma lag.

En ny punkt i 3 kap. 18 § skulle då kunna utformas enligt följande.

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomster i inkomstslaget tjänst för sådana inkomster som anges i 5 § SINK, 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 normalt utförs under minst tio dagar per månad.

Denna bestämmelse skulle då träffa dagpendlare som är begränsat skattskyldiga. De som vistas i Sverige och tillbringar dygnsvilan här under en period på minst sex månader blir fortfarande obegränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 3 § 2 IL.

Vad gäller skattesatsen för begränsat skattskyldiga framgår av 65 kap. 4 § IL att fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret skall betala kommunal inkomstskatt med 25 procent av hela den beskattningsbara inkomsten. Av 65 kap. 5 § IL framgår att fysiska personer skall betala statlig inkomstskatt med 20 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger en nedre skiktgräns (273 800 kr vid 2003 års taxering) och med 5 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger en övre skiktgräns (414 200 kr vid 2003 års taxering). När dagpendlarna blir beskattade för sina inkomster i Sverige enligt IL i stället för enligt SINK innebär det med gällande regler att de skulle få betala en kommunal inkomstskatt på 25 procent men därtill kommer även den statliga inkomstskatten för den kategori skattskyldiga som har inkomster som överstiger 273 800 kr om året. En kommunalskatt på 25 procent kan uppfattas som alltför fördelaktig för denna grupp av skattskyldiga. Förutom en skatt på 25 procent får den skattskyldige rätt till de kostnadsavdrag som följer med IL. Skattesatsen för denna grupp bör enligt utredningens uppfattning höjas till den genomsnittliga skattesats som vid tillfället tillämpas i Sveriges kommuner.

Vid en sammanvägning av de olika argument som föreligger för och emot en ändring av gällande rätt när det gäller beskattningen av dem som pendlar till Sverige och utför arbete här finner utredningen att övervägande skäl talar för att denna kategori inte längre skall beskattas enligt SINK. Utredningen förordar lösningen att placera in denna grupp i 3 kap. 18 § IL. Den som arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt minst tio dagar per månad bör beskattas enligt IL för inkomster som avses i 5 § SINK med undantag av vad som avses i 6 § 1, 4 och 5 samma lag. Skattesatsen för denna kategori bör vara den genomsnittliga kommunalskatt som vid tillfället tillämpas i Sveriges kommuner. På sätt som närmare utvecklas i kapitel 8 kommer denna kategori vidare, under förutsättning att de uppbär minst 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige, att ha rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag på motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig person.

### 7.3.3 Bör begreppet stadigvarande vistelse förtydligas?

Av vad som framförts ovan framgår att det finns skäl som talar för att begreppet stadigvarande vistelse i och för sig bör ändras eller preciseras. Det bör således övervägas om begreppet stadigvarande vistelse skall ändras generellt. Vad som avses med stadigvarande vistelse framgår, som ovan redovisats, inte direkt av lagtext utan det avgörs genom praxis. Utgångspunkten är att det skall vara fråga om en sammanhängande vistelse på minst sex månader. Kortvariga avbrott anses inte bryta perioden på sex månader så att perioden inte anses utgöra stadigvarande vistelse.

Det är emellertid oklart vad som avses med kortvariga avbrott och hur många sådana avbrott som skall få förekomma under en sexmånadersperiod för att det fortfarande skall anses vara fråga om en stadigvarande vistelse. Svårigheter uppkommer särskilt i situationer där den skattskyldige uppehåller sig i Sverige under kortare tider med återkommande avbrott för perioder av vistelse i utlandet. Enbart den omständigheten att den faktiska sammanlagda tiden i Sverige överstiger 183 dagar innebär inte enligt gällande praxis att vistelsen skall anses stadigvarande. Endast om vistelsen är sammanhängande, utan annat än tillfälliga avbrott, föreligger stadigvarande vistelse här. Frågan är då vilka avbrott som skall räknas som tillfälliga. Av rättsfallet RÅ 1997 ref. 25 framgår att tre över-

nattningar per vecka i Sverige under en sammanhängande period i Sverige kan konstituera stadigvarande vistelse.

Våra nordiska grannländer har motsvarande regler som i Sverige.

I Danmark uppkommer stadigvarande vistelse efter att en person har vistats sex månader i Danmark, vari kan ingå kortvariga uppehåll på grund av semester eller annat. Vad som avses med kortvariga uppehåll anges inte i lagen (kildeskatteloven) utan avgörs av praxis.

Vad gäller Finland uppkommer stadigvarande vistelse efter sex månaders vistelse i Finland. Sexmånadersfristen löper oavsett kalenderåret och kortvariga uppehåll utanför Finland medför inte att uppehållet inte kan anses som sammanhängande. Vad som avses med kortvariga uppehåll avgörs genom praxis. Genom praxis har det slagits fast att det är tillräckligt med fyra dagars vistelse per vecka i Finland för att stadigvarande vistelse skall anses föreligga där.

Enligt gällande rätt i Norge uppkommer obegränsad skattskyldighet om en person har uppehållit sig i minst sex månader i Norge. Det finns emellertid ett lagförslag i Norge som innebär att stadigvarande vistelse i Norge och obegränsad skattskyldighet skall uppkomma efter att en skattskyldig har uppehållit sig minst 183 dagar i Norge under en tolv månadersperiod.

I Storbritannien uppkommer stadigvarande vistelse och i princip obegränsad skattskyldighet efter att en person har uppehållit sig i landet sammanlagt minst 183 dagar under ett år. Vidare finns en regel som fångar upp de personer som under en fyraårsperiod vistas i genomsnitt ett visst antal dagar i Storbritannien.

I Tyskland uppkommer stadigvarande vistelse efter en vistelse där på sex månader. Den stadigvarande vistelsen bryts inte till följd av kortvariga uppehåll.

Även i Österrike uppkommer stadigvarande vistelse och obegränsad skattskyldighet efter sex månaders vistelse i landet, vilken inte bryts av kortvariga uppehåll.

Utredningen har övervägt om de antydda problemen bör lösas genom lagstiftning. Ett förslag skulle kunna vara att man utgår från vad som avses med stadigvarande vistelse enligt gällande rätt och praxis och i lagtexten definierar vad som avses med kortvariga uppehåll.

På grund av de tillämpningsproblem som förekommer kan det således finnas skäl att försöka precisera vad som menas med kortvariga avbrott.

Som jämförelse kan nämnas att det i fråga om sexmånadersregeln och ettårsregeln finns bestämmelser (3 kap. 10 § IL) om beräkning av vistelsetid. I 3 kap. 10 § IL föreskrivs att kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller slutet av anställningen utomlands räknas in i den tid för vistelse som anges i de tidigare nämnda reglerna. Vidare föreskrivs att uppehåll för sådana ändamål inte får vara längre än att de motsvarar sex dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.

En möjlighet skulle således kunna vara att i lagtext ange ett visst antal dagar per månad eller per sexmånadersperiod som inte får överstigas för att avbrotten skall betraktas som kortvariga avbrott. Som en utgångspunkt skulle exempelvis det antal dagar (sex dagar per månad eller 72 dagar på en tolv månadersperiod) som används i sexmånadersregeln och ettårsregeln kunna användas. En tolkning av RÅ 1997 ref. 25 ger dock vid handen att en skattskyldig enligt nuvarande regler ansetts kunna göra kortvariga avbrott i större utsträckning än den tid som föreskrivs i sexmånaders- och ettårsregeln utan att en stadigvarande vistelse bryts. I ett remissyttrande över det betänkande som lämnades av Utredningen om översyn av det skatterättsliga bosättningsbegreppet (SOU 1997:75) anförde en skattemyndighet att den skulle kunna tänka sig en föreskrift om att kortvariga avbrott föreligger om den sammanlagda avbrottstiden understiger två månader. En skattskyldig som vistas i Sverige under minst sex månader och har gjort kortvariga uppehåll under vistelsen som sammanlagda understiger två månader skulle således anses vistas stadigvarande i Sverige.

Begreppet stadigvarande vistelse skulle vidare, i enlighet med vad som tidigare anförts, kunna preciseras på följande sätt: En person anses stadigvarande vistas i Sverige om han vistas här under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Som dag vid vistelse i Sverige anses även del av dag. När personen lämnar Sverige anses vistelsen här i landet avslutad vid avresan härifrån om personen därefter vistas utomlands under en sammanhängande period av mer än 60 dagar. Om personen efter mer än 60 dagars utlandsvistelse återvänder till Sverige skall en ny beräkningsperiod påbörjas vid inresan.

Gränsdragningsproblem uppkommer emellertid som tidigare nämnts även med en sådan lösning. En fråga är om den dag som skall vara utgångspunkt för beräkningen av 183-dagarsperioden flyttas framåt så att i princip en ny beräkning får göras för varje

dag. Är vistelsen koncentrerad till början eller slutet av tolv-månadersperioden kan det också vara svårt att motivera varför stadigvarande vistelse skall anses föreligga under hela perioden; tillfälliga besök kan i sådana fall få avgörande betydelse för beskattningssituationen. Vidare kan kontrollproblem förutses. Det finns i princip ingen möjlighet att kontrollera vilka dagar en person har vistats i Sverige.

Ett annat alternativ skulle kunna vara att man fastställer ett minsta antal "dygnsvilor" som skall tillbringas i Sverige för att en stadigvarande vistelse skall föreligga. Det har framkommit att olika skattemyndigheter tillämpar olika praxis i detta avseende. Skattemyndigheten i Stockholm har uppgett att det för att stadigvarande vistelse skall föreligga, krävs att den skattskyldige tillbringat 78 "dygnsvilor" under en sexmånadersperiod i Sverige, dvs. i genomsnitt tre dygnsvilor per vecka (jfr RÅ 1997 ref. 25).

Anledningen till att någon ändring av begreppet stadigvarande vistelse inte har skett hitintills är att man genom att göra en precisering "låser fast systemet". En precisering av begreppet kan även föra med sig att den skattskyldige i än högre grad än vad som gäller för närvarande själv kan "bestämma" om han vill bli beskattad som begränsat eller obegränsat skattskyldig alltefter vad som i det enskilda fallet framstår som mest fördelaktigt. Motsvarande resonemang fördes i samband med att man fastställde ett visst antal dagar som en person kan vistas i Sverige utan att tillämpningen av sexmånadersregeln och ettårsregeln sätts ur spel. När det gäller dessa regler ansågs dock fördelarna med ett bestämt antal dagar överväga nackdelarna.

Det som talar för en definition av kortvariga avbrott är att det vore en fördel för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna att få klara regler.

Det är emellertid svårt att hitta en modell med rätt avvägning eftersom det finns många olika typer av avbrott och även i övrigt många olika omständigheter som bör beaktas i sammanhanget. Därtill kommer, som ovan anförts, kontrollsvårigheter vid avgörandet av vilken tid som en person har vistats i eller utanför Sverige.

Flera grannländer har ett system där jämställdhet med obegränsat skattskyldiga uppkommer efter minst sex månaders vistelse i arbetslandet, varvid kortvariga uppehåll inte bryter denna vistelse. Längden på de kortvariga uppehållen avgörs då genom praxis. Det bör i det sammanhanget påpekas att tvister rörande frågan om stadigvarande vistelse föreligger eller ej inte är särskilt vanliga i

skattedomstolarna. Det talar för att den nuvarande ordningen inte vållar några större tillämpningsproblem.

Även om det finns skäl som talar för att en precisering görs av begreppet stadigvarande vistelse får övervägande skäl anses tala för att inte nu låsa fast begreppet.

## 8 Den skattskyldige får möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK

Utredningen föreslår att en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) skall kunna välja att bli beskattad för sina tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i stället för enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den skattskyldige får därigenom rätt till samtliga avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

Utredningen föreslår vidare att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar skall ha rätt även till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag och således beskattas på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person. De förutsättningar som då skall vara uppfyllda är att det är fråga om en 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.

### 8.1 Inledning

I detta kapitel utvecklas närmare vilka krav EG-rätten ställer för att en utomlands bosatt skattskyldig som arbetar i Sverige inte skall anses vara diskriminerad vid beskattningen. Fråga uppkommer till att börja med om en skattskyldig utan några särskilda krav bör ha möjlighet att välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och därigenom bli berättigad till samtliga avdrag under inkomstslaget tjänst. Nästa fråga är om en skattskyldig som har sin huvudsakliga arbetsinkomst i Sverige bör ha rätt till personliga avdrag samt avdrag för ränteutgifter. Vidare uppkommer fråga om detta bör gälla även om den skattskyldige fått avdrag i hemlandet. Dessutom diskuteras bl.a. om även begränsat skattskyldiga näringsidkare som har sin huvudsakliga förvärvsinkomst i Sverige skall ha rätt till



personliga avdrag samt vilken kommunalskattesats som skall gälla för begränsat skattskyldiga.

## 8.2 Överväganden och förslag

### 8.2.1 Diskrimineringsförbudet i EG-fördraget – valmöjlighet för utomlands bosatta

Det allmänna diskrimineringsförbudet i EG-fördragets artikel 12 säger 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 och för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

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.

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 icke 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.

En första fråga för utredningen att ta ställning till är således om det föreligger, när det gäller beskattningen av tjänsteinkomster i Sverige, någon objektiv skillnad mellan en obegränsat skattskyldig person och en begränsat skattskyldig person (utomlands bosatt) som motiverar en särbehandling av den utomlands bosatte personen när det gäller rätten till kostnadsavdrag. Vid beskattning enligt SINK har en skattskyldig, som framgår av vad som ovan sagts, inte rätt till några avdrag för kostnader. Enligt utredningens mening föreligger i regel ingen objektiv skillnad som gör det motiverat med en särbehandling av en utomlands bosatt skattskyldig i detta avseende.

Mot denna bakgrund 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 vanliga regler. Man kan jämföra med andra länders skattesystem, t.ex. i Tyskland och i Danmark, där man som en följd av den s.k. Schumackerdomen (C 279/83) i EG-domstolen har infört en möjlighet för den skattskyldige att välja att vid beskattningen bli i princip jämställd med en obegränsat skattskyldig person. Som krav för att få denna rätt i Tyskland och i Danmark gäller att den skattskyldige skall ha en viss klart övervägande del av sin beskattningsbara inkomst i det land där vederbörande arbetar.

Med hänsyn härtill och till de krav som EG-rätten ställer anser utredningen att en utomlands bosatt skattskyldig skall få välja att beskattning av tjänsteinkomsterna skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. Den utomlands bosatte skattskyldige kan därigenom, utan att uppfylla särskilda krav, få rätt till samtliga avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande under inkomstslaget tjänst.

Nästa fråga att ta ställning till är om en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) utöver kostnadsavdrag skall ha rätt till vissa personliga avdrag m.m. som enligt gällande rätt är förbehållna obegränsat skattskyldiga personer.

Av EG-domstolens domar framgår att en skattskyldig bör ha rätt till personliga avdrag om medborgaren får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från arbetsstaten. I Schumackerdomen anges också som skäl härför att medborgaren inte uppbär tillräckliga inkomster i hemviststaten för att "där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation".

I domen uttalas emellertid vidare att det oftast inte strider mot EG-rätten att vägra utomlands bosatta tillgång till avdrag som är relaterade till den skattskyldiges familjesituation och försörjningsbörda. Skälet härtill är enligt EG-domstolen (jfr Schumackerdomen och Wielockxdomen (C 80/94)) att det oftast inte strider mot EG-rätten att vägra utomlands bosatta tillgång till denna typ av skatteförmåner, eftersom de med avseende på dessa regler inte kan anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för bosatta i landet. Domstolen har betonat att den inkomst en icke bosatt erhåller från en viss medlemsstat i de flesta fall endast utgör en del av personens sammanlagda inkomster, och att huvuddelen av inkomsterna i regel härstammar från hemviststaten. Skattefördelar i form av personliga avdrag kan därmed bäst ges av hemviststaten. Om den skattskyldige inte uppbär tillräckligt höga inkomster i hemviststaten hamnar saken emellertid i ett annat läge. I ett sådant fall kan den som inte är bosatt i landet nämligen anses befinna sig i objektivt samma situation som en bosatt person och den som inte är bosatt i landet skall därmed också ha rätt till personliga avdrag etc. på samma villkor som den som är bosatt i landet.

Mot bakgrund av vad som kan utläsas av nämnda domar från EG-domstolen (se kap.5) anser utredningen att en skattskyldig som uppbär en mycket stor del av sin inkomst i Sverige bör ha rätt till, förutom avdrag under inkomstslaget tjänst, även allmänna avdrag och grundavdrag, dvs. en rätt att mera generellt beskattas enligt IL. Vidare bör det övervägas om en sådan skattskyldig även bör ha rätt till avdrag för ränteutgifter.

### 8.2.2 Närmare om förutsättningarna för och innebörden av valmöjligheten

Fråga är då till att börja med hur stor del av den skattskyldiges inkomst som skall upp bäras i Sverige för att den skattskyldige skall ha rätt att beskattas enligt en sådan ordning som diskuterats ovan.

Med hänsyn till EG-domstolens praxis och vad som gäller i Danmark och i Tyskland bör det vara ett krav att en klart övervägande del av den skattskyldiges inkomst skall vara beskattningsbar i Sverige för att en utomlands bosatt skattskyldig skall kunna välja att bli beskattad helt enligt IL. Hur stor del av inkomsterna som bör vara beskattningsbara i Sverige kan diskuteras. Man kan t.ex. välja 75 procent av inkomsten som i Danmark eller 90 procent som i Tyskland.

Frågan om vilken procentsats som skall gälla är bl.a. beroende av vilka inkomster som skall jämföras men också av vilka beskattningseffekter som blir följden av ett val.

Genom att bestämma en hög procentsats utesluter man de grupper som tillfälligt arbetar i Sverige.

Om man börjar med den sistnämnda frågan – beskattningseffekterna – kan en möjlighet vara att anse den skattskyldige som obegränsat skattskyldig i Sverige med konsekvens att alla inkomster (således även i inkomstlagen kapital och näringsverksamhet) blir beskattningsbara i Sverige och att den skattskyldige blir berättigad till samtliga avdrag enligt IL. (När det gäller andra inkomstslag än tjänst bör påpekas att bestämmelser i skatteavtal i regel kommer att leda till att dessa inkomster i stället skall beskattas i det land som är den skattskyldiges hemvistland, vilket normalt inte är Sverige).

Enligt utredningen torde det vara ett alltför långtgående förslag att en utomlands bosatt skattskyldig, med visserligen den klart övervägande delen av sina inkomster från Sverige, skall göras till obegränsat skattskyldig i Sverige. En annan möjlighet kan då vara att en sådan skattskyldig blir skattskyldig enligt IL bara för de tjänsteinkomster som annars skulle ha beskattats enligt SINK men att han på samma villkor som en obegränsat skattskyldig person blir berättigad till, förutom avdrag under inkomstlaget tjänst, även grundavdrag och allmänna avdrag samt eventuellt ränteavdrag.

Sistnämnda system förekommer i Danmark. Där har en skattskyldig som har en förvärvsinkomst i Danmark som uppgår till minst 75 procent av globalinkomsten möjlighet att välja att bli

beskattad som s.k. gränsgångare, vilket i huvudsak innebär att beskattning sker på motsvarande sätt som för obegränsat skattskyldiga personer i Danmark. Den skattskyldige blir dock inte helt jämställd med en obegränsat skattskyldig utan modellen är i stället konstruerad på det sättet att det i kildeskatteloven anges vilka krav som ställs på den skattskyldige för att han skall ha möjlighet att välja beskattning enligt de särskilda bestämmelserna i kildeskatteloven samt vilka avdrag och vilken skatteberäkning som den skattskyldige blir berättigad till.

Utredningen anser att det mest lämpliga är att välja den sistnämnda modellen, dvs. att tjänsteinkomsterna beskattas enligt IL, och att det i särskilda bestämmelser räknas upp de avdrag som den utomlands bosatte skattskyldige skall ha tillgång till (se dock nedan under avsnitt 8.2.4 "Ränteavdrag").

När det sedan gäller att bestämma vilka inkomster som skall beaktas när man avgör hur stor del av den skattskyldiges totala inkomster som utgörs av svenska inkomster är en möjlighet att efter dansk förebild jämföra den skattskyldiges förvärvsinkomst – beräknad efter svenska regler och efter att avdrag skett – med den skattskyldiges globalinkomst. Globalinkomsten skulle då utgöras av samtliga inkomster – efter avdrag – som den skattskyldige uppstår från såväl Sverige som andra länder.

Det framstår dock som ologiskt att jämföra förvärvsinkomsten i Sverige med en globalinkomst som omfattar alla typer av inkomster. En möjlighet är då att totalinkomst i Sverige jämförs med globalinkomst. En annan möjlighet är att förvärvsinkomsten i Sverige ställs mot total förvärvsinkomst från Sverige och andra länder. Om man skulle jämföra totalinkomsten i Sverige med globalinkomsten får man i den svenska inkomsten med kapitalinkomster som inte berättigar till personliga avdrag. Detta är enligt utredningen inte lämpligt. Att ha med kapitalinkomster gör också att tillfälliga inkomster i form av t.ex. kapitalvinster kommer att påverka valmöjligheterna. Dessutom är det stora skillnader mellan länderna när det gäller kapitalbeskattningsreglerna. Mot denna bakgrund anser utredningen att övervägande skäl talar för att förvärvsinkomsten i Sverige skall jämföras med motsvarande förvärvsinkomst globalt. Den närmare utformningen av en sådan ordning är emellertid som framgår av det följande inte lätt att bestämma och vissa tillämpningsproblem kan förutses.

Det kan till att börja med diskuteras om förvärvsinkomsten enbart bör avse ersättning för utfört arbete och således inte t.ex.

pensioner. Förvärvsinkomsten skulle då vara avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun eller av annan anställning om inkomsten förvärvats av verksamhet i Sverige samt styrelsearvode som utgått från svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person.

Om pensionärer skall ingå i den grupp som skall ha möjlighet att välja IL-beskattnings innebär det att en relativt stor grupp får valfrihet. Detta kan då även medföra ganska stora statsfinansiella kostnader. Även om pensionärer inte har några avdragsgilla utgifter som är knutna till "förvärvsinkomsten" kan det bli aktuellt med relativt stora avdrag för ränteutgifter.

Även pensionärer torde emellertid skyddas av EG-fördragets bestämmelser om otillåten diskriminering. Detta kan grunda sig antingen på att pensionen hänförs till en anställningsinkomst som har haft skydd av fördraget eller på att en person inom EG har rätt att bosätta sig i vilket EG-land som helst utan att i något hänseende bli diskriminerad. Detta skulle då tala för att även pensionsinkomster skall medföra rätt att välja beskattning enligt IL.

En annan fråga är om den diskuterade ändringen bör omfatta enskilda näringsidkare och inkomstslaget näringsverksamhet. I Danmark omfattas även näringsidkare av den ordning som gör det möjligt för begränsat skattskyldiga att få tillgång till avdrag på samma sätt som obegränsat skattskyldiga. Enligt utredningens uppfattning kräver EG-rätten att det diskuterade lagförslaget även omfattar näringsidkare (jfr Wielockx-målet). Det sagda innebär att inte bara SINK-inkomster, dvs. tjänsteinkomster, utan också sådana inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet som beskattas i Sverige enligt IL kan berättiga till personliga avdrag. Att även näringsverksamhet omfattas stämmer med vad som avses med begreppet förvärvsinkomst enligt 1 kap. 3 § IL, av vilken bestämmelse det framgår att inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet utgör förvärvsinkomster.

När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet anser utredningen att enbart näringsverksamhet avseende inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige skall medräknas i den svenska inkomsten.

Vidare bör gälla att bara inkomster som Sverige kan beskatta med stöd av skatteavtal skall ingå i inkomsten. Som framgår av vad som tidigare har sagts följer Sveriges skatteavtal som regel OECD:s

modellavtal. I enlighet med artikel 15 beskattas vederlag för personligt arbete normalt i arbetsstaten. Av artikel 7 följer att inkomst av rörelse som regel beskattas i den stat där företaget har fast driftställe.

Enligt det ovan diskuterade förslaget skall den sammanlagda förvärvsinkomsten i Sverige, dvs. summan av inkomsterna i inkomstlagen tjänst och inkomstlagen näringsverksamhet, jämföras med total förvärvsinkomst i Sverige och från andra länder. Det står klart att det kan möta problem att räkna ut vad som är förvärvsinkomsten när det gäller utländska inkomster. Den skattskyldige måste givetvis ange vilka inkomster han uppbär från utlandet och det skulle också kunna krävas att vederbörande åläggs att specificera vilka av dessa som utgör förvärvsinkomster. Det kan dock komma att medföra en del tillämpningsproblem. Det gäller särskilt om inkomsterna i hemlandet inte för beskattningsändamål har samma uppdelning som här mellan å ena sidan förvärvsinkomster och å andra sidan kapitalinkomster och andra inkomster.

När det gäller hur pass stor andel av förvärvsinkomsten som skall härröra från arbetslandet för att man skall få rätt att välja bör till grund för bestämningen av denna ligga de formuleringar som finns i några domar av EG-domstolen. I Schumackerdomen (C 279/93) anges bl.a. att det följer av artikel 48 i EG-fördraget att det inte är tillåtet enligt fördraget att en medlemsstat beskattar en arbetstagare som är medborgare i en annan arbetsstat hårdare än medborgaren i den sistnämnda staten "får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från den verksamhet som utövas i den förstnämnda staten och i bosättningsstaten inte uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituationen". I domen anförs också att det i princip inte står i strid med artikel 48 att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som beskattar inkomsterna för en utomlands bosatt hårdare jämfört med en inom landet bosatt; och vidare: "Utgången blir emellertid annorlunda i ett fall som i det ifrågavarande målet vid den nationella domstolen, där den utomlands bosatte inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation."

Innan Schumackerdomen avkunnades utfärdade EG-kommissionen den 21 december 1993 en rekommendation om den

skattemässiga behandlingen av vissa begränsat skattskyldiga. I denna uttalades att begränsat skattskyldiga löntagare som uppbar mer än 75 procent av sin samlade inkomst från ett annat land än bosättningsstaten borde ha samma tillgång till avdrag som obegränsat skattskyldiga.

I Tyskland har man som ovan anförts valt att införa en bestämmelse som innebär att en skattskyldig har rätt att välja att bli behandlad som obegränsat skattskyldig antingen om han har minst 90 procent av sina beskattningsbara inkomster i Tyskland eller om de inkomster som inte är föremål för den tyska inkomstbeskattningen uppgår till högst 6 136 euro.

I Danmark kan en skattskyldig välja att bli behandlad på i princip motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig person om den skattskyldiges förvärvsinkomst i Danmark uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges globalinkomst.

Utredningen anser som sagt att det är enbart förvärvsinkomster och således inte hela den beskattningsbara inkomsten som skall jämföras när det skall avgöras om en skattskyldig skall ha rätt att välja beskattning enligt IL. Av EG-domstolens praxis går inte att utläsa exakt hur stor del av den skattskyldiges inkomst som skall härröra från arbetslandet för att denne skall ha en sådan valrätt. Med hänsyn främst till den ordning som sedan länge gäller i Danmark och EG-kommissionens rekommendation i ämnet anser utredningen att det bör krävas att minst 75 procent av den totala förvärvsinkomsten är beskattningsbar i Sverige.

I det tyska systemet gäller, som ovan nämnts, att fysiska personer kan behandlas som obegränsat skattskyldiga om de har inkomster som till minst 90 procent är föremål för den tyska inkomstbeskattningen eller om de inkomster som inte är föremål för den tyska inkomstbeskattningen uppgår till högst 6 136 euro. Detta belopp har valts i Tyskland mot bakgrund av att ett sådant belopp får intjänas skattefritt i landet.

Det kan diskuteras om motsvarande system med en komplementregel borde införas i Sverige och i så fall vilket belopp som skall föreskrivas. Utredningen anser emellertid mot bakgrund av vad som kan utläsas av EG-domstolens praxis och att det enbart är förvärvsinkomster (och således inte kapitalinkomster m.m) som jämförs att det f.n. inte finns skäl att införa en komplementregel av angivet slag.

I det följande behandlas närmare vilka skattskyldiga som skall omfattas av den särskilda ordningen. Vidare preciseras vilka avdrag



som den skattskyldige skall vara berättigad till. Slutligen behandlas frågan om skatten skall beräknas på ett särskilt sätt för denna kategori skattskyldiga.

### 8.2.3 Vilka skattskyldiga skall omfattas av den särskilda ordningen?

Till att börja med kan fastslås att det skall vara fråga om personer som är bosatta utomlands och till följd härav i utgångsläget är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Grunden för den ifrågavarande lagändringen är att den svenska skattelagstiftningen inte skall innebära att en arbetstagare från ett annat land inom EU eller snarare Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) utsätts för diskriminering när han arbetar i Sverige. Frågan är således om den särskilda ordningen skall förbehållas EES-medborgare eller omfatta alla begränsat skattskyldiga oavsett vilket land de kommer ifrån.

Om man jämför med motsvarande regler i Tyskland och i Danmark kan man konstatera följande. I Tyskland har man inte begränsat valmöjligheten till EES-medborgare men det föreligger en viss skillnad i behandlingen mellan skattskyldiga som är medborgare i en stat inom EES och sådana skattskyldiga som inte är medborgare i en sådan stat. I Danmark uppställs inget krav på att personen i fråga skall vara medborgare i en stat som omfattas av EES-avtalet.

Om man begränsar lagförslaget till att gälla för sådana medborgare kan problem uppstå på så sätt att diskriminering kan anses föreligga av skattskyldiga i sådana stater som Sverige har slutit skatteavtal med. I Sverige finns emellertid sedan tidigare viss särreglering inom företagsskatteområdet vad avser utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES. På grundval av förslag i proposition 2000/01:22 har sålunda vissa regler, som vid inkomstbeskattningen tidigare gynnade svenska företag i förhållande till utländska företag i motsvarande situation, ändrats så att utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES jämställs med motsvarande svenska företag. I propositionen förs ett resonemang om huruvida lagändringarna även bör omfatta andra utländska företag än de som hör hemma i stater inom EES. Regeringen anförde på s. 61 i nämnda proposition att det i de flesta fall av kontrollskäl var nödvändigt att begränsa tillämpligheten av de bestämmelser som

var under diskussion till utländska bolag som hörde hemma inom EES. Svårigheter beträffande såväl uppgiftslämnande som kontroll kunde enligt regeringen i annat fall förutses. Regeringen ansåg vidare att det i annat fall skulle kunna finnas risk för att de diskuterade bestämmelserna skulle användas i skatteundrandragande syfte.

Motsvarande skäl som anfördes på företagsskatteområdet kan anföras i förevarande fall. Om en diskrimineringsituation uppkommer torde detta kunna lösas genom de bestämmelser i skatteavtal som har till uppgift att motverka att en diskriminering sker. Mot bakgrund av det anförda anser utredningen att den nu aktuella möjligheten att välja att tillhöra en ordning som i princip jämställer en begränsat skattskyldig med en obegränsat skattskyldig bör förbehållas skattskyldiga som är medborgare i en stat inom EES.

#### 8.2.4 Vilka avdrag bör en skattskyldig ha rätt till?

I tidigare kapitel har redovisats praxis från EG-domstolen när det gäller frågan om fri rörlighet för arbetstagare. Bedömningen av huruvida situationen för bosatta är jämförbar med situationen för inte bosatta är av avgörande betydelse för frågan om en otillåten dold diskriminering skall 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 skall situationerna anses jämförbara. Det måste alltså till någon särskild omständighet som gör att personer med respektive utan hemvist inte kan anses jämförbara för att en oförmånlig regel för personer utan hemvist inte skall anses som diskriminerande. Utredningen har tagit ställning för att, under förutsättning att en skattskyldig uppbär 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige, det inte kan anses föreligga någon särskild omständighet som motiverar att en begränsat skattskyldig person skall särbehandlas i skattehänseende i förhållande till en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Resonemanget bygger på tanken att en person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i Sverige och därmed kanske inte har några inkomster i hemlandet från vilka avdrag kan göras skall kunna få motsvarande avdrag beviljade i Sverige.

## Allmänna avdrag och grundavdrag

En skattskyldig som uppbär 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige bör enligt utredningen ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag på motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig person. Det bör således föreskrivas att utomlands bosatta skattskyldiga som uppfyller 75-procentskravet har rätt till grundavdrag och allmänna avdrag enligt samma villkor som en obegränsat skattskyldig person. Fråga uppkommer då om inte detta under motsvarande förutsättningar bör gälla också den som är obegränsat skattskyldig under bara en del av året.

Enligt 62 kap. 9 § IL har obegränsat skattskyldiga rätt till avdrag för debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter och periodiska understöd. Att detsamma gäller för avdrag enligt 62 kap 8 § IL (avdrag för pensionsförsäkringar och inbetalningar till pensionssparkonton) framgår av 59 kap 16 § IL.

Om en person är obegränsat skattskyldig under bara en del av beskattningsåret, har han emellertid bara rätt till avdrag som avser den tiden.

Detsamma gäller i fråga om grundavdrag (63 kap. 4 § IL). Avdragens storlek är således beroende av om en person är obegränsat skattskyldig under hela eller delar av ett beskattningsår.

Enligt utredningens förslag när det gäller begränsat skattskyldiga skall, som nyss sagts, den skattskyldige få avdrag fullt ut om minst 75 procent av förvärvsinkomsten är beskattningsbar i Sverige. Enligt utredningen måste detta – under samma förutsättningar – rimligen också gälla för personer som är obegränsat skattskyldiga under en del av året. Det innebär således att man bör ändra reglerna även för personer som under någon del av beskattningsåret är obegränsat skattskyldiga så att de får tillgång till fullt grundavdrag och allmänna avdrag om de uppbär 75 procent eller mer av sin förvärvsinkomst i Sverige. Detsamma bör vidare gälla för den kategori skattskyldiga som har behandlats i kapitel 7, nämligen dagpendlarna. Även denna kategori bör alltså ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag på samma sätt som den som är obegränsat skattskyldig under hela året om vederbörande har uppburit minst 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige.

## Ränteavdrag

Utredningen har ovan tagit ställning för att en utomlands bosatt person som uppbär 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige skall ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person. Nästa fråga att ta ställning till är om en sådan skattskyldig även skall ha rätt till ränteavdrag.

I 42 kap. 1 § första stycket IL anges att ränteinkomster skall tas upp som intäkt och i andra stycket anges att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Vidare anges i andra stycket att ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Enligt 42 kap. 1 § andra stycket sista meningen IL får begränsat skattskyldiga emellertid inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Generell avdragsrätt för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller således endast för obegränsat skattskyldiga medan begränsat skattskyldiga medges avdrag för skuldränta endast om ränteutgiften utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande.

Bestämmelsen i 42 kap. 1 § andra stycket IL fanns tidigare i 3 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). På grundval av proposition 1989/90:110, om reformerad inkomst och företagsbeskattning fick 3 § 2 mom. följande lydelse: "Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser." Bestämmelsen ändrades efter förslag i proposition 1990/91:54 till följande lydelse: "Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret och svenskt dödsbo, för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån annat inte anges i 31 § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet."

I specialmotiveringen (prop. 1990/91:54 s.308) till bestämmelsen uttalas bl.a. följande.

Första stycket har justerats i fråga om avdragsrätten för inskränkt skattskyldiga. Inskränkt skattskyldiga har hitintills inte haft avdragsrätt för ränteutgifter och reaförluster som inte kan hänföras till förvärvs-

källa i Sverige. I 3 § 2 mom. anges att ränteutgifter är avdragsgilla även om de inte utgör kostnader för att förvärva intäkterna. Regeln innebär att ränteutgifter för konsumtionslån är avdragsgilla. Samma reglering gäller för reaförluster. Dessa bestämmelser i det nya inkomstslaget kapital skulle emellertid kunna tolkas som att ränteutgifter och reaförluster även för inskränkt skattskyldiga blir generellt avdragsgilla. Det skulle innebära att den som är bosatt utomlands och arbetar i Sverige en viss tid får möjlighet att göra avdrag i kapital för alla sina ränteutgifter, dvs. även sådana räntor som inte är hänförliga till kapital i Sverige. Tjänsteinkomsten skulle, med en sådan tillämpning, i många fall bli helt skattefri såväl i Sverige som utomlands. Detta är självfallet inte en avsedd effekt. Andra momentet ändras så att den generella avdragsätten för ränteutgifter och reaförluster begränsas. Om ränteutgiften inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande får en inskränkt skattskyldig inte dra av utgiften. En reaförlust är endast avdragsgill om skattskyldighet hade förelegat i Sverige för motsvarande reavinst.

I detta sammanhang bör även bestämmelsen i 9 kap. 5 § IL nämnas. Enligt denna bestämmelse gäller att om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller särskild dispens får inte heller utgiften för förvärv av inkomsten dras av. Enligt vad som anges i prop. 1989/90:110 s. 699 skall emellertid bostadsräntor och tomträttsavgälder i allmänhet inte ses som kostnader för förvärvande av skattepliktig intäkt även om de är avdragsgilla i inkomstslaget kapital. Trots avdragsförbudet i 9 kap. 5 § IL är därmed ränteutgifter som belöper på privatbostadsfastighet i utlandet avdragsgilla i inkomstslaget kapital, dvs. även i de fall inkomsten av fastigheten till följd av skatteavtal är undantagen från beskattning i Sverige. Detta beror, som framgår av det ovan sagda, på att utgifter för lån nedlagda i en sådan fastighet inte anses hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning här i landet.

Eftersom en person som är bosatt i Sverige och är obegränsat skattskyldig här är berättigad till avdrag för ränteutgifter som hänför sig till t.ex. lån för inköp av fastighet kan det hävdas att det föreligger en diskriminering om inte en utomlands bosatt person som är begränsat skattskyldig och som arbetar i Sverige är berättigad till motsvarande avdrag för ränteutgifter.

Av EG-domstolens domar framgår att en skattskyldig bör ha rätt till personliga avdrag om medborgaren får sin inkomst helt eller

nästan uteslutande från arbetsstaten. Frågan är då om ränteavdrag är ett personligt avdrag. I Schumackerdomen används formuleringen att medborgaren inte uppbär tillräckliga inkomster i hemviststaten för att "där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation". Enligt utredningen talar det mesta för att ränteavdragen inte utgör ett personligt avdrag. Men även om ränteavdragen inte kan anses vara personliga avdrag kan EG-rätten kräva att avdrag medges om situationen för utomlands bosatta är jämförbar med situationen för obegränsat skattskyldiga.

Domstolen har dock i flera mål gjort uttalanden att situationen för ett lands invånare och för personer som inte är bosatta där i regel inte är jämförbar när det gäller direkta skatter, eftersom det finns objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de olika kategorierna skattskyldiga. I Asscherdomen (C 107/94) uttalades följande år 1996:

"...då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga..."

När det gäller frågan om en utomlands bosatt skattskyldig skall få tillgång till ränteavdrag bör således prövas om det finns någon objektiv skillnad mellan denna grupp och personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige som gör att det inte kan anses som diskriminerande att inte ge utomlands bosatta möjlighet till ränteavdrag.

En viktig skillnad är att utomlands bosatta inte beskattas för ränteinkomster i Sverige. I Futura-målet i EG-domstolen (C 250/95) fann EG-domstolen det icke diskriminerande att vägra en begränsat skattskyldig avdrag för förluster vilka inte härrörde från verksamhet i det aktuella landet (Luxemburg). Detta skulle kunna innebära att det inte skulle anses som diskriminerande att vägra ränteavdrag för en utomlands bosatt person eftersom personen i fråga inte är skattskyldig för ränteinkomster. Rättsfallet är dock svårtolkat och ger ingen klar vägledning.

Frågan är således om den angivna skillnaden när det gäller inkomstsidan mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga kan anses utgöra en sådan objektiv skillnad som gör det berättigat att

göra skillnad också när det gäller avdragssidan. Det finns anledning att något utveckla denna frågeställning.

En obegränsat skattskyldig har som sagt rätt till avdrag för ränteutgifter men skall å andra sidan i princip ta upp alla inkomster i Sverige och från utlandet som hör till inkomstslaget kapital, dvs. inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster (42 kap. 1 § IL). Det gäller sålunda, förutom ränteinkomster, också bl.a. utdelningar samt kapitalvinster vid försäljning av fastigheter, delägarrätter och annan egendom. Avdragsrätten är på motsvarande sätt generell och gäller, förutom utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande, även ränteutgifter och kapitalförluster som inte är sådana utgifter. Det bör dock påpekas att avdraget för kapitalförluster i vissa fall är begränsat till 70 procent av förlusten.

När det sedan gäller begränsat skattskyldiga omfattar skattskyldigheten i huvudsak endast löpande inkomster av och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter i Sverige (3 kap. 18 § 4–6 IL). För den som tidigare (inom tio år) har varit bosatt här föreligger dessutom skattskyldighet för kapitalvinster på vissa värdepapper (3 kap. 19 § IL). Avdragsrätt för räntor föreligger som sagt endast om räntorna kan anses utgöra utgifter för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Kapitalförluster är avdragsgilla om skattskyldighet hade förelegat för motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL).

Resultatet i inkomstslaget kapital beskattas på samma sätt för obegränsat och begränsat skattskyldiga. Ett överskott beskattas med 30 procent. Uppkommer underskott har den skattskyldige rätt till skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet.

I fråga om begränsat skattskyldiga gäller således, åtminstone i fråga om kapitalvinster/kapitalförluster, den principen att avdrag för förluster medges endast om vinster av motsvarande slag beskattas. En liknande ordning gäller i fråga om ränteinkomster/ränteutgifter. Ränteinkomster beskattas inte och följaktligen medges inte avdrag för ränteutgifter; undantag gäller dock för ränteutgifter som hänför sig till en skattepliktig inkomst genom att de utgör utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomsten.

Den avgörande frågan är då om den angivna ordningen kan anses stå i överensstämmelse med EG-rättens princip att skillnad i beskattningen kan göras om det i det aktuella fallet finns en objektiv skillnad mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga.

Därvid torde man också i viss utsträckning kunna väga in huruvida en skillnad är motiverad för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Någon klar vägledning i ämnet går dock inte att få av EG-domstolens praxis. Men vissa rättsfall – bl.a. Futura-målet där det som nämnts inte ansågs diskriminerande att vägra avdrag för förluster som inte kunde hänföras till verksamhet i landet i fråga – synes ge visst stöd för att man kan göra en skillnad av det slag som nu diskuteras.

Det kan då vara av intresse att ytterligare belysa vilka konsekvenser det skulle få om avdrag för ränteutgifter skulle medges för begränsat skattskyldiga utan att ränteinkomster och andra kapitalinkomster skulle behöva tas upp.

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt bör i och för sig vara att avdrag inte har erhållits i hemviststaten. Om beskattningen i hemviststaten sker i huvudsak enligt samma principer som i Sverige, dvs. om alla kapitalinkomster skall tas upp och alla ränteutgifter och andra kapitalutgifter skall dras av, kommer ett eventuellt avdrag i Sverige från förvärvsinkomsterna (skatte-reduktion) på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig att gälla ett verkligt underskott av kapital och inte bara ett ränteavdrag. I ett sådant fall inger inte en avdragsrätt några större principiella betänkligheter. I vissa länder är emellertid kapitalbeskattningen utformad så att vissa kapitalinkomster, t.ex. vissa kapitalvinster, inte beskattas och/eller så att avdrag för vissa kapitalutgifter, t.ex. räntor, inte medges eller är mycket begränsade. Om en skattskyldig från ett sådant land skulle medges ränteavdrag i Sverige skulle han ofta komma att beskattas lindrigare än en obegränsat skattskyldig. Åtminstone i ett läge där EG-rätten inte ger något klart besked är detta en omständighet som talar mot att ränteavdrag skall medges en begränsat skattskyldig. I samma riktning talar den omständigheten att det skulle medföra stora kontrollproblem att införa en rätt till avdrag för ränteutgifter som den skattskyldige inte har kunnat tillgodogöra sig i hemvistlandet.

Det går samtidigt inte att komma ifrån att det kommer att finnas vissa begränsat skattskyldiga som skulle komma i ett sämre läge än obegränsat skattskyldiga om de inte fick avdrag för ränteutgifter. Det gäller begränsat skattskyldiga som, även om de varit skattskyldiga för alla kapitalinkomster, hade fått ett underskott i inkomstslaget kapital och som inte har kunnat utnyttja sin rätt till avdrag härför i hemvistlandet. Det kan också konstateras att en stor del av ränteavdragen avser lån för boende och konsumtions-



ändamål. De utgör således egentligen en form av personliga levnadskostnader och ligger därmed också på gränsen till vad som utgör s.k. personliga avdrag. Vidare är det så att en del av ränteavdragen kan avse lån för investeringar i fastigheter eller verksamhet i Sverige; i sådana fall föreligger särskilda skäl för att medge avdrag för ränteutgifterna. En uppdelning av avdragsrätten så att avdrag medges endast för sådana räntor skulle emellertid medföra avsevärda tillämpnings- och kontrollproblem och bör därför inte genomföras.

Om man mot denna bakgrund anser att ränteavdrag bör medges uppkommer frågan om man i så fall helt bör jämställa de ifrågavarande skattskyldiga med obegränsat skattskyldiga med påföljd att de blir skattskyldiga fullt ut i inkomstslaget kapital. En sådan åtgärd aktualiseras än mer om EG-rätten skulle kräva att en begränsat skattskyldig skall ha rätt till avdrag för kapitalförluster trots att han inte är skattskyldig för kapitalvinster av motsvarande slag; någon större skillnad föreligger inte jämfört med räntefallet. Enligt utredningens mening får dock en åtgärd av angivet slag, som också tidigare anförts, anses vara alltför långtgående.

Vid en samlad bedömning av det anförda anser utredningen att övervägande skäl talar för att ränteavdrag skall medges under förutsättning att den skattskyldige uppbär minst 75 procent av förvärvsinkomsterna i Sverige. Däremot anser utredningen inte att det finns tillräckliga skäl att utsträcka avdragsrätten till att gälla kapitalförluster.

Enligt 41 kap. 9 § IL skall utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna. Det kan tyckas vara rimligt när det gäller de begränsat skattskyldiga som skall få avdrag för ränteutgifter att, i stället för att avdrag medges för räntor som har erlagts under tid då den skattskyldige i vissa avseenden varit jämställd med en obegränsat skattskyldig person i Sverige, avdrag medges för sådana räntor som belöper på den tid som den skattskyldige i vissa avseenden varit jämställd med en obegränsat skattskyldig person i Sverige. Tillräckliga skäl för att ändra gällande regler i detta avseende föreligger dock inte enligt utredningens mening.

Vad gäller den kategori skattskyldiga som har behandlats i kapitel 7, nämligen dagpendlarna anser utredningen att även sådana skattskyldiga bör ha rätt till ränteavdrag på samma sätt som den

som är obegränsat skattskyldig under hela året om vederbörande har uppburit minst 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige.

### 8.2.5 Vad skall gälla om avdrag erhållits i hemvistlandet – kontrollfrågor

I detta sammanhang uppkommer frågan om avdragsrätten i Sverige skall påverkas av att den begränsat skattskyldige personen redan har fått motsvarande avdrag i sitt hemvistland antingen direkt eller genom någon form av avräkningsförfarande. Det är i och för sig en självklar utgångspunkt för lagstiftningen att avdrag bara skall kunna erhållas i ett land. För att en sådan ordning skall kunna upprätthållas krävs det emellertid att det kan skapas ett fungerande kontrollsystem emellan länderna. Detta är uppenbarligen inte någon lätt uppgift. När det gäller de personliga avdragen uppkommer vidare den komplikationen att avdragen skiljer sig åt mellan länderna och att det därför blir svårt att avgöra om ett avdrag i arbetslandet kan anses motsvara ett avdrag i hemvistlandet. Dessutom uppkommer problem i det fall avdrag endast delvis har åtnjutits i hemviststaten.

Med hänsyn till det anförda anser utredningen att avdragsrätten i Sverige när det gäller personliga avdrag (hit räknas då inte avdrag för ränteutgifter) inte skall påverkas av huruvida personliga avdrag åtnjutits i hemviststaten. Däremot anser utredningen att avdrag för ränteutgifter endast skall medges till den del motsvarande avdrag inte har erhållits i hemviststaten.

Frågan är då hur man skall kontrollera ränteavdragen och även storleken av förvärvsinkomsterna i hemlandet. Den enda realistiska möjligheten att få fram säker information är att uppställa ett krav på den begränsat skattskyldige att han genom intyg från vederbörande myndighet i sitt hemvistland redovisar vilka inkomster han har därifrån och vilka avdrag som han har beviljats. Det kan dock ifrågasättas om detta är praktiskt och i övrigt en lämplig ordning.

I det system som gäller i Danmark har man inte uppställt något krav på att den skattskyldige skall redovisa vilka avdrag som han har fått i sitt hemvistland. En utomlands bosatt skattskyldig som väljer att bli beskattad som en obegränsat skattskyldig person i Danmark har bl.a. rätt till avdrag för räntekostnader i Danmark. Eftersom det i den danska lagstiftningen inte uppställs något krav på att den skattskyldige skall visa vilka avdrag som vederbörande

har fått i sitt hemland har man således ingen vetskap om han har beviljats detta avdrag i sitt hemland. Detta innebär att den skattskyldige skulle kunna få avdrag för samma kostnader dels i sitt hemvistland, dels i det land där han arbetar.

I Tyskland ställer man, till skillnad mot vad som gäller i Danmark, ett krav på den skattskyldige att han genom intyg från behörig myndighet skall lämna uppgifter om vilka inkomster som han har i sitt hemvistland. Företes inget intyg går den skattskyldige miste om avdragsmöjligheten. Detta är i första hand för att kontrollera om personen i fråga har inkomster som till minst 90 procent är beskattningsbara i Tyskland. Någon skyldighet att redovisa vilka avdrag som den skattskyldige har beviljats i sitt hemvistland föreligger dock inte. Det bör påpekas att ränteutgifter inte är avdragsgilla i Tyskland.

Frågan är då om man skall uppställa ett krav på att den skattskyldige skall förete någon form av intyg från behörig myndighet i sitt hemvistland som utvisar vilka inkomster som han har från detta land och också vilka ränteavdrag som han har åtnjutit där.

Att få ett intyg som gör det möjligt att kontrollera om den skattskyldige uppburit minst en viss procent av sin totala förvärvsinkomst i Sverige borde i och för sig kunna genomföras utan större svårigheter i de flesta fall. Utredningen anser emellertid att det inte bör uppställas något formellt krav på hur det skall framgå att den skattskyldige uppstår minst 75 procent av sin totala förvärvsinkomst i Sverige. Det bör i stället vara en fråga för den enskilda skattemyndighetens bedömning att, om myndigheten anser att det är behövt, förelägga den skattskyldige att förete någon form av skriftlig dokumentation från motsvarande myndighet i hemvistlandet som utvisar vilka inkomster som han har från denna stat.

Vad gäller frågan om den skattskyldige skall vara skyldig att visa huruvida avdrag har medgetts för räntekostnader i hemlandet för att han skall vara berättigad till sådana avdrag i Sverige bör beaktas att Sveriges regler för avdragsrätt för räntor måste betraktas som generösa för den skattskyldige. Därtill kommer att det kan bli fråga om höga avdrag och stora statsfinansiella kostnader. Sammantaget innebär det sagda att dubbelavdrag måste undvikas. Det bör emellertid inte heller i detta avseende uppställas något formellt krav, t.ex. genom intyg, beträffande hur den skattskyldige skall visa i vilken mån han fått avdrag för räntekostnader i sin hemvistland. Det bör i stället vara en fråga för skattemyndigheten respektive domstolen att avgöra vilket underlag som en skattskyldig i en viss

situation bör förete för att visa att han uppfyller kravet för att få ett ränteavdrag beviljat. Går det av olika skäl inte att få fram ett intyg får annan bevisning företes.

### 8.2.6 Vilken kommunalskatt skall begränsat skattskyldiga betala?

Enligt 65 kap. 4 § IL gäller för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret en kommunal inkomstskatt på 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

En kommunal inkomstskatt på 25 procent ligger klart lägre än den kommunalskatt som gäller i de flesta kommuner i Sverige. Det kan ifrågasättas vilken kommunalskattesats som bör gälla för de begränsat skattskyldiga som enligt det ovan diskuterade förslaget väljer att i viss utsträckning bli jämställda med obegränsat skattskyldiga. Eftersom vederbörande skattskyldiga får tillgång till avdrag på samma sätt som obegränsat skattskyldiga kan det tyckas rimligt att de bör betala en högre kommunalskatt än 25 procent. Denna låga skattesats är bestämd med utgångspunkt i att den skattskyldige inte är berättigad till vissa avdrag, i vart fall inte fullt ut.

Det skulle kunna hävdas att det innebär diskriminering enligt EG-rätten i de fall en begränsat skattskyldig betalar högre kommunalskatt än vad som gäller i t.ex. den kommun där han visas eller där arbetet utförs.

Det finns olika varianter som är tänkbara när det gäller kommunal skattesats för denna kategori skattskyldiga. Eftersom de ifrågavarande skattskyldiga inte är bosatta här och följaktligen inte har någon hemortskommun finns det ingen "naturlig" kommunal skattesats att använda sig av. En möjlighet är att välja den kommunala skattesats som gäller i den kommun arbetsgivaren har mest anknytning till, t.ex. om arbetsgivaren är ett aktiebolag, där bolaget har sitt säte. En annan möjlighet är att utgå från den kommunalskatt som gäller i den kommun där den skattskyldige först vistats efter att han anlände till Sverige, eller den kommun där den skattskyldige huvudsakligen vistas. Man kan även tänka sig att föreskriva att den lägsta kommunalskatt som gäller i någon av Sveriges kommuner skall tillämpas.

En annan möjlighet är att välja en genomsnittlig kommunal skattesats beräknad på de skattsatser som gäller för beskattningsåret i samtliga kommuner i Sverige. Utredningen förordar denna

lösning, dvs. kommunalskatten för denna kategori skattskyldiga skall vara den genomsnittliga kommunala skattesats som för beskattningsåret tillämpas i Sveriges kommuner.

### 8.2.7 Den skattskyldiges val – förfaranderegler

Om kravet på att minst 75 procent av förvärvsinkomsten beskattas i Sverige är uppfyllt skall den skattskyldige kunna välja att bli beskattad enligt IL. Förutsättningen härför måste dock vara att den skattskyldige begär att beskattning skall ske enligt IL. Ansökan härom bör ske till skattemyndigheten.

Det kan diskuteras vilka förfaranderegler som är nödvändiga. Jämförelse kan ske med systemet för beräkning av ackumulerad inkomst. Dessa regler fanns tidigare i en särskild lag men är nu inskrivna i 66 kap. IL. En förutsättning för att sådan särskild skatteberäkning skall få ske är att den skattskyldige begär detta. Några särskilda förfaranderegler finns inte utan förfarandet ryms inom omprövningsreglerna i TL. En särskild regel finns dock i 4 kap. 11 a § TL som innebär att omprövning till följd av särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får ske antingen enligt den vanliga femårsfristen eller inom ett år från utgången av året efter det år då förvaltningsmyndighet eller förvaltningsdomstol fattat beslut i ärendet.

Motsvarande system kan användas när det gäller den skattskyldiges val att beskattas enligt IL. Utredningen anser att den skattskyldige skall vara skyldig att hos skattemyndigheten begära att beskattning skall ske enligt IL men att förfaranderegler kan inrymmas inom omprövningssystemet. Den skattskyldige som vill få möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande har till att börja med möjlighet att stöd av 4 § SINK begära att beskattning skall ske enligt 10–12 kap. IL i stället för enligt SINK. Om den skattskyldige uppber minst 75 procent av förvärvsinkomsterna i Sverige har han vidare möjlighet att med stöd av 3 kap. 18 a § IL begära att få göra avdrag enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga för ränteutgifter, allmänna avdrag, grundavdrag och att medges skattereduktion enligt bestämmelserna härom.

Det bör emellertid införas särskilda bestämmelser som utsträcker den enskildes omprövningstid motsvarande ovan nämnda regel i 4 kap. 11 a § TL. Vidare bör en möjlighet öppnas för

en skattemyndighet att begära omprövning efter utgången av ordinarie omprövningstid när omprövningen föranses av skattemyndighets eller allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om IL eller SINK är tillämplig för inkomsten i fråga. Frågor om förfarandet behandlas närmare i kapitel 9, vartill hänvisas.

## 9 Reglerna om förfarandet m.m.

Utredningen föreslår en ökad skyldighet för den utomlands bosatte att själv betala särskild inkomstskatt. Det gäller bl.a. i det fall arbetsgivaren eller annan utbetalare av skattepliktig ersättning inte har gjort skatteavdrag.

Utredningen föreslår vidare att skattebetalningslagens (1997:483, SBL) regler om bl.a. skattetillägg och omprövning samt efterbeskattning skall tillämpas i fråga om särskild inkomstskatt.

### 9.1 Inledning

Enligt direktiven skall reglerna om skatteavdrag i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) 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. I detta kapitel skall reglerna om skatteavdrag belysas.

En annan fråga som utredningen har att ta ställning till enligt sina direktiv är att det har ifrågasatts om skattemyndigheten har möjlighet att fatta ett beslut om SINK när myndigheten vid en omprövning något år efter taxeringsåret finner att en person, som beskattats enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga, är begränsat skattskyldig och skatteavdrag rätteligen borde ha gjorts enligt bestämmelserna i SINK. Förhållandet mellan omprövningsbestämmelserna i taxeringslagen (1990:324, TL) och beslut om tillämpning av SINK skall därför ses över. Även omprövningsbestämmelserna kommer att behandlas i detta kapitel.

Beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta meddelas av beskattningsmyndigheten. Beskattningsmyndighet för den som vistas tillfälligt i Sverige och uppbär inkomst av arbete som utförs

här är skattemyndigheten i det län där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare. För personer som omfattas av SINK utan att utföra något arbete i Sverige, t.ex. utlandsbosatta pensionärer, är Skattemyndigheten i Stockholm beskattningsmyndighet.

Ett ärende initieras av att det görs en ansökan om särskild inkomstskatt till skattemyndigheten av antingen den skattskyldige själv eller den som betalar ut ersättningen. Om den skattskyldige inte vistas stadigvarande i Sverige och om han inte bör anses obegränsat skattskyldig här av andra skäl fattar skattemyndigheten beslut om att den skattskyldige skall betala särskild inkomstskatt enligt SINK.

## 9.2 Gällande rätt

### *SINK*

I 1 § SINK föreskrivs att särskild inkomstskatt skall betalas till staten enligt bestämmelserna i lagen.

Enligt 2 § skall termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och i SBL ha samma betydelse och tillämpningsområden i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Av 1 kap. 2 § SBL framgår att SBL även gäller vid redovisning och betalning av skatt enligt SINK.

Ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt är enligt 4 § SINK den som enligt 9 § har att göra skatteavdrag. Är denne hemmahörande i utlandet svarar dock den skattskyldige själv för betalningen. Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten, om särskilda skäl föreligger.

Beslut om särskild inkomstskatt meddelas enligt 8 § första stycket av beskattningsmyndigheten. Beskattningsmyndighet är som nämnts Skattemyndigheten i Stockholm utom i fall som anges i andra stycket. Enligt andra stycket är beskattningsmyndighet för skattskyldig som vistas tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här skattemyndigheten i den region där den som betalar ut ersättning är registrerad som arbetsgivare.

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst, skall enligt 9 § första stycket göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda



inkomstskatt. Detta gäller inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. I andra stycket av paragrafen föreskrivs att om mottagaren jämte kontantbelopp åtnjuter andra skattepliktiga förmåner, skall skatteavdraget för dessa beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ SBL. I tredje stycket anges att om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet avdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts.

Vidare anges i 10 § att den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall omedelbart efter det att han erhållit beslutet från skattemyndigheten överlämna detta till den som har att göra avdraget. Fullgörs inte skyldigheten enligt första stycket skall avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med reglerna om obligatorisk förhöjning av skatteavdrag i 8 kap. 6 § SBL.

Den som betalar ut ersättning för arbete skall vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Om ersättningen betalas ut i utländsk valuta skall skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan (12 §).

Beskattningsmyndigheten skall enligt 13 § övervaka att den som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt enligt denna lag behörigen fullgör sina skyldigheter. Beskattningsmyndigheten skall på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag eller tillämpningen i övrigt av bestämmelserna i 9–12 §§.

Utför någon som har hemvist i en främmande stat med vilken Sverige har ingått överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, arbete här i riket, får beskattningsmyndigheten 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 arbetet görs i den andra staten (14 §).

Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall erläggas och redovisas senast den 10 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. I uppborningsmånaden januari får betalning och redovisning i stället ske senast den 15 (17 §).

I 20 § föreskrivs att om särskild inkomstskatt har inbetalats i strid med bestämmelserna i SINK har den skattskyldige rätt till återbetalning av vad som inbetalats för mycket.

Att bestämmelserna i SBL gäller vid *redovisning och betalning* av skatt enligt SINK framgår av 1 kap. 1 b § och 1 kap. 2 § SBL.

(tidigare 1 kap. 2 § SBL), jämför även 15 § SINK. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får dock besluta om avvikelser från bestämmelserna om inbetalningssätt och om skattedeklarationens innehåll.

### *Vissa bestämmelser i SBL*

I 5 kap. 1 § SBL föreskrivs att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning som skall tas upp till intäkt är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker.

I 5 kap. 4 § föreskrivs, såvitt här är av intresse, att skatteavdrag inte skall göras från ersättning som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

I SBL finns vidare bestämmelser om omprövning och efterbeskattning, vilka bestämmelser det kan finnas anledning att studera för utredningen.

I 21 kap. 1 § föreskrivs att skattemyndigheten skall, med vissa undantag, ompröva beslut enligt SBL i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. En skattskyldig som vill begära omprövning skall enligt 21 kap. 4 § göra detta inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Av 21 kap. 9 § framgår att ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel inte får meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Även när det gäller omprövningsbeslut enligt TL får sådana beslut fattas inom en viss begränsad tid om de är till nackdel för den skattskyldige. Enligt 4 kap. 14 § TL skall ett sådant omprövningsbeslut meddelas senast vid utgången av året efter taxeringsåret.

Enligt 21 kap. 10 § SBL får skattemyndigheten emellertid meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11–20 §§ (efterbeskattning).

Enligt 21 kap. 11 § får efterbeskattning ske om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige i en skattedeklaration eller på annat sätt under

förfarandet hos skattemyndigheten lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet, lämnat någon oriktig uppgift i ett mål vid domstol om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag, eller inte lämnat en skattedeklaration eller begärd uppgift.

Enligt 21 kap. 12 § får efterbeskattning också ske när en felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende skall rättas, eller när en ändring föranleds av skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig.

Enligt 21 kap. 13 § får efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift, utom i fall som avses i 12 § 1.

I 21 kap. 14 § anges att skattemyndighetens beslut om efterbeskattning skall, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut

Enligt 21 kap. 15 § får beslut om efterbeskattning enligt 20 kap. 12 § 2 eller 3 meddelas även efter den tid som anges i 20 kap. 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.

Enligt 21 kap. 16 § får beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag meddelas efter den tid som anges i 14 eller 15 § men senast ett år från utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet vunnit laga kraft.

## 9.3 Överväganden och förslag

### 9.3.1 Reglerna om skatteavdrag

#### **Vad skall gälla om den skattskyldige inte har visat upp beslut om beskattning enligt SINK för arbetsgivaren?**

Enligt utredningens direktiv skall reglerna om skatteavdrag ses över för att uppnå en bättre överensstämmelse med reglerna i SBL. Skatteavdrag enligt SINK förutsätter ett särskilt beslut. Finns inte något sådant beslut skall avdrag göras såsom för preliminärskatt 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. Detta har i vissa fall inneburit att någon skatt inte alls har tagits ut. Med denna tolkning blir det inte heller möjligt att kräva arbetsgivaren på skatt i efterhand.

#### *Tillämpliga bestämmelser*

I 10 § SINK föreskrivs att den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall omedelbart efter det att han erhållit beslutet från skattemyndigheten överlämna detta till den som har att göra avdraget. Fullgörs inte skyldigheten enligt första stycket skall avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med reglerna om obligatorisk förhöjning av skatteavdrag i 8 kap. 6 § SBL.

I 8 kap. 6 § SBL föreskrivs att om en fysisk person inte fullgör sin skyldighet enligt 5 kap. 16 § SBL att visa upp sin skattsedel e.d., skall arbetsgivaren göra skatteavdrag enligt den skattetablell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt där arbetsgivaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut, ökat med 10 procent av avdraget enligt tabellen.

Den bestämmelse som gett upphov till olika tolkningar angående vad som åligger arbetsgivaren är 5 kap. 4 § SBL. I denna bestämmelse regleras i vilka situationer skatteavdrag inte skall göras av arbetsgivaren. Enligt punkt 2 föreskrivs att skatteavdrag inte skall

göras från ersättning som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Bestämmelserna i 10 § andra stycket SINK och 5 kap. 4 § SBL har som nämnts på sina håll tolkats så att skyldighet att göra skatteavdrag enligt SBL inte föreligger om den skattskyldige inte har lämnat ett beslut om SINK till sin arbetsgivare. Enligt utredningens uppfattning finns det inte något fog för en sådan tolkning; i sådant fall skall förhöjt preliminärskatteavdrag göras. En annan sak är att det kan ifrågasättas om skattemyndigheten i efterhand kan besluta om SINK så att den avdragna skatten kan tas i anspråk för betalning av en slutligt bestämd skatt. Denna fråga behandlas senare. För att undvika problem och missförstånd bör dock även de här aktuella bestämmelserna förtydligas. En möjlighet är att föreslå en ändring av 10 § SINK. Man skulle kunna tänka sig att i stället för att i andra stycket av denna bestämmelse göra en hänvisning till 8 kap. 6 § SBL direkt ange innebörden av sistnämnda bestämmelse i 10 § SINK.

Utredningen förordar emellertid en annan lösning av det beskrivna problemet. Denna lösning innebär att man föreskriver att reglerna om skatteavdrag i 9 § SINK endast skall gälla om ett beslut om att särskild inkomstskatt skall betalas för vederlaget har visats upp för utbetalaren.

I nu gällande 9 § första stycket SINK föreskrivs följande:

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.

Utredningen föreslår att 9 § första stycket SINK ändras enligt följande:

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 gäller inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

En sådan ändring bör kompletteras med bestämmelser om att en arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag, i andra fall än då beslutet om SINK har visats upp för utbetalaren, regleras i SBL. Det innebär att 9 § SINK bör kompletteras med en hänvisning till skatteavdragsreglerna i SBL.

Ett nytt fjärde stycke i 9 § SINK bör införas av följande lydelse:

*Regler om skyldighet att göra skatteavdrag i andra fall än som avses i första stycket finns i 5 och 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483).*

Om inte beslutet om SINK-skatt har visats upp för utbetalaren av ersättningen skall sålunda reglerna om skatteavdrag i SBL gälla.

För att en sådan ordning skall fungera måste undantagsreglerna i 5 kap. 4 § SBL justeras.

5 kap. 4 § SBL har följande lydelse:

Skatteavdrag skall inte göras från ersättning som betalas ut till

1. staten, landsting, kommuner, kommunalförbund eller kyrkliga kommuner,
2. fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,
3. utländska juridiska personer eller
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.

I punkt 2 anges att skatteavdrag inte skall göras från ersättning som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Mot bakgrund av utredningens förslag att vissa begränsat skattskyldiga skall beskattas enligt 3 kap. 18 § 1 och 2 IL (se kap. 7) bör det införas ett undantag från denna bestämmelse med innebörd att skatteavdrag skall ske för sådana begränsat skattskyldiga som skall beskattas enligt IL

Vidare bör införas ett undantag av innebörd att 5 kap. 4 § 2 SBL inte heller skall gälla om ersättningen är skattepliktig enligt SINK men skatteavdrag inte skall göras enligt den lagen. Det nyss sagda innebär att utbetalaren skall göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i SBL om skattemyndigheten vid utbetalningstillfället inte har hunnit meddelat något beslut om SINK-skatt samt i de fall

något sådant beslut inte har visats upp för utbetalaren, vilket bl.a. leder till ett förhöjt skatteavdrag enligt bestämmelserna i 8 kap. 6 § SBL. Det avdragna beloppet skall redovisas och betalas enligt bestämmelserna i SBL på samma sätt som annan avdragen skatt.

För att det inte skall uppstå någon tvekan om att bestämmelserna om förhöjt skatteavdrag i 8 kap. 6 § SBL är tillämpliga i det fall då skattskyldighet föreligger enligt SINK men beslutet härom inte har visats upp för utbetalaren bör även 5 kap. 16 § SBL justeras på så sätt att den kompletteras med en ny punkt.

5 kap. 16 § första stycket SBL har följande lydelse:

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.

En ny punkt i 5 kap. 16 § första stycket SBL skulle kunna ha följande lydelse:

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

### **Den skattskyldige skall ha ett utökat betalningsansvar**

Enligt direktiven skall utredningen även överväga införandet av en regel som gör det möjligt att, i de fall arbetsgivaren inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, kräva även den som tar emot ersättningen, dvs. i regel den anställda, på skatt på motsvarande sätt som gäller enligt SBL. Enligt bestämmelserna i SINK är i de flesta fall endast arbetsgivaren ansvarig för betalning av skatt. Enligt SBL är emellertid även den som tagit emot ersättning för arbete i vissa fall skyldig att själv betala in skatten. Det kan under vissa omständigheter – t.ex. när bristfällig kontrolluppgift har lämnats – inträffa att innehållen särskild inkomstskatt betalas ut till den skattskyldige och att det senare visar sig att särskild inkomstskatt

skall utgå för ersättningen. I ett sådant fall kan skatten med nuvarande regelsystem inte krävas tillbaka från honom.

Som har angetts ovan är det den som betalar ut kontant ersättning eller annat belopp (arbetsgivaren) som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt (jfr gällande lydelse av 4 och 9 §§ SINK). Är utbetalaren hemmahörande i utlandet svarar emellertid den skattskyldige själv för betalningen. Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten om särskilda skäl föreligger.

Den som är skattskyldig enligt SINK, dvs. mottagaren av ersättningen, är således enligt nuvarande regler inte ansvarig för betalning av skatten när arbetsgivaren eller utbetalaren finns i Sverige.

Om skattemyndigheten vid utbetalningstillfället inte har hunnit meddela något beslut om SINK-skatt skall utbetalaren, som framgår av det ovan sagda, göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i SBL, vilket bl.a. leder till ett förhöjt skatteavdrag enligt bestämmelserna i 8 kap. 6 § SBL. Det avdragna beloppet skall redovisas och betalas enligt bestämmelserna i SBL på samma sätt som annan avdragen skatt. Vid den avstämning av skattekontot som skattemyndigheten skall göra enligt 11 kap. 14 § SBL efter den årliga taxeringen kommer det i SINK-fallen (om skattemyndigheten då inte redan har hunnit meddelat ett beslut varigenom den skattskyldige själv debiterats särskild inkomstskatt) att finnas ett överskott på den skattskyldiges skattekonto (för mycket betald preliminär skatt). Detta belopp kan då med stöd av bestämmelserna i 18 kap. 7 § första stycket 5 SBL innehållas i avvaktan på att skattemyndigheten hinner debitera den skattskyldige särskild inkomstskatt. Om skattemyndigheten vid avstämningen har hunnit meddela ett beslut om debitering av särskild inkomstskatt får den preliminära skatten tas i anspråk för betalning av den särskilda inkomstskatten. Enligt 1 kap. 1 b § och 1 kap. 2 § SBL (1 kap. 2 § SBL före den 1 januari 2003) gäller ju SBL även vid redovisning och betalning av särskild inkomstskatt.

SBL gäller emellertid inte vid debitering av särskild inkomstskatt. Förslagen ovan förutsätter därför att SINK kompletteras med dels en bestämmelse som anger att den skattskyldige själv är betalningsskyldig för särskild inkomstskatt som belöper på sådan skattepliktig ersättning som inte har varit föremål för skatteavdrag, dels en bestämmelse om att utbetalaren, tillsammans med den skattskyldige, är betalningsskyldig för ett belopp som motsvarar



det skatteavdrag som utbetalaren har varit skyldig att göra men inte gjort.

En möjlighet att göra den skattskyldige ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är att införa en bestämmelse av innebörd att även den som har tagit emot ersättning för arbete är skyldig att betala in särskild inkomstskatt.

En sådan bestämmelse finns i 12 kap 1 § SBL när det gäller ansvar för inbetalning av preliminärskatt. I bestämmelsen föreskrivs i första stycket att den som inte gjort föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts genom skönsbeskattning (11 kap. 19 § SBL). I andra stycket anges att skattemyndigheten får besluta att även den som har tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att betala belopp som avses i första stycket till den del beloppet hänför sig till honom.

De situationer när det kan vara aktuellt med betalningsskyldighet för den skattskyldige är bl.a. när utbetalaren har underlåtit att göra skatteavdrag eller skattebeloppet har återbetalats till den skattskyldige och det senare visar sig att betalning skall ske av den särskilda inkomstskatten.

4 § första stycket SINK har följande lydelse:

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

Utredningen anser att den lämpligaste lösningen är att införa en ny bestämmelse som anger att den skattskyldige tillsammans med utbetalaren är ansvarig för att betala den skatt som belöper på utbetald ersättning. Utredningen föreslår vidare att bestämmelserna om betalningsskyldighet samlas i SINK under en gemensam rubrik med lydelsen "Betalningsskyldighet". Detta avsnitt bör då inledas med den tidigare diskuterade bestämmelsen i 9 §. Därefter föreslår utredningen en bestämmelse i en ny 9 a § av följande lydelse.

*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.*

Vidare föreslås en bestämmelse i en ny 9 b § där det föreskrivs att den skattskyldige är betalningsskyldig för särskild inkomstskatt förutom för den situation då utbetalaren är hemmahörande i utlandet även i den situation då utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag enligt 9 § första stycket SINK.

### **Särskilt om egenavgifter**

Bestämmelserna i SINK förutsätter att det finns en utbetalare som kan göras ansvarig för skatteavdraget. En person som under en tid varit bosatt i Sverige kan ha tecknat ett avtal om betalning av socialavgifter med sin utländske arbetsgivare som innebär att han betalar själv egenavgifter. Han får avdrag för detta vid den årliga inkomsttaxeringen. Vid avstämning kan då en återföring aktualiseras. Enligt 5 § 11 SINK skall återföring av egenavgifter för en utomlands bosatt person beskattas. Problem uppstår emellertid eftersom återföringen inte utgör någon betalning. Det finns således ingen utbetalare som är skyldig att göra skatteavdrag. Den skattskyldige själv kan enligt gällande rätt endast göras ansvarig för skattens betalning om det finns en utbetalare och denne är hemmahörande i utlandet. Lagen föreskriver således skattskyldighet även i vissa situationer när ingen utbetalning görs och det således inte finns någon utbetalare. 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 den inkomst av tjänst som han erhåller efter utflyttningen. Utredningen skall enligt direktiven överväga en ordning som gör det möjligt att innehålla särskild inkomstskatt i sådana fall.

En möjlighet till lösning av det ovan anförda problemet skulle kunna vara att ta bort bestämmelserna om beskattning av återförda avgifter från SINK och att i stället införa en bestämmelse i IL att återförda egenavgifter kan beskattas i inkomstslaget tjänst vid vanlig taxering även hos begränsat skattskyldiga. Den bestämmelse som det ligger närmast till hands att införa en beskattningsrätt i är 3 kap. 18 § IL. I denna bestämmelse föreskrivs angående innebörden av begränsad skattskyldighet. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet bl.a. för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. I nuvarande 5 § 11 i SINK föreskrivs att skattepliktig inkomst enligt

SINK är 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 § IL och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet. Denna bestämmelse kan således förslagsvis lyftas bort från SINK och i stället placeras som en särskild punkt i 3 kap.18 § IL.

En nackdel med en sådan lösning är att den för med sig deklara-tionsplikt för den skattskyldige. Eftersom den skattskyldige vid skattskyldighetens inträde har lämnat landet kan det vara svårt att uppnå att en deklaration sänds in till skattemyndigheten.

Riksskatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet föreslagit ändrade regler för egenavgifter. Enligt lagförslaget skall egenavgifter för beskattningsåret dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget för samma beskattningsår. Enligt gällande regler skall om debiterade egenavgifter sätts ned motsvarande belopp tas upp till beskattning det beskattningsår då debiteringen ändrades. Det är oklart om Riksskatteverkets framställan leder till ändrad lagstiftning.

Utredningen anser att fördelarna överväger nackdelarna med att flytta över skattskyldigheten för egenavgifter till en regel i IL och utredningen föreslår därför en sådan lagändring.

### 9.3.2 Omprövning och efterbeskattning m.m.

Enligt utredningens direktiv skall förhållandet mellan omprövningsbestämmelserna i TL och beslut om tillämpning av SINK ses över av utredningen.

Bestämmelserna om omprövning enligt TL finns i 4 kap. nämnda lag. Den skattskyldige har möjlighet att begära omprövning av ett beslut före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 9 § TL).

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall som avser eftertaxering, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige inte gett in självdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel dock meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast före

utgången av det femte året efter taxeringsåret (4 kap. 14 § TL). Förutsättningarna för när eftertaxering får ske anges i 4 kap. 16–17 §§ TL.

Det kan ifrågasättas om omprövning av beslut enligt SINK överhuvudtaget kan ske. Särskilda regler i ämnet saknas. I 15 § finns en erinran om att bestämmelserna i SBL gäller vid redovisning och betalning av SINK enligt bestämmelser i 1 kap. 1 b § och 1 kap. 2 § SBL (1 kap. 2 § SBL före den 1 januari 2003). Beslutsförfarandet torde inte omfattas av uttrycket ”redovisning och betalning” (se vidare nedan). Hinder för beslut i efterhand kan föreligga även i sådana fall då en taxering har satts ned till noll därför att personen är skattskyldig enligt SINK. Överskjutande skatt som uppkommer på grund av taxeringsändringen kan tas i anspråk för SINK endast om beslut om SINK finns. I situationer där taxeringen undanröjs, men där ett beslut om SINK saknas och inte får fattas i efterhand, kan överskjutande skatt inte innehållas. Detta betyder att skattemyndigheten kan tvingas att återbetala redan inbetald skatt trots att personen är skattskyldig.

Skattemyndigheten i Stockholm har för att illustrera problematiken vad gäller de ovan diskuterade frågorna anfört i huvudsak följande:

A. En utomlands bosatt person uppbär skattepliktig inkomst under år 1, men detta upptäcks inte av skattemyndigheten förrän år 4. Såväl taxeringsbeslut som beslut om SINK för inkomståret saknas. Med nuvarande regler är det tveksamt om skattemyndigheten kan besluta om SINK i efterhand i detta fall. Den skattskyldige kan i vart fall inte krävas på betalning av skatt. Skatt som redan är inbetald kanske måste restitueras.

B. Skattemyndigheten beslutar efter omprövning att en person som har taxerats som bosatt i Sverige rätteligen skall anses ha varit bosatt utomlands för inkomståret. Omprövningen görs år 4, varvid taxeringen avseende inkomståret 1 undanröjs. Skattemyndigheten saknar troligen möjlighet att besluta om SINK genom omprövning i denna situation. Eventuell överskjutande skatt måste sannolikt utbetalas till den ”SINK-skattskyldige”.

C. Domstol beslutar med ändring av skattemyndighetens beslut att en person som har taxerats som bosatt i Sverige rätteligen skall beskattas som bosatt utomlands. Domen faller år 4 och avser

inkomståret 1. Med anledning av domen beslutar skattemyndigheten om taxeringsåtgärd innebärande att taxeringen undanröjs. Eftersom det inte finns några regler om rättelse av SINK efter dom i taxeringsärende och då regler om följdändringar som inkluderar SINK saknas är det tveksamt om skattemyndigheten får besluta om SINK i detta fall. Även här torde alltså eventuell överskjutande skatt utbetalas till den SINK-skattskyldige.

De ovan redovisade problemen talar för att utredningen bör överväga att införa regler om beslutsförfarandet vid beskattning enligt SINK samt även överväga om det bör införas möjligheter till omprövning och efterbeskattning.

Som ovan anförts föreskrivs i 1 kap. 1 b § och 1 kap. 2 § SBL (1 kap. 2 § SBL före den 1 januari 2003) att SBL även gäller vid redovisning och betalning av skatt enligt SINK. I prop. 1996/97:10 s. 516 anges följande i specialmotiveringen till denna bestämmelse: ”I paragrafen anges att vissa bestämmelser i lagen, bestämmelserna om *redovisning och betalning* av skatt (bestämmelserna i 10–23 kap.), dvs. uppbördsbestämmelserna i en mer inskränkt lydelse skall gälla även viss annan skatt än de som anges i 1 §”. Den skatt som avses är bl.a. skatt enligt SINK. Bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning i SBL finns i 21 kap. denna lag. Enligt vad som sägs i förarbetena till 1 kap. 1 b § SBL omfattar uttrycket *redovisning och betalning* även bestämmelserna i 21 kap. SBL. Det är emellertid mycket tveksamt om beslutsfattande överhuvudtaget ryms inom de angivna ordalagen. Det bör också påpekas att, eftersom den skattskyldige enligt gällande rätt i normalfallet inte är betalningsskyldig för skatt enligt SINK, det i vart fall inte finns någon möjlighet att efterbeskatta den enskilde med dagens regler. Enligt direktiven har det ifrågasatts vilka möjligheter som föreligger att fatta beslut om SINK i efterhand.

I detta sammanhang kan det vara intressant att studera vissa regler i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). I 23 § denna lag görs en hänvisning till vissa bestämmelser i SBL som direkt räknas upp i paragrafen nämligen att, i tillämpliga delar skall gälla vad som sägs om ansvar för skatt i 12 kap., om utredning i skatteärenden i 14 kap., om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., om anstånd med betalning av skatt i 17 kap., om indrivning i 20 kap., om omprövning i 21 kap., om överklagande i 22 kap. och om övriga bestämmelser i 23 kap. SBL. Till skillnad mot konstruktionen i

SINK finns således i A-SINK en direkt hänvisning till särskilt angivna kapitel och då bl.a. till de kapitel som avser omprövning och överklagande. Mot denna bakgrund finns det starka skäl som talar för att ändra gällande lagreglering i SINK.

En möjlighet till ny reglering kan vara att i SINK på samma sätt som i A-SINK direkt ange att vissa bestämmelser i SBL angående bl.a. beslutsförfarandet, omprövning och efterbeskattning skall vara tillämpliga när det gäller beskattning enligt SINK. Ett annat tillvägagångssätt är att föra in nya bestämmelser i SINK angående bl.a. beslutsförfarandet, omprövning och efterbeskattning.

Det kan även vara intressant att jämföra med lagstiftning som har likheter med SINK-lagstiftningen. I kupongskattelagen (1970:324) finns särskilda bestämmelser som reglerar i vilka situationer kupongskatt kan påföras i efterhand (26 §), återbetalning av kupongskatt (27 §), överklagande (29 §). I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel hänvisas (med några angivna undantag) när det gäller beskattningsförfarandet till bestämmelserna i TL och SBL. Vidare kan nämnas att det i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt finns särskilda bestämmelser om efterbeskattning (32 §).

Det system som finns i SBL när det gäller bl.a. omprövningsförfarandet, efterbeskattning och överklagande är mycket omfattande och huvuddelen av bestämmelserna torde vara nödvändiga att införa direkt i SINK om alla situationer som kan uppkomma skall täckas in. Mycket talar därför för att det bästa tillvägagångssättet är att i stället för mycket omfattande reglering i SINK använda sig av tekniken att i SINK hänvisa till SBL i tillämpliga delar. I några avseenden kan det eventuellt finnas behov av särskilda regler i SINK.

Den första frågan att ta ställning till är själva beslutsförfarandet när det gäller beskattning enligt SINK. För närvarande finns det inte i SINK några bestämmelser som behandlar ansökningsförfarandet inför beskattning enligt SINK. Sådana bestämmelser finns emellertid inte heller i SBL.

Det är enligt nuvarande ordning i regel arbetsgivaren som anmäler till skattemyndigheten att förutsättningar föreligger för att fatta ett beslut om SINK för en viss tidsperiod. Även arbetstagaren har möjlighet att anmäla ett sådant förhållande till skattemyndigheten. Beskattningsmyndigheten beslutar därefter om särskild inkomstskatt skall utgå för ersättningen. Ett sådant beslut kan också fattas ex officio av beskattningsmyndigheten. Mot

bakgrund av rådande system i SBL anser utredningen att det inte föreligger skäl för att införa en bestämmelse i SINK med ett reglerat ansökningsförfarande.

Som tidigare nämnts bör det vara möjligt att ompröva ett beslut om nya omständigheter inträffar. Det finns i SBL, närmare bestämt i 21 kap. denna lag, bestämmelser om omprövning. I enlighet med det ovan förda resonemanget bör en hänvisning därför tas in i SINK till bestämmelserna om omprövning i 21 kap. SBL. I nämnda kapitel talas om den skattskyldige. I en hänvisningsbestämmelse bör det föreskrivas att med skattskyldig i SBL förstås vid tillämpning enligt SINK såväl utbetalaren som den enskilde mottagaren av den skattepliktiga ersättningen.

De omprövningsmöjligheter som finns enligt SBL innebär att omprövning som är till den enskildes nackdel inte får meddelas senare än under andra året från utgången av kalenderåret efter det år då ersättningen utbetalades. Efter denna tid kan det bli aktuellt med efterbeskattning.

Omprövning till den betalningsskyldiges nackdel vid beskattning enligt SINK bör enligt utredningens uppfattning kunna ske även efter en tidsfrist på två år om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Nedan sker en genomgång av olika situationer då det bör övervägas om det kan vara aktuellt med en efterbeskattningsmöjlighet vid beskattning enligt SINK.

Till att börja med finns det fallet att den betalningsskyldige har lämnat en oriktig uppgift i något skede (jfr 21 kap. 11 § SBL). Som tidigare har anförts aktualiseras en SINK-beskattning i regel genom att arbetsgivaren anmäler till skattemyndigheten att han har en anställd som är bosatt utomlands som omfattas av SINK. Anmälan kan också ske av den skattskyldige. Arbetsgivaren skall lämna skattedeklaration vid beskattning enligt SINK och i en sådan deklaration kan en oriktig uppgift lämnas. Oriktig uppgift torde även kunna förekomma i andra fall. Det sagda innebär att det bör införas en möjlighet till efterbeskattning vid oriktig uppgift.

En situation då det finns grund för efterbeskattning enligt SBL (21 kap. 12 §) är när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas eller när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt. I sådana fall bör det också vara möjligt att fatta ett efterbeskattningsbeslut i fråga om SINK.

När det gäller bestämmelserna i SBL framgår av 21 kap. 13 § att efterbeskattning får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Vidare anges i samma bestämmelse att efterbeskattning inte får ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat ett beslut om efterbeskattning som avser samma fråga. Det får anses rimligt att det uppställs motsvarande krav även när det gäller ett beslut enligt SINK.

I SBL föreskrivs att beslut om efterbeskattning får (om inte annat föreskrivs i särskilda bestämmelser) meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Beslut om efterbeskattning enligt SBL får i vissa fall meddelas även efter sex år men då senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen (21 kap. 15 § SBL). Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om betalning eller återbetalning av skatt får meddelas senare än vad som ovan sagts men senast ett år från utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet fått laga kraft.

Det sagda innebär att de situationer då det kan vara aktuellt med efterbeskattning enligt SBL även är aktuella vid beskattning enligt SINK. Utredningen anser därför att det i SINK bör införas en bestämmelse som föreskriver att SBL:s regler om efterbeskattning gäller i tillämpliga delar vid beskattning enligt SINK. Vidare bör göras ett tillägg i 21 kap. 12 § SBL där de olika situationerna då det kan vara aktuellt med efterbeskattning räknas upp.

Vidare bör bestämmelser om överklagande införas i SINK. Utredningen föreslår att det i en bestämmelse i SINK hänvisas till bestämmelser om överklagande i 22 kap. SBL. Både den enskilde skattskyldige och utbetalaren skall ha möjlighet att överklaga ett beslut om SINK. Det bör även föreskrivas i de bestämmelser som hänvisar till SBL att vad som sägs om beskattningsår skall vid beskattning enligt SINK avse det år då vederlaget utbetalades.

I övrigt behövs hänvisning till SBL:s regler i tillämpliga delar när det gäller bestämmelserna om skyldighet att lämna deklARATION i 10 kap., beskattningsbeslut i 11 kap., utredning i skatteärenden i 14 kap., skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., inbetalning av skatt i 16 kap., anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., ränta i 19 kap., indrivning i 20 kap., omprövning i 21 kap., överklagande i 22 kap. samt övriga bestämmelser i 23 kap. SBL. Vad gäller bestämmelserna i 12 kap. SBL om ansvar för skatt föreskrivs om ansvar för



skatt i den föreslagna 9 a § i SINK. I 20 § SINK finns bestämmelser om återbetalning av skatt varför en hänvisning till 18 kap. SBL inte torde vara nödvändig. Vidare finns bestämmelser om befrielse från betalningsskyldighet i 4 § andra stycket SINK (utredningen föreslår en ny bestämmelse, 9 c § med motsvarande lydelse) och en hänvisning till regler i 13 kap. SBL om befrielse från betalningsskyldighet är därför inte behövlig.

Lagregleringen kan ske genom ett tillägg till 21 § SINK enligt följande.

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

### **Särskilt om tiden för omprövning i vissa fall**

I det föregående har föreslagits att SBL:s regler om omprövning och efterbeskattning skall vara tillämpliga även vid beskattning enligt SINK. När det gäller utredningens förslag i kapitel 8 – där en skattskyldig som är skattskyldig enligt SINK föreslås ges möjlighet till att välja att beskattas enligt 10–12 kap. IL samt även under vissa förutsättningar att få tillgång till vissa avdrag som är förbehållna dem som är obegränsat skattskyldiga – skall förfarandet för en sådan begäran av den skattskyldige rymmas inom ordinarie omprövningsregler i SBL och i TL. Utredningen anser emellertid att det bör införas en utsträckt omprövningstid för såväl den enskilde som skattemyndigheten i vissa fall.

Utredningen föreslår en utsträckt omprövningstid genom en ny bestämmelse i 21 kap. 7 a § SBL för den enskilde skattskyldige när det gäller tillämpning av 4 § SINK, dvs. den enskilde skall kunna

välja att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK efter ordinarie omprövningstid om denna begäran föränleds av en skattemyndighets eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om taxering eller beskattning.

Utredningen anser vidare att en ändring bör göras i 21 kap. 12 § SBL av innebörd att efterbeskattning får ske när det föränleds av ett beslut av en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol i fråga om IL eller SINK är tillämplig.

En begränsat skattskyldig person skall under vissa förutsättningar ha möjlighet att begära att genom en begäran enligt 3 kap. 18 a § IL (se kap. 8) få tillgång till vissa avdrag som normalt sett är förbehållna dem som är obegränsat skattskyldiga. Utredningen har i kapitel 8 anfört att en sådan begäran skall rymmas inom omprövningsreglerna i TL men att den enskilde skattskyldige i en sådan situation skall ha utsträckt omprövningstid när det föränleds av en skattemyndighets beslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut. En sådan bestämmelse föreslås i ett nytt andra stycke i 4 kap. 11 a § TL. Vidare har i kapitel 8 anförts att det bör införas en möjlighet för en skattemyndighet att besluta om eftertaxering när det föränleds av ett beslut av en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol som gäller huruvida IL eller SINK är tillämplig vid beskattningen av vissa inkomster. Utredningen föreslår i detta avseende ett tillägg till 4 kap. 13 och 17 §§ TL.

## 10 Övriga frågor

Utredningen föreslår ingen ändring av forumreglerna vid en domstolsprocess angående lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Utredningen föreslår att kostnadsersättning för en utomlands bosatt person i samband med utövande av styrelseuppdrag i svenskt bolag skall vara skattefri även i det fall uppdraget utförs utanför Sverige.

### 10.1 Processuella frågor

#### 10.1.1 Inledning och gällande reglering

Beslut om tillämpning av SINK innebär i praktiken att en bedömning görs av om personen i fråga är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Har t.ex. Skattemyndigheten i Stockholm, som enligt huvudregeln är beskattningsmyndighet, funnit att SINK inte är tillämplig, kan samma fråga bli föremål för bedömning vid den årliga taxeringen hos en annan skattemyndighet. Båda myndigheternas beslut kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandena kan till följd av detta behandlas samtidigt vid två olika domstolar. Utredningen skall göra en översyn av detta regelsystem och föreslå en bättre samordning av ärenden enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och SINK.

I 8 a § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar föreskrivs att förekommer det vid mer än en kammarrätt flera mål som har nära samband med varandra, får målen handläggas vid en av kammarrätterna, om det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part. En kammarrätt får, om det finns särskilda skäl och det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part, lämna över ett mål till en annan kammarrätt som handlägger sådana mål.

Motsvarande bestämmelse för handläggning vid länsrätten finns i 14 § tredje stycket samma lag. I denna bestämmelse föreskrivs att om det vid mer än en länsrätt förekommer flera mål som har nära samband med varandra, får målen handläggas vid en av länsrätterna om det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part. En länsrätt får om det finns särskilda skäl och det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part, lämna över mål till en annan länsrätt som handlägger sådana mål.

Vidare föreskrivs i 8 § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. att innan ett mål lämnas över till en annan domstol enligt 8 a § eller 14 § tredje eller fjärde stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar skall domstolarna samråda med varandra på lämpligt sätt. Om det råder olika meningar i frågan om målet skall överlämnas faller frågan. Kan enighet inte nås om vilken domstol som skall handlägga mål som har nära samband med varandra skall de handläggas vid den domstol där talan först inleddes.

Enligt 9 § samma förordning skall parterna underrättas om att ett mål överlämnas till annan domstol.

### 10.1.2 Överväganden

Som framgår av redovisningen av gällande bestämmelser i lagen om allmänna förvaltningsdomstolar finns redan 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 emellertid inte tvingande utan bygger på att överenskommelse kan uppnås.

Vad utredningen har att överväga är om det behövs någon ytterligare bestämmelse som gör det obligatoriskt att sammanföra prövningen till samma länsrätt respektive kammarrätt vid mål angående beskattning där frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet prövas eller om de ovan redovisade reglerna är tillräckliga.

Det är allmänt sett inte någon ovanlig situation att domstolar var för sig prövar samma rättsfråga och därvid gör olika bedömningar. Vad som är speciellt utmärkande vid den problematik som utredningen har att överväga är att samma rättsfråga för *samma*

*skattskyldig* kan bli föremål för olika bedömningar vid prövning i olika länsrätter. Eftersom forumfrågan styrs av var den skattskyldiges arbetsgivare finns kan frågor om beskattning enligt SINK hamna vid flera olika länsrätter samtidigt.

Man skulle kunna tänka sig att om förvaltningsdomstol har att pröva en fråga om begränsad eller obegränsad skattskyldighet för ett visst taxeringsår för en viss skattskyldig och frågan om beskattning enligt SINK blir aktuell i en annan länsrätt skall en överflyttning ske så att prövning sker i samma länsrätt. Nästa fråga är då vilken länsrätt som skall anses vara behörig länsrätt. En väg att gå är att välja den länsrätt där det första överklagandet kom in och en annan möjlighet är att länsrätten i Stockholm skall vara den länsrätt där frågor om SINK och obegränsad skattskyldighet skall prövas. Utredningen anser att lämpligast vore att om flera mål har nära samband med varandra föreskriva att målen prövas i den länsrätt där talan i det första målet väcktes. Lagtekniskt skulle detta kunna ske genom ett tillägg till bestämmelserna i 8 a § och 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar eller genom en särskild bestämmelse i SINK. Lagen om allmänna förvaltningsdomstolar är generellt skriven och det finns därför skäl som talar emot en särskild bestämmelse om handläggning i mål enligt SINK i lagen om allmänna förvaltningsdomstolar. En annan möjlighet är att det införs en bestämmelse i SINK under rubriken "Övriga frågor" som föreskriver att mål som har samband med varandra och som rör samma skattskyldig skall överflyttas så att handläggning sker i den domstol där talan i det första målet väcktes.

En möjlighet till överflyttning av mål finns som framgår av det ovan sagda redan med gällande regler och frågan är om dessa regler är tillräckliga. Att nu gällande regler tillämpas förutsätter att det blir känt vid en länsrätt eller kammarrätt att motsvarande fråga handläggs vid en annan länsrätt eller kammarrätt. En möjlighet skulle kunna vara att man ålägger någon av parterna någon form av anmälningsplikt. Hur en sådan skulle kunna genomföras i praktiken är dock tveksamt. Det mest rimliga är då att man har en regel som innebär att om det blir känt vid en länsrätt eller kammarrätt att ett mål rörande samma skattskyldig och i mål som har samband med varandra skall målen handläggas i den länsrätt där talan i det första målet väcktes om det kan ske utan olägenhet för parterna. Vid en samlad bedömning anser utredningen emellertid inte att det finns tillräckliga skäl för att föreslå en ny regel om överflyttning av mål av mer tvingande karaktär.

## 10.2 Kostnadsersättningar

Enligt 6 § 3 SINK undantas utomlands bosatt person från skatteplikt för ersättning 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 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.

Undantagen från skatteplikt i 6 § 3 beträffande ersättningar för resor och logi gäller bara resa i samband med förrättning i Sverige. Bestämmelsen innebär således att betalning av ersättning till den som har styrelseuppdrag i utlandet för svenska bolag blir skattepliktiga.

Det har framförts till Finansdepartementet att det kan ifrågasättas om det är riktigt att kostnadsersättningar för utomlands bosatta personer avseende förrättningar utanför Sverige är skattepliktiga. Utredningen anser att skäl inte föreligger för att göra en skillnad vad gäller förrättning i Sverige och förrättning utomlands. Utredningen föreslår därför en lagändring som innebär att kostnadsersättning som avses 6 § 3 SINK för utomlands bosatt person skall vara skattefri även vid förrättning utanför Sverige.

# 11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

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

## 11.1 Inledning och uppdraget enligt direktiven

I detta kapitel behandlas frågan om undantag från skattskyldighet enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) skall ske när det gäller vissa utländska arrangörers inkomster av tillställningar i Sverige.

När det gäller A-SINK har utredningen till uppgift att ta ställning till endast en fråga. När det gäller svenska arrangörer finns i den interna svenska rätten, 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL), ett undantag från skattskyldighet för ideella föreningar om de uppfyller vissa krav och inkomsten är av visst slag. Detta undantag innebär att svenska ideella föreningar som arrangerar tillställningar med artistisk eller idrottslig verksamhet kan vara undantagna från skattskyldighet för inkomsterna från arrangemanget. A-SINK innehåller inte några bestämmelser som medger utländska arrangörer motsvarande undantag. Detta förhållande har fått särskild aktualitet i samband med att internationella mästerskap arrangerats i Sverige. Utredningen har enligt direktiven till uppgift att överväga om några särskilda regler om undantag för skattskyldighet för utländska arrangörer i vissa fall bör införas i A-SINK.

## 11.2 Kort historik och gällande rätt

Innan A-SINK trädde i kraft betalade utländska artister som framträdde i Sverige bevillningsavgift enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter (BevL). Bestämmelserna var knutna till ett tillståndsförfarande som reglerades i kungörelsen (1913:380) om rätt för den som är bosatt i utlandet att giva eller medverka i offentlig föreställning m.m. i Sverige.

Bestämmelserna innebar i huvudsak följande. En i utlandet bosatt fysisk person som medverkade vid offentlig föreställning m.m. här i landet (utländsk artist) skulle betala bevillningsavgift på ersättningen för framträdandet. Avgiften beräknades på hela bruttoersättningen inkl. naturaförmåner, kostnadsersättningar och omkostnader som hade betalats direkt av arrangören. Avgiften uppgick till 30 procent av ersättningen. Anordnaren av föreställningen ansvarade för att avgiften betalades. Befrielse från skyldighet att betala bevillningsavgift förelåg dels för gatumusikanter och liknande som endast uppbar frivilliga bidrag, dels för deltagare i idrottstävlingar som hade anordnats av en organisation som var ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller var representerad inom Sveriges Olympiska Kommitté eller som genom särskilt beslut av regeringen förklarades likställd med dessa. Vidare kunde befrielse för visst framträdande medges genom särskilt beslut av regeringen eller senare av Riksskatteverket. Inkomster på vilka BevL var tillämplig undantogs från statlig och kommunal inkomstbeskattning. Detta gällde även vid befrielse från avgift. Bevillningsavgiften tillföll med hälften vardera staten och den primärkommun där artisten framträdde. Efter förslag av Artistbeskattningskommittén (SOU 1989:9) och i proposition 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. slopades systemet med tillstånd, uttag av och befrielse från bevillningsavgift. Skattskyldighet enligt en särskild lag, nämligen A-SINK infördes. I nyss nämnda proposition uttalades att likformighetsskäl talade för att beskatta utländska idrottsmän på samma sätt som utländska artister. Undantaget från beskattning för idrottsmän slopades därmed. Vidare tog man bort möjligheten att genom särskilt beslut få befrielse från beskattning. Skälet som framfördes i nämnda proposition var att befrielsemöjligheter från beskattning saknades i så gott som samtliga länder som Artistbeskattningskommittén hade studerat. Undantag från beskattning fick i stället enligt vad



som uttalades i nämnda proposition övervägas i samband med förhandlingar vid ingående eller ändringar av skatteavtal.

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän finns således numera i A-SINK. Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 § A-SINK), särskild inkomstskatt. Deklarationskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

Skattskyldiga till särskild inkomstskatt är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet (4 § A-SINK). Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten. En artist eller idrottsman är emellertid inte skattskyldig om han uppbär inkomst från artistföretag som är hemmahörande i utlandet.

Med uttrycket artist avses den som utövar artistisk verksamhet. Med artistisk verksamhet avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- och bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, 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. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av bestämmelserna i A-SINK. För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik.

Med idrottslig verksamhet avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet omfattas av bestämmelserna i A-SINK.

Enligt 6 § första stycket A-SINK är den som är redovisningskyldig för skatt också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/idrottsman eller ett artistföretag skall göra avdrag, redovisa den avdragna skatten och betala in den.

En uttömmande uppräkningslista av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg (7 § första stycket A-SINK).

Av 7 § andra stycket A-SINK framgår att skattepliktig inkomst för arrangör är de inkomster i form av biljettintäkter, reklam-

intäkter eller andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg som arrangören uppbär.

I 8 § A-SINK finns en uttömmande uppräkningslista av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK, vilka utgörs av bl.a. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande grupper erhåller. Vidare har inkomstslaget näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i landet undantagits. Beskattning av sådan verksamhet skall i stället ske enligt bestämmelserna i IL. Som skattepliktig inkomst räknas inte inkomster som är undantagna från beskattning på grund av bestämmelse i skatteavtal och inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför.

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Riksskatteverket är beskattningsmyndighet (10 § A-SINK). I följande bestämmelser i A-SINK regleras frågor om skatteavdrag (12–13 §§), redovisning och betalning av skatt (14–18 §§), skönstaxering (19 §), återbetalning av skatt (20 §), överklaganden (21–22 §§) och övriga frågor i 23–24 §§.

### 11.3 Överväganden och förslag

#### Allmänt

Enligt OECD:s modellavtal, som Sveriges skatteavtal i huvudsak bygger på, skall medborgare i en avtalslutande stat inte i den andra avtalslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tvingande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat är eller kan bli underkastad. Av avtalet framgår att med medborgare åsyftas även juridiska personer. Motsvarande krav följer även av EG-rätten (se kapitel 5). Det är emellertid oklart i vilken utsträckning som ideella föreningar skyddas av bestämmelser i skatteavtal och av bestämmelserna i EG-fördraget.

## Beskattning av utländsk arrangör – avgörande av Regeringsrätten

I en dom av Regeringsrätten som meddelades den 30 oktober 2002 (mål nr 5844–1998) har frågan om beskattning av en utländsk arrangör prövats.

Omständigheterna var följande. Klagande var ett bolag med säte i Nederländerna som saknade fast driftställe i Sverige. Bolaget bedrev omfattande verksamhet med framför allt föreställningar med "Holiday on Ice" i ett stort antal länder. Målet gäller om bolaget var skattskyldigt i Sverige för sina intäkter av en särskild turné.

Länsrätten i Kopparbergs län och Kammarrätten i Sundsvall påförde bolaget beskattning enligt A-SINK för bruttointäkterna från föreställningarna med "Holiday on Ice".

I Regeringsrätten yrkade bolaget att beskattning inte skulle ske. I första hand hävdade bolaget att Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna saknade rätt att beskatta bolaget för intäkterna. I andra hand ansåg bolaget att en beskattning skulle strida mot diskrimineringsförbudet i såväl skatteavtalet som EG-fördraget. Riksskatteverket motsatte sig ändring av kammarrättens dom.

För den inkomst som artisterna uppbar för sin medverkan av föreställningarna i Sverige betalade bolaget in skatt i enlighet med bestämmelserna i 7 § första stycket A-SINK. Bolaget påfördes vidare skatt enligt 7 § andra stycket A-SINK för den inkomst bolaget hade uppburit i form av biljettintäkter.

Regeringsrätten delade underinstansernas ställningstagande att skattskyldighet för biljettintäkterna förelåg enligt intern rätt i 7 § andra stycket A-SINK. Frågan i målet var om gällande skatteavtal kunde medföra hinder för beskattning. De bestämmelser som var aktuella i målet var artiklarna 7 och 17. Enligt artikel 7 har Sverige avstått beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som upp bärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet var ostridigt att bolaget inte hade fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst fick endast beskattas i Sverige för i Sverige uppburna inkomster om så föreskrevs i annan artikel i avtalet. Den artikel som särskilt prövades var artikel 17. Regeringsrätten anförde följande: Enligt artikel 17 punkt 1 i avtalet får en artists inkomst av personlig verksamhet beskattas i källstaten. Beskattning av artisterna har skett enligt denna punkt. Bestämmelserna i artikel 17 punkt 2 har till syfte att motverka att

regeln i punkt 1 kringgås genom bildande av artistbolag eller dylikt. Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske. Regeringsrättens slutsats var därmed att förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter inte förelåg.

### **Något om de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att skattefrihet skall åtnjutas för svenska ideella föreningar**

I utredningens direktiv görs en jämförelse med den möjlighet till skattefrihet som föreligger för svenska ideella föreningar under vissa förutsättningar och vars motsvarighet inte föreligger för utländska arrangörer.

Enligt 7 kap. 7 § första stycket IL är en ideell förening skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL om föreningen uppfyller särskilda krav, nämligen ändamålskravet i 8 §, verksamhetskravet i 9 §, fullföljdskravet i 10–12 §§ och öppenhetskravet i 13 §. Av 13 kap. 1 § första stycket IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses enligt bestämmelsen förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Av 7 kap. 7 § andra stycket IL framgår att en förening som uppfyller kraven i första stycket dock inte är skattskyldig för

1. kapitalvinster och kapitalförluster,
2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från
  - verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
  - verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
3. inkomst från innehav av en sådan fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152).

Av 7 kap. 8 § IL framgår att ändamålskravet innebär att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som anges i 4 § samma lag eller andra allmännyttiga ändamål, såsom

religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål. Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra personers ekonomiska intressen. Enligt 7 kap. 9 § IL skall föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose ändamål som anges i 8 §. Fullföljningskravet (7 kap. 10 § IL) innebär att föreningen sett över en period av flera år skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Av öppenhetskravet (7 kap. 13 § IL) följer att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat.

### **Bör skattefrihet för utländska arrangörer införas?**

I den dom av Regeringsrätten som har redogjorts för ovan analyseras vad artikel 17 i aktuellt skatteavtal innebär. I artikel 17 punkt 1 i OECD:s modellavtal (vilket avtal skatteavtalet bygger på) föreskrivs följande: Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalslutande staten i egenskap av underhållningsartist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller i egenskap av sportutövare beskattas i denna andra stat. I punkt 2 anges att i fall då inkomst genom personlig verksamhet, som underhållningsartist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller underhållningsartisten eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 beskattas i den avtalslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

Frågan är om Regeringsrättens dom kan tolkas generellt på det sättet att om en artists eller sportutövares intäkter har beskattats i källstaten kan inte därutöver särskild beskattning ske av arrangörens intäkter. En första förutsättning är att parterna i det enskilda fallet skyddas av bestämmelserna i respektive skatteavtal. Det är oklart om ideella föreningar skyddas av bestämmelserna i skatteavtalen. Därtill kommer att några länder inte har slutit skatteavtal med Sverige. De problem som uppställs i utredningens

direktiv torde inte lösas fullt ut genom utgången i Regeringsrättens dom.

Enligt lag (1908:128) om bevillningsavgifter förelåg frihet från erläggande av sådana avgifter för deltagare i idrottstävling, anordnad av organisation som var ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller representerad av Sveriges Olympiska Kommitté eller av annan sammanslutning som enligt medgivande av regeringen ansågs vara likställd med sådan organisation. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämde kunde vidare till följd av särskilda omständigheter för visst fall meddela befrielse från bevillningsavgift.

Som anförts ovan infördes inte skattefrihet för idrottsmän i A-SINK. Dessutom togs möjligheten att genom särskilt beslut få befrielse från beskattning bort. Undantag från beskattning skulle i stället övervägas i samband med förhandlingar vid ingående av eller ändring i skatteavtal med andra länder. Detta skulle då även föra med sig att svenska artister i motsvarande grad kunde bli skattebefriade vid framträdanden utomlands.

När det gäller frågan om diskriminering kan föreligga enligt skatteavtalens bestämmelse sägs i kommentaren till artikel 24 om förbud mot diskriminering i OECD:s modellavtal följande. Bestämmelserna medför inte skyldighet för en stat som medger särskilda förmåner åt privata inrättningar utan vinstsyfte, vilkas ändamål är verksamhet som är allmännyttig just för denna stat, att utsträcka samma förmåner till liknande inrättningar, vilkas verksamhet inte är till nytta för denna stat.

Vad gäller EG-fördragets förbud mot diskriminering av bolag anges i artikel 48 i fördraget att med "bolag" förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligt- eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte. Det tyder på att ideella föreningar inte skyddas av bestämmelserna mot diskriminering i EG-fördraget men helt klart är inte detta.

Vad gäller frågan om diskriminering föreligger enligt EG-fördragets bestämmelser kan det finnas skäl för en total översyn av A-SINK för att analysera om konstruktionen i A-SINK som helhet kan innebära en risk för diskriminering enligt EG-fördraget. Denna utredning har emellertid enbart att ta ställning till den fråga som har angetts ovan och utredningstiden ger inte heller möjlighet till en mer ingående analys av A-SINK.

Enligt utredningen finns det – oavsett vad EG-rätten kan innebära – skäl att införa en möjlighet för en utländsk arrangör, som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet för en svensk ideell förening, att få befrielse från A-SINK. En sådan bestämmelse bör införas i A-SINK. Det kan uppkomma problem med hur man kontrollerar att de olika kraven som nämns ovan är uppfyllda när det gäller utländska ideella föreningar. Det torde emellertid enbart vara aktuellt med undantag från skatteplikt i ett fåtal fall.

Lagtekniskt skulle detta kunna ske genom att det i den bestämmelse, nämligen 8 § A-SINK, som behandlar skattefrihet tas in en ny punkt. Innebörden av denna skall då vara att sådana utländska arrangörer som avses i 7 § andra stycket A-SINK är undantagna från skattskyldighet, om föreningen i allt väsentligt kan anses motsvara en svensk ideell förening som anges i 7 kap. 7 § IL och skattskyldighet inte förelegat om arrangören varit en svensk sådan förening. Utredningen föreslår att det införs en sådan bestämmelse.

## 12 Konsekvenser av förslagen

### 12.1 Allmänt

För kommittéers och särskilda utredares arbete gäller kommittéförordningens (1998:1474) bestämmelser. I det följande redovisas och behandlas dessa bestämmelsers innehåll och eventuella inverkan på utredningens arbete.

### 12.2 Statsfinansiella konsekvenser

#### 12.2.1 Inledning

Enligt 14 § kommittéförordningen gäller att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt skall dessa redovisas. När det gäller ökade kostnader och minskade intäkter för staten, kommuner eller landsting skall kommittén föreslå en finansiering.

Utredningen föreslår i kapitel 7 att en begränsat skattskyldig person som arbetar i Sverige under en period om minst sex månader och under normalt tio dagar per månad skall beskattas för tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) i stället för enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). I kapitel 8 föreslår utredningen att en utomlands bosatt person skall kunna begära att bli beskattad för sina tjänsteinkomster enligt IL i stället för enligt SINK. Vidare föreslår utredningen att en utomlands bosatt skattskyldig som uppbär 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige skall ha rätt till



allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag på motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig person.

Nedan redovisas en uppskattning av de statsfinansiella konsekvenserna av utredningens förslag och därefter lämnas förslag till finansiering.

Det är viktigt att påpeka att det i dag inte finns tillförlitliga registeruppgifter över de personer som beskattas enligt SINK. Bedömningen av de statsfinansiella konsekvenserna blir därför en uppskattning där datamaterialet måste kompletteras med antaganden och resonemang. Eftersom det inte finns tillförlitliga uppgifter över inkomstfördelningen hos de individer som beskattas enligt SINK måste genomsnittssiffror som bygger på ad hoc antaganden tillämpas. De presenterade beräkningarna bör därför tolkas med en viss försiktighet. Avsikten är att ge en uppfattning om storleksordningen på de statsfinansiella effekterna. För att mera exakt kunna beräkna skattebortfallet krävs information på individnivå om hur stor andel av förvärvsinkomsten som uppbärs i Sverige, individens totala förvärvsinkomst, antalet pensionärer som enbart erhåller folkpension, individens möjlighet till allmänna avdrag och ränteavdrag samt för de s.k. dagpendlarna även hur stor del av året de arbetar i Sverige.

### 12.2.2 Överväganden och beräkning

Det antal personer som år 2000 beskattades enligt SINK uppgick enligt statistik från SCB till drygt 84 000 personer. Av dessa är ca 60 procent ålderspensionärer. Resterande 40 procent består av personer som uppbär tjänsteinkomst, ersättning från allmän försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa vid arbetslöshet eller arbetsmarknadsåtgärd m.m. Det finns emellertid inte tillförlitliga uppgifter på hur många personer det finns i respektive inkomstkategori. Information saknas också om de utomlands bosatta personer som enbart uppbär folkpension och pensionstillägg. I dag är dessa personer helt befriade från inkomstskatt enligt SINK. Fr.o.m. år 2003 ersätts deras pension med skattepliktig garantipension. Enligt statistik från RFV är andelen pensionärer som enbart uppbär folkpension och pensionstillägg ca 13 procent av det totala antalet ålderspensionärer. Denna andel får i avsaknad av annan information även antas gälla för de utomlands bosatta pensionärerna. Antalet utomlands bosatta pensionärer som enbart erhåller

folkpension blir då knappt 8 000 [= (84 000 x 0,60)/(1 - 0,13) - (84 000 x 0,60)].

RSV har uppgifter på aggregerade belopp som har betalats in enligt SINK år 2000. Däremot finns i RSV:s material ingen fördelning på olika individer. Bristen på information vad gäller individernas inkomstförhållanden gör att det blir svårt att uppskatta den skatt som individen skulle ha betalat om han i enlighet med utredningens förslag hade valt att beskattas enligt IL. Grundavdraget är olika stort i olika inkomstskikt och med undantag för det fasta beloppet om 200 kronor betalas statlig skatt enbart av personer som har en taxerad inkomst överstigande den nedre brytpunkten. En person som vid beskattning enligt IL betalar såväl kommunal som statlig inkomstskatt har en större fördel av att beskattas enligt SINK, än en person som endast betalar kommunalskatt, givet att personernas ekonomiska förhållanden i övrigt är lika. Utan närmare information om individernas inkomstförhållanden blir det därför svårt att bilda sig en uppfattning både om i vilken utsträckning de berörda individerna kommer att välja att beskattas enligt IL och om storleken på det skattebortfall som dessa val medför.

I frånvaro av uppgifter över inkomstfördelningen mellan de olika individerna görs i stället vägledande beräkningar baserade på genomsnittliga inkomster utifrån vissa antaganden. Beräkningarna är närmast att betrakta som räkneexempel utifrån vilka en bedömning av de offentliga finansiella effekterna av utredningens förslag har gjorts. I det följande redovisas två sådana räkneexempel baserade på inkomstnivåer och regelsystem för år 2003. Beräkningarna utgår från följande fakta och uppskattningar.

Enligt uppgifter från SCB:s register var det totala antalet personer som beskattades enligt SINK år 2000 ca 84 000. Detta antal får, i avsaknad av annan information, även antas gälla för år 2003. En uppskrivning av RSV:s underlag för beskattning enligt SINK från år 2000 till år 2003 ger ett skatteunderlag om 6 325 miljoner kronor. De utomlands bosatta personer som i dag inte SINK-beskattas på grund av att de endast uppbär folkpension uppskattas till ca 8 000 personer.

### **Exempel 1**

*Grupp 1* består av de utomlands bosatta som enbart uppbär folkpension, och i dag inte betalar någon skatt enligt SINK, dvs. 8 000 personer.

Fr.o.m. år 2003 ersätts folkpensionen med garantipensionen. Garantipensionen kommer att vara skattepliktig även enligt SINK. Garantipensionen för år 2003 är 72 000 kr för en gift person, och 80 724 kr för en ogift person. I beräkningarna nedan antas hälften av dagens utomlands bosatta folkpensionärer vara gifta och hälften ogifta.

Om en person med en inkomst om 72 000 kr beskattas enligt SINK kommer personen att betala  $0,25 \times 72\,000 = 18\,000$  kr i skatt, där 0,25 (25 %) är skattesatsen vid beskattning enligt SINK.

Beskattas personen enligt IL kommer personen i stället att betala  $200 + 0,3118 (72\,000 - 19\,300) = 16\,632$  kr i skatt, där 200 kr är den statliga skatt som betalas av alla med en beskattningsbar inkomst över 100 kr, 0,3118 är den genomsnittliga kommunal-skatten (31,18 % preliminär uppgift för år 2003) och 19 300 är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om 72 000 kr.

I detta fall *tjänar* individen 1 368 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

Om en person med en inkomst om 80 724 kr beskattas enligt SINK kommer personen att betala  $0,25 \times 80\,724 = 20\,181$  kr i skatt, där 0,25 (25 %) är skattesatsen vid beskattning enligt SINK.

Beskattas personen enligt IL kommer personen i stället att betala  $200 + 0,3118 (80\,724 - 21\,000) = 18\,822$  kr i skatt, där 200 kr är den statliga skatt som betalas av alla med en beskattningsbar inkomst över 100 kr, 0,3118 är den genomsnittliga kommunal-skatten (31,18 % preliminär uppgift för år 2003) och 21 000 är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om 80 724 kr.

I detta fall *tjänar* individen 1 359 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

*Grupp 2* består av alla övriga i SINK-registret, dvs. 84 000 personer.

Inkomsterna antas vara precis jämnt fördelade mellan samtliga individer. Den genomsnittliga inkomsten för en individ beräknas som kvoten mellan det totala skatteunderlaget och det totala antalet individer. Den genomsnittliga inkomsten blir då 75 295 kr ( $6\,324,8 / 84\,000 = 75\,295$ ) per år.

Om en person med en inkomst om 75 295 kronor beskattas enligt SINK kommer personen att betala  $0,25 \times 75\,295 = 18\,824$  kr i skatt, där 0,25 (25 %) är skattesatsen vid beskattning enligt SINK.

Beskattas personen enligt IL kommer personen i stället att betala  $200 + 0,3118 (75\,295 - 19\,900) = 17\,472$  kr i skatt, där 200 kr är den statliga skatt som betalas av alla med en beskattningsbar inkomst över 100 kr, 0,3118 är den genomsnittliga kommunalskatten (31,18 % preliminär uppgift för år 2003) och 19 900 är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om 75 295 kr.

I detta fall *tjänar* individen 1 352 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

Skatteintäktsbortfallet för den offentliga sektorn blir i exemplet ca *124 miljoner kronor* ( $= 4\,000 \times 1\,368 + 4\,000 \times 1\,359 + 84\,000 \times 1\,352$ ).

## Exempel 2

Precis som i exempel 1 ovan delas beräkningen upp i två grupper där den första gruppen består av de personer som enbart erhåller garantipension och den andra gruppen består av övriga utomlands bosatta. I stället för en helt jämn inkomstfördelning mellan samtliga individer i den andra gruppen antas de SINK-beskattade här utgöras av tre olika undergrupper. Inom varje undergrupp antas inkomstfördelningen vara jämnt fördelad.

*Grupp 1* består av de utomlands bosatta som fr.o.m. år 2003 enbart uppbär garantipension, dvs. 8 000 personer. Beräkningen är oförändrad mot exempel 1 ovan. En gift respektive ogift person *tjänar* 1 368 respektive 1 359 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

*Grupp 2.1* består av personer som har en taxerad förvärvsinkomst som överstiger den övre brytpunkten. Dessa personer skall vid en beskattning enligt IL betala både kommunalskatt och statlig skatt, där den statliga skattesatsen är 25 procent på belopp överstigande 447 200 kr och 20 procent på belopp i intervallet 301 000 – 447 200 kr.

Grupp 2.1 antas utgöra 5 procent av samtliga individer som i dag beskattas enligt SINK, dvs. 4 200 personer. Deras genomsnittliga inkomst antas vara 475 000 kr.

Om en individ tillhörande grupp 2.1 beskattas enligt SINK kommer personen att betala ca  $0,25 \times 475\,000 = 118\,750$  kr i skatt.

Beskattas individen enligt IL kommer personen i stället att betala ca  $200 + 0,3118(475\,000 - 11\,400) + 0,20((447\,200 - 11\,400) - 301\,000) + 0,05((475\,000 - 11\,400) - 447\,200) = 172\,530$  kr i skatt, där 11 400 kr är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om 475 000 kr.

I detta fall *förlorar* individen 53 780 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

*Grupp 2.2* består av personer som har en taxerad förvärvsinkomst som ligger i intervallet mellan den övre och den undre brytpunkten. Dessa personer skall vid en beskattning enligt IL betala både kommunalskatt och statlig skatt, där den statliga skattesatsen är 20 procent på belopp överstigande 301 000 kr.

Grupp 2.2 antas utgöra 10 procent av samtliga individer som i dag beskattas enligt SINK, dvs. 8 400 personer. Deras genomsnittliga inkomst antas vara 375 000 kr.

Om en individ tillhörande grupp 2.2 beskattas enligt SINK kommer personen att betala ca  $0,25 \times 375\,000 = 93\,750$  kr i skatt.

Beskattas individen enligt IL kommer personen i stället att betala ca  $200 + 0,3118(375\,000 - 11\,400) + 0,20((375\,000 - 11\,400) - 301\,000) = 126\,090$  kr i skatt, där 11 400 kr är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om 375 000 kr.

I detta fall *förlorar* individen 32 340 kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

*Grupp 2.3* består av de övriga individer som i dag beskattas enligt SINK. Dessa personer utgör 85 procent av samtliga individer, vilket motsvarar 71 400 personer. Deras genomsnittliga inkomst beräknas till **16 542** kr ( $[(6\,324\,800\,000 - 84\,000(0,05 \times 475\,000 + 0,10 \times 375\,000))] / [0,85 \times 84\,000] = 16\,524$ ).

Om en individ tillhörande grupp 2.3 beskattas enligt SINK kommer personen att betala ca  $0,25 \times 16\,524 = 4\,131$  kr i skatt.

Beskattas individen enligt IL kommer personen i stället att betala ca  $200 + 0,3118(16\,524 - 16\,400) = 239$  kr i skatt, där 16 400 kr är det grundavdrag som erhålls vid en taxerad förvärvsinkomst om **16 524** kr.

I detta fall *tjänar* individen **3 892** kr på att beskattas enligt IL i stället för enligt SINK.

Skatteintäktsbortfallet för den offentliga sektorn blir i exemplet **289 miljoner kronor** (= 4 000 x 1 368 + 4 000 x 1 359 + 71 400 x **3 892**).

I exemplen ovan beaktas inte de avdragsmöjligheter som individerna får rätt till vid en övergång till beskattning enligt IL. För de individer som kan göra stora kostnadsavdrag blir det relativt sett mer förmånligt med beskattning enligt IL. Detta spelar en betydande roll dels för hur många individer som kommer att välja denna form av beskattning, dels för skattebortfallet för var och en av dessa. Uppgifter om detta finns dock inte tillgängliga. De beräkningar av skatteintäktsbortfallet för den offentliga sektorn som redovisas i de båda exemplen ovan bör dock, med detta i åtanke, vara i underkant.

Det finns emellertid också faktorer som talar för att beräkningarna av skattebortfallet är för höga. Utredningen föreslår att en utomlands bosatt skattskyldig måste uppbära minst 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige för att kunna begära att få rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag på motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig person. En del av de personer som i beräkningarna ovan förutsatts ha en relativt låg inkomst som belastas med SINK, har sannolikt inkomster från andra håll av en sådan omfattning att förvärvsinkomsten från Sverige utgör mindre än 75 procent av den totala inkomsten. I beräkningarna ovan har detta inte beaktats utan alla personer som skulle tjäna på en övergång till beskattning enligt IL, dvs. främst personer med relativt låga inkomster, har förutsatts kunna välja detta alternativ. Här ligger sannolikt en viss överskattning av skattebortfallet.

I dataunderlaget från RSV ingår även sjömän. Sjömän betalar inte normalskattesatsen om 25 procent, utan en nedsatt skattesats om 15 procent. Ingen hänsyn har tagits till denna grupp i beräkningarna i exemplen ovan. För sjömän är det dock mindre fördelaktigt än för andra utomlands bosatta att välja beskattning enligt IL eftersom deras beskattning enligt SINK är så låg. Därmed är det rimligt att anta att skattebortfallet för den offentliga sektorn avseende sjömän endast bör vara marginellt.

Utredningen föreslår att de s.k. dagpendlarna skall beskattas för tjänsteinkomster enligt IL, dvs. för dessa personer föreslås inte någon valmöjlighet mellan beskattning enligt IL och beskattning

enligt SINK. Gruppen dagpendlare består framför allt av personer som arbetar i Sverige men har sin bostad i Danmark, där de även tillbringar sin dygnsvila. Dessa personer ingår i de ovan använda uppgifterna från SCB och RSV om antalet SINK-beskattade och totalt belopp som tagits in genom SINK. Närmare information om just denna grupp finns dock inte att tillgå. Enligt analysen ovan kommer en del av dagpendlarna förlora på att beskattas enligt IL vilket innebär ett skattetillskott för den offentliga sektorn.

Utredningens bedömning är att exempel 2 ovan bäst avspeglar de faktiska inkomstförhållandena. Utredningens förslag beräknas därmed medföra en varaktig budgetförsvagning för den offentliga sektorn om ca **290** miljoner kronor. Det skall dock understrykas att denna bedömning vilar på ytterst bräckligt underlag.

### 12.2.3 Förslagets finansiering

Om en utrednings förslag medför ökade kostnader eller minskade intäkter för staten skall utredningen föreslå finansiering. Utredningen föreslår att en begränsat skattskyldig person som arbetar i Sverige under en period om minst sex månader och under normalt tio dagar per månad skall beskattas för tjänsteinkomster enligt IL i stället för enligt SINK. Vidare föreslår utredningen att en utomlands bosatt skattskyldig som uppbär minst 75 procent av sina förvärvsinkomster i Sverige skall kunna begära att få rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag på motsvarande sätt som en obegränsat skattskyldig. 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.

## 12.3 Övriga konsekvenser

Om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar i landet, för små företags arbetsförut-

sättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen (15 § kommittéförordningen).

Utredningen konstaterar att de förslag som lämnats inte kan förväntas ha någon påverkan på brottslighet, sysselsättning, små företags arbetsförutsättningar och konkurrensförmåga i förhållande till större företag och inte heller vad gäller jämställdheten eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.



## 13 Författningskommentar

Författningskommentarerna omfattar enbart de bestämmelser där utredningen funnit anledning att utöver vad som anförts i den allmänna motiveringen kommentera de föreslagna författningsändringarna. Vad gäller övriga författningsändringar hänvisas således till respektive kapitel i betänkandet.

### 13.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

#### 3 kap.

#### 18 § 1

Bestämmelsen innebär att s.k. dagpendlare och andra personer som regelmässigt åker till Sverige för arbete utan att tillbringa dygnsvilan här i sådan omfattning att de anses vistas här stadigvarande skall, om de arbetar här under en period på minst sex månader och under minst tio dagar per månad, beskattas för sina inkomster enligt IL. Enligt nuvarande bestämmelse i 3 § SINK skall beskattning för sådana inkomster ske enligt SINK.

Den skattskyldige kommer alltjämt att vara en begränsat skattskyldig person. För att obegränsad skattskyldighet skall uppkomma krävs en period på minst sex månaders vistelse i Sverige samt att dygnsvilan regelmässigt tillbringas här.

Begreppet period innebär i princip att det skall vara fråga om sex sammanhängande månader.

En förutsättning för att beskattning skall ske är att den skattskyldige under perioden arbetar här och att arbetet normalt utförs under minst tio dagar per månad. Det uppställs inget krav på att det skall vara fråga om heltidsarbete. Som arbetsdag räknas varje dag då den skattskyldige är i Sverige av arbetsskäl även om det

endast gäller ett mycket kortvarigt besök. Det behöver inte heller vara fråga om en enda anställning.

När det gäller kravet på att arbetet ”normalt” skall utföras under minst tio dagar per månad torde arbetad tid i Sverige i regel kunna utläsas av en skattskyldigs anställningskontrakt eller andra handlingar hos arbetsgivaren. Den omständigheten att en person under en månad har ett visst antal sjukdagar eller semesterdagar och därför under den månaden inte uppfyller kravet på tio dagars arbetsvistelse i Sverige medför inte att kravet på ”normalt” tio dagars arbete inte är uppfyllt.

Beskattning skall ske för samtliga inkomster som räknas upp i 5 § SINK dock med undantag för vad som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag. Detta innebär att beskattning enligt IL skall ske för anställningsinkomster, styrelsearvoden, pensioner med vissa begränsningar, dagpenning m.m. Skatteplikt gäller inte för inkomster som undantas från beskattning enligt den s.k. 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK, inkomster för vilken beskattning i stället skall ske enligt A-SINK (6 § 4 SINK) samt löner och andra ersättningar till s.k. lokalanställda i biståndsprojekt o.dyl. som har uppdrag hos svenska staten (6 § 5 SINK).

### **18 § 2**

Bestämmelsen innebär att, om en skattskyldig som i och för sig uppfyller förutsättningarna för att beskattas enligt SINK i stället begär att beskattning skall ske enligt IL, vederbörande skall beskattas för samtliga inkomster i inkomstlaget tjänst som omfattas av 10 kap. IL. Den skattskyldige är dock alltså begränsat skattskyldig i Sverige och bestämmelserna för begränsat skattskyldiga i IL gäller för honom. Den skattskyldige får genom att begära att beskattning skall ske enligt IL rätt till samtliga avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

### **18 § 3**

Bestämmelsen har flyttats hit från 5 § 11 SINK och innebär att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt nämnda bestämmelse i SINK. Se vidare den allmänna motiveringen i avsnitt 9.3.

### **18 a §**

Paragrafen gäller sådana medborgare i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som är skattskyldiga enligt vissa punkter i 3 kap. 18 §, nämligen dels dagpendlare m.fl. enligt de

kriterier som har uppställts i punkt 1, dels skattskyldiga som med stöd av 4 § SINK begärt att beskattning för tjänsteinkomster skall ske enligt IL i stället för enligt SINK (punkt 2), dels skattskyldiga som beskattas för inkomstslaget näringsverksamhet från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige (punkt 4). Sådana skattskyldiga är trots att de är begränsat skattskyldiga berättigade till vissa avdrag som enligt gällande reglering är förbehållna dem som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Skattskyldiga enligt 18 § 1 och 2 får, genom att beskattning sker enligt IL i stället för enligt SINK, rätt till samtliga avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

Ett krav för tillämpningen av paragrafen är att den skattskyldige har en nettointäkt enligt 18 § 1, 2 eller 4, dvs. genom förvärvsverksamhet i Sverige, som uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av motsvarande slag från Sverige och samtliga andra länder som den skattskyldige uppbär inkomst ifrån. Med nettointäkt avses summan av tjänsteintäkter och intäkter av näringsverksamhet med avdrag för kostnader i respektive inkomstslag. Enbart sådana inkomster som Sverige kan beskatta med stöd av intern rätt och dubbelbeskattningsavtal skall ligga till grund för beräkningen; detta följer av att det skall vara fråga om intäkter som skall tas upp.

Det uppställs inget formellt krav på hur det skall framgå att den skattskyldige uppbär minst 75 procent av sin totala nettointäkt i Sverige. Om skattemyndigheten begär det bör den skattskyldige om möjligt förete någon form av skriftlig dokumentation från myndighet i hemviststaten som utvisar vilka inkomster som han har från sin hemviststat.

De avdrag som en skattskyldig som uppfyller uppställda kriterier har tillgång till är avdrag för ränteutgifter enligt 42 kap. 1 §, allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§ och grundavdrag enligt 63 kap. IL. Genom en ändring av 65 kap 11 c § blir en sådan skattskyldig också berättigad till skattereduktion för avgifter till utländska arbetstagarorganisationer och arbetslöshetskassor. När det gäller övriga skattereduktioner i 65 kap. är de inte förbehållna enbart obegränsat skattskyldiga och det behövs därför ingen lagändring för att de ifrågavarande skattskyldiga skall få rätt till dem.

I andra stycket finns inte heller något formellt krav på hur den skattskyldige skall visa i vilken mån han fått avdrag för ränteutgifter i sin hemviststat. Det bör även i detta avseende vara en

fråga för den enskilda skattemyndigheten och i sista hand domstolarna att avgöra vilket underlag som en skattskyldig i en viss situation bör förete för att visa att han uppfyller kravet för att få ett ränteavdrag beviljat. Som påpekats i den allmänna motiveringen kommer avdrag för ränteutgifter i regel att tillgodoföras den skattskyldige i form av skattereduktion. Som nyss anförts förutsätter detta inte någon särskild reglering.

Av tredje stycket framgår att den skattskyldige måste komma med en begäran till skattemyndigheten om att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK.

## **42 kap.**

### **1 §**

Lagändringen innebär att även begränsat skattskyldiga som uppfyller förutsättningarna i 3 kap. 18 a § får avdrag för räntor som erläggs t.ex. på lån för fastighetsköp eller köp av bostadsrätt. Avdragsrätt föreligger även för rena konsumtionsräntor. Av allmänna principer följer att det är den skattskyldige som har att visa att han verkligen haft de kostnader som han yrkar avdrag för. I paragrafen uppställs inte några särskilda beviskrav utan det blir upp till prövande myndighet att bestämma vad som skall krävas av den skattskyldige för att han skall få ett avdrag beviljat.

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

Förutom materiella lagändringar har även vissa redaktionella ändringar gjorts. Samtliga bestämmelser som behandlar frågan om betalningsskyldighet har samlats under rubriken ”Betalningsskyldighet”. Åtgärden innebär att vissa lagrum utan att ändras i sak har flyttats och ingår i nya paragrafer.

### **4 §**

Bestämmelsen är ny och innebär att det öppnas en möjlighet för den som är skattskyldig enligt de kriterier som ställs upp i 3 § SINK att begära att inkomsterna i stället skall beskattas enligt bestämmelserna i 10–12 kap IL. Av bestämmelsen framgår att beskattningen enligt IL omfattar alla inkomster som annars skulle

ha beskattats enligt SINK. Det är alltså inte möjligt att få t.ex. en inkomst beskattad enligt IL och en annan enligt SINK. Den skattskyldige får genom en sådan begäran tillgång till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvade enligt den reglering som finns i IL. Beskattningen i övrigt och skattesatser för den enskilde kommer att ske enligt de bestämmelser i IL som gäller för begränsat skattskyldiga. I 65 kap. 4 § IL föreslås emellertid att vissa begränsat skattskyldiga, bl.a. den kategori som avses i denna bestämmelse, skall betala kommunalskatt med en skattesats som uppgår till den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i Sveriges kommuner.

### **9 §**

Lagändringen i första stycket innebär att den som betalar ut kontant belopp eller annan ersättning som utgör skattepliktig inkomst enligt SINK skall göra skatteavdrag endast i de fall att 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.

Av det nya fjärde stycket framgår att skatteavdrag skall ske enligt bestämmelserna i 5 och 8 kap. SBL om utbetalaren inte har fått kännedom om att det föreligger ett beslut om att särskild inkomstskatt skall utgå för en viss ersättning.

### **9 a §**

Bestämmelsen, som är ny, innebär att inte bara utbetalaren utan även den skattskyldige är ansvarig för betalning av den skatt som belöper på utbetalt vederlag när utbetalaren inte gjort föreskrivet skatteavdrag. Enligt gällande reglering är den skattskyldige ansvarig endast i de fall utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

### **9 b §**

Första meningen har en motsvarighet i nu gällande 4 § första stycket. I andra meningen föreskrivs att den skattskyldige är ansvarig för betalningen om utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag enligt SINK. Det gäller t.ex. i alla fall där något beslut om SINK inte har visats upp för utbetalaren eller sänts till denne. Det kan också vara fall där skatteavdrag gjorts men skatten betalats tillbaka enligt en länsrättsdom som senare ändrats av högre instans.

**9 c §**

Bestämmelsen har samma innehåll som nu gällande 4 § andra stycket.

**20 §**

Lagändringen innebär att nuvarande föreskrift i tredje stycket, om att ränta skall beräknas enligt vissa bestämmelser i 19 kap. SBL, skall upphöra att gälla eftersom förslaget till 21 § SINK innehåller en hänvisning till bl.a. 19 kap. SBL.

**21 §**

Bestämmelsens första stycke innebär att nuvarande hänvisning till SBL:s regler utvidgas.

I andra stycket föreskrivs att vad som sägs i SBL om skattskyldig skall avse även mottagaren av ersättningen. Detta innebär att SBL:s regler om bl.a. skattetillägg, efterbeskattning, omprövning och överklagande m.m. gäller även denne.

### **13.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.**

**8 §**

I bestämmelsen utvidgas undantagen från skatteplikt till att även gälla inkomster för utländska arrangörer om motsvarighet föreligger till en sådan svensk ideell förening som åtnjuter skattefrihet i vissa fall. De kriterier som skall vara uppfyllda för att en svensk ideell förenings inkomster i vissa fall inte skall beskattas anges i 7 kap. 7 § IL. En svensk ideell förening är undantagen från beskattning bl.a. om inkomsterna till huvudsaklig del kommer av verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL, dvs. religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål. Vidare är en svensk ideell förening undantagen från beskattning om inkomsterna kommer från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Det kan vara svårt att direkt jämföra en utländsk förening med en svensk ideell förening. Det innebär att det inte bör krävas full motsvarighet mellan en svensk och en utländsk förening. Prövande

skattemyndighet eller domstol får i det enskilda fallet avgöra om motsvarighet föreligger i allt väsentligt.

### **13.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)**

#### **5 kap.**

##### **4 §**

Lagändringen i tredje stycket innebär att undantaget från att göra skatteavdrag för utbetalaren enligt punkt 2 för begränsat skattskyldiga inte gäller i den situationen att ersättningen skall beskattas enligt IL. De situationer som här avses är de fall då en begränsat skattskyldig har inkomster som skall beskattas enligt 3 kap. 18 § 1 och 2 IL. Vidare innebär lagändringen att undantaget inte heller gäller i de fall ersättningen är skattepliktig enligt SINK men beslutet därom inte har kommit till utbetalarens kännedom. I båda de nu beskrivna situationerna skall skatteavdrag ske med stöd av SBL:s regler.

##### **16 §**

Bestämmelsen har fått en ny femte punkt som utsäger att den som tar emot ersättning för arbete är skyldig att visa upp ett beslut om att särskild inkomstskatt skall utgå för ersättningen.

#### **21 kap.**

##### **7 a §**

Genom vad som föreskrivs i 21 § SINK är SBL:s regler om bl.a. omprövning och efterbeskattning tillämpliga även vid beskattning enligt SINK. Den omprövningstid som föreligger för den enskilde skattskyldige framgår av 21 kap. 4 och 5 §§ SBL. Det kan dock uppkomma en situation då en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol beslutar i en fråga som kan vara avgörande för om en skattskyldig har anledning att med stöd av 4 § SINK begära att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK och att ett sådant beslut fattas efter ordinarie omprövningstid. En tänkbar situation kan vara att allmän förvaltningsdomstol har prövat frågan om skattskyldighet i Sverige föreligger för en viss inkomst för en skattskyldig och inkomsten i ett sådant fall skall beskattas enligt

SINK. Det skall i ett sådant fall finnas en möjlighet för den skattskyldige att begära att beskattning skall ske enligt IL. Genom denna bestämmelse får den skattskyldige utsträckt omprövningstid i en sådan situation.

### **12 §**

Som anförts i kommentaren till närmast föregående bestämmelse följer av 21 § SINK att SBL:s regler om omprövning är tillämpliga även vid beskattning enligt SINK. Även bestämmelserna om efterbeskattning i SBL skall vara tillämpliga. Denna bestämmelse innebär att efterbeskattning får ske även i en sådan situation då en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol har beslutat i en fråga om huruvida beskattning skall ske enligt IL eller SINK för inkomsterna i fråga. En situation kan vara att en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol beslutar att en person som taxerats som obegränsat skattskyldig i stället är begränsat skattskyldig. Den åsatta taxeringen skall då undanröjas och genom denna bestämmelse ges möjlighet till efterbeskattning för inkomster enligt SINK även om ordinarie omprövningstid har löpt ut.

## **13.5 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)**

### **4 kap.**

#### **11 a §**

Bestämmelsen ger den skattskyldige utsträckt omprövningstid när det gäller en begäran om omprövning enligt 3 kap. 18 a § IL. Bestämmelsen är avsedd t.ex. för en sådan situation då en skattskyldig till följd av beslut av en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol först efter ordinarie omprövnings-situation finner anledning att med stöd av 4 § SINK begära att beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. För att få rätt till allmänna avdrag, grundavdrag ränteavdrag och vissa skattereduktioner måste den skattskyldige i en sådan situation ha möjlighet att komma med begäran enligt 3 kap. 18 a § IL efter ordinarie omprövningstid.



**13 §**

Bestämmelsen ger möjlighet till eftertaxering även i det fall när en ändring föranleds av en skattemyndighets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om IL eller SINK är tillämplig för en inkomst i fråga. Bestämmelsen är avsedd t.ex. för en situation då en skattemyndighet eller en allmän förvaltningsdomstol efter ordinarie omprövningstid beslutar att ett beslut om beskattning enligt SINK skall undanröjas eftersom den skattskyldige inte kan anses som begränsat skattskyldig. Den skattskyldige skall då kunna eftertaxeras för inkomsterna i fråga.

# Särskilt yttrande

av experterna Annika Alenius Vitols och Rolf Tyllström

Utredningen skall enligt direktiven göra en översyn av frågor beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Utredningen skall särskilt beakta hur bestämmelserna i den lagen korresponderar med bestämmelserna i IL varvid bl.a. sambandet med reglerna om stadigvarande vistelse (3 kap. 3 § 2 IL) skall ses över. Frågan behandlas i avsnitt 7.3.3 i betänkandet.

Utredningen har i nu aktuellt hänseende funnit att övervägande skäl talar för att inte nu låsa fast begreppet stadigvarande vistelse. Som framgår av den i nämnda avsnitt lämnade redogörelsen är det i dagsläget oklart vad som innefattas i begreppen ”stadigvarande vistelse” och ”kortvariga avbrott”. Till viss del har frågorna blivit besvarade genom rättsfallet RÅ 1997 ref. 25, men fortfarande råder stor osäkerhet om var gränserna går.

Frågan om en person skall anses obegränsat eller begränsat skattskyldig är i beskattningshänseende grundläggande och som framgår av betänkandet skiljer sig beskattningskonsekvenserna för de två grupperna åt på en rad punkter. För en i utlandet bosatt person som står i begrepp att börja arbeta i Sverige är i många fall beskattningskonsekvenserna en mycket betydelsefull faktor, dels för att kunna bedöma vilken ersättning som skall begäras, dels för frågan om man överhuvudtaget skall arbeta i Sverige. I många fall är det idag inte möjligt att med säkerhet ange om en person som har för avsikt att vistas i Sverige i viss omfattning kommer att anses stadigvarande vistas här eller inte. I detta sammanhang kan även framhållas *dels* att det i princip inte heller torde vara möjligt att få förhandsbesked när det gäller frågor rörande stadigvarande vistelse, *dels* att ärenden rörande stadigvarande vistelse ofta innehåller bevisfrågor och att det därför är svårt att få prövningstillstånd i Regeringsrätten. Mot denna bakgrund anser vi att de i avsnitt 7.2 redovisade skälen till att begreppet ”kortare avbrott” i sexmånadersregeln och ettårsregeln preciserades också starkt talar

för att en precisering skall ske även på detta område. Vi förordar således att reglerna om stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § IL förtydligas och att detta lämpligen sker på följande sätt:

En person skall anses stadigvarande vistas i Sverige om han vistas här under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Som dag vid vistelse skall även anses del av dag, någon övernattning skulle således inte krävas. När personen lämnar Sverige skall vistelsen här anses avslutad vid avresan om personen därefter utan avbrott vistas utomlands i mer än 60 dagar. Återvänder personen efter mer än 60 dagars utlandsvistelse till Sverige skall en ny beräkningsperiod påbörjas vid inresan.

Vårt förslag innebär att man bara skall räkna sådana dagar som en person till någon del vistas i Sverige. Om under någon tolv månadersperiod personen vistats mer än 183 dagar i Sverige föreligger stadigvarande vistelse och personen är obegränsat skattskyldig. Skulle emellertid personen under en tolv månadersperiod ha vistats utomlands utan avbrott under mer än 60 dagar måste det prövas om Sverigevistelsen under respektive period överstiger 183 dagar, dvs. en prövning skall göras för perioden före avbrottet och en ny fristående prövning skall göras för perioden efter avbrottet. Även personer som återkommande vistas i Sverige upp till 183 dagar med mellanliggande utlandsvistelser på mer än 60 dagar kan vara att betrakta som obegränsat skattskyldiga, men då inte på grund av stadigvarande vistelse utan som bosatta här (3 kap. 3 § 1 IL). En annan fördel med ett system som det föreslagna är att vägledning för beräkningen av antalet dagar skulle kunna hämtas ur kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal.

I avsnitt 6.2 redovisar utredningen vad de uppfattar som nackdelar med den nu föreslagna preciseringen. En nackdel som tas upp i detta sammanhang är att personer som flera gånger i veckan besöker Sverige för kortare ärenden – t.ex. för att handla eller besöka släktingar – skulle komma att bli obegränsat skattskyldiga. I praktiken handlar det här om personer med hemvist i grannländer som inte arbetar här och som minst varannan dag besöker Sverige. Det kan framhållas att vårt förslag endast har förmögenhets-skattemässiga konsekvenser för personer med hemvist i Danmark. Frågor av det slaget bör lösas inom ramen för det nordiska skatteavtalet eller genom en ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Härtill kommer att någon uppskattning av hur stor denna grupp kan vara

inte har gjorts. I avsnitt 7.3.3 anförs att en precisering av begreppet ”stadigvarande vistelse” kan föra med sig att den skattskyldige i än högre grad än vad som gäller för närvarande själv kan ”bestämma” om han vill bli beskattad som begränsat eller obegränsat skattskyldig alltefter vad som i det enskilda fallet framstår som mest fördelaktigt. Skatteregler bör enligt vår uppfattning ha en sådan utformning att skattskyldiga och skattemyndigheter med stor grad av säkerhet kan bedöma de skattekonsekvenser som följer av ett givet handlande. Vi anser således inte att det skulle vara en nackdel för skattesystemet att det sätts upp klart angivna gränser för när obegränsad skattskyldighet inträder. Vi anser inte att de anförda skälen mot en precisering är så starka att man skall avstå från att precisera vad som ligger i begreppet ”stadigvarande vistelse”.

Genomförs den av oss föreslagna preciseringen innebär detta att flertalet gränsgångare kommer att bli obegränsat skattskyldiga. En konsekvens av detta blir att den grupp som frivilligt kan komma att välja att bli beskattade enligt IL och komma i åtnjutande av i princip samtliga avdrag som en obegränsat skattskyldig, i stor omfattning torde komma att falla bort. Detta är en fördel i sammanhanget eftersom valmöjligheten avsevärt kommer att komplicera beskattningen av utomlands bosatta. Ännu en fördel med vårt förslag är att de från informationssynpunkt svårhanterliga gränsgångarreglerna inte belastas med en särskild lösning för begränsat skattskyldiga personer med visst antal arbetsdagar per månad i Sverige.

Även om reglerna om stadigvarande vistelse kompletteras i nu föreslagna hänseende föreligger behov av att införa särskilda regler för de personer som frivilligt väljer att bli beskattade enligt IL. Såsom utredningen föreslagit bör detta system vara tvådelat och dels innehålla regler för dem som bara skall medges avdrag för intäkternas förvärvande respektive dem som skall likställas med obegränsat skattskyldiga.

# Särskilt yttrande

av experterna Staffan Andersson och Kerstin Nyquist

Experterna Annika Alenius Vitols och Rolf Tyllström har i särskilt yttrande förordat att reglerna om stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § IL förtydligas. Vi ansluter oss till detta särskilda yttrande.

Därutöver vill vi göra följande tillägg.

Utredningen föreslår att 3 kap. 18 § p. 1 IL får följande lydelse:

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

- 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 normalt utförs under
- minst tio dagar per månad.

I kapitel 7, avsnitt 7.3.2 säger Utredningen bl.a. att ”SINK egentligen är avsedd för tillfälliga arbeten i Sverige. De som har fasta anställningar bör följaktligen falla utanför SINK. Sådana anställningar avser i regel minst halvtid. Gränsen bör därför i princip gå vid två dagar i veckan.”

Vi delar inte denna uppfattning och kan heller inte finna stöd härför i förarbetena till lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Av den praxis som utvecklats sedan lagens tillkomst framgår istället att antalet dagar i Sverige satts betydligt högre än nu föreslagna tio dagar per månad. I RÅ 1997 ref 25 har Regeringsrätten bedömt att en person som har tre eller fler övernattningsnätter per vecka i Sverige inte kunde beskattas enligt SINK. Av detta har de rättstillämpande myndigheterna dragit

slutsatsen att en skattskyldig som tillbringar upp till tre övernattningar i Sverige per vecka (och således vistas i Sverige upp till fyra dagar per vecka) till följd av arbete, men som i övrigt saknar väsentlig anknytning till Sverige, är begränsat skattskyldig i Sverige och är därför berättigad att bli beskattad enligt SINK. Kategorien av skattskyldiga som veckopendlar och arbetar halva tiden i Sverige och halva tiden i sitt hemland, torde vara betydande. De flesta i denna kategori skulle med det nu framlagda förslaget få vidkännas en betydande skatteskärpning i Sverige.

Att nu bestämma en tidsgräns för arbete i Sverige till tio dagar per månad innefattar således en väsentlig skärpning i förhållande till nuvarande tillämpning av SINK, som enligt vår uppfattning inte kan anses ligga inom det uppdrag utredningen fått. I enlighet med nuvarande rättstillämpning bör gränsen snarare sättas till 14-15 dagar per månad.

## Kommittédirektiv



Översyn av den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta      Dir.  
**2001:46**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 23 maj 2001.

### **Sammanfattning av uppdraget**

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att 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 som skall ses över i sin helhet. Utredaren skall därvid särskilt beakta hur bestämmelserna i den lagen korresponderar med bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), skattebetalningslagen (1997:483) och taxeringslagen (1990:324) när det gäller bl.a. 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. ses över.

### **Bakgrund och gällande regler**

#### *Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*

Den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen som beslutades av riksdagen under år 1990 (prop.1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:650 och 651),

föranledde en översyn av reglerna för beskattning av utomlands bosatta personers inkomst av tjänst. I samband därmed föreslogs i promemorian Beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m. (Ds 1990:51) en övergång till ett system med definitiv källskatt på inkomst av tjänst. Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), som innebär en definitiv statlig inkomstskatt på 25 procent på begränsat skattskyldiga personers inkomst av tjänst, beslutades av riksdagen år 1991 med tillämpning fr.o.m. inkomståret 1992 (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU34, rskr. 1990/91:312).

I samband med att sjömansskattelagen (1958:295) upphävdes fr.o.m. inkomståret 1998 och landskattesystemet infördes även för de ombordanställda beslutades att SINK skulle tillämpas även för utomlands bosatta sjömän. För att de inte skulle bli hårdare beskattade än sjömän som är obegränsat skattskyldiga i Sverige bestämdes skattesatsen till 15 procent.

Anpassningar av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har dessutom skett i samband med införandet av skattebetalningslagen och inkomstskattelagen.

Under SINK-lagstiftningens nästan tioåriga tillämpningstid har vissa brister och oklarheter kunnat konstateras. Det finns därför ett behov av en översyn.

#### *Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.*

Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK), som innebär en definitiv statlig inkomstskatt på 15 procent på den ersättning som begränsat skattskyldiga personer får från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet, beslutades av riksdagen år 1991 med tillämpning fr.o.m. inkomståret 1993 (prop. 1990/91:159, bet. 1990/91:SkU33, rskr. 1990/91:321). Skattepliktig inkomst för en utländsk arrangör är inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg. Fråga har uppkommit om tillämpningen av dessa regler när internationella mästerskap arrangeras i Sverige.



## Uppdraget

### *Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*

Utredaren skall göra en total översyn av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). I materiellt hänseende är det två frågor som brukar framhållas som särskilt problematiska.

För det första uppfattas lagen i vissa situationer som alltför förmånlig för den skattskyldige. Lagen är i första hand avsedd att tillämpas på personer som under en begränsad tid arbetar i Sverige. Den tillämpas emellertid i vissa fall även på personer som under längre perioder uppbär inkomst av tjänst från Sverige, framför allt de s.k. dagpendlarna. Denna grupp har också förutsättningar att öka i framtiden på grund av resandet över Öresundsbron.

Att SINK i vissa fall även tillämpas på personer som under längre perioder uppbär inkomst av tjänst från Sverige beror på att det finns personer som har anställning här utan att regelmässigt tillbringa dygnsvilan här. De vistas därmed inte stadigvarande i Sverige. Tillämpningen av SINK kan i dessa fall bli mycket fördelaktig med en beskattning på endast 25 procent av bruttolönen och kan leda till konkurrensfördelar vid anställning för de personer som omfattas av dessa regler. Sambandet mellan reglerna i inkomstskattelagen om stadigvarande vistelse och reglerna i SINK skall därför ses över.

För det andra uppfattas lagen i andra situationer som alltför ofördelaktig för den skattskyldige. Detta gäller framför allt för de personer som, om de i stället beskattats enligt inkomstskattelagen, hade varit berättigade till relativt sett stora avdrag i inkomstslaget tjänst. Det gäller exempelvis de som har kostnader för avgiften 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 i EG-fördraget i förhållande till vad som gäller vid beskattningen av obegränsat skattskyldiga. En möjlighet vore att inte tillämpa SINK på vissa begränsat skattskyldiga. Utredaren skall belysa diskrimineringsaspekten och, särskilt när det gäller dem som dagligen pendlar till arbetet i Sverige, överväga hur regelsystemet i stället bör utformas.

Även reglerna om skatteavdrag skall ses över för att uppnå en bättre överensstämmelse med reglerna i skattebetalningslagen. Skatteavdrag enligt SINK förutsätter ett särskilt beslut. Finns inte något sådant beslut skall avdrag göras såsom för preliminärskatt enligt en hänvisning i SINK till bestämmelserna i skattebetalningslagen. Bestämmelserna i skattebetalningslagen 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 skattebetalningslagen någon skyldighet för arbetsgivaren att innehålla skatt. Detta har i vissa fall inneburit att någon skatt inte alls tagits ut. Med denna tolkning blir det inte heller möjligt att kräva arbetsgivaren på skatt i efterhand. Sambandet mellan bestämmelserna om skatteavdrag i SINK och skattebetalningslagen skall därför ses över.

Det har också 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, är begränsat skattskyldig och skatteavdrag rätteligen borde ha gjorts enligt bestämmelserna i SINK. Förhållandet mellan omprövningsbestämmelserna i taxeringslagen och beslut om tillämpning av SINK skall därför ses över av utredaren.

Utredaren 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 bestämmelserna i skattebetalningslagen. Enligt bestämmelserna i SINK är i de flesta fall endast arbetsgivaren ansvarig för betalning av skatt. Enligt skattebetalningslagen är även den som tagit emot ersättning för arbete i vissa fall skyldig att betala in skatten. Det kan under vissa omständigheter – t.ex. när bristfällig kontrolluppgift har lämnats – inträffa att innehållen särskild inkomstskatt felaktigt betalas ut till den skattskyldige. I ett sådant fall kan skatten med nuvarande regelsystem inte krävas tillbaka från honom.

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 tidigare varit obegränsat skattskyldig i Sverige och

som under vistelsen här ingått ett avtal om betalning av socialavgifter med en utländsk arbetsgivare. Betalning och avsättning för dessa avgifter har gjorts medan personen i fråga ännu var obegränsat skattskyldig i Sverige. Har han flyttat från Sverige när avstämningen görs blir SINK tillämplig på den inkomst av tjänst som han erhåller efter utflyttningen. Utredaren 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 av om personen i fråga är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Har t.ex. Skattemyndigheten i Stockholm, som enligt huvudregeln är beskattningsmyndighet, funnit att SINK inte är tillämplig, kan samma fråga bli föremål för bedömning vid den årliga taxeringen hos en annan skattemyndighet. Båda myndigheternas beslut kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandena kan till följd av detta behandlas samtidigt vid två olika domstolar. Detta är en ordning som är otillfredsställande och utredaren skall därför göra en översyn av dessa regelsystem och föreslå en bättre samordning mellan hanteringen av ärenden enligt inkomstskattelagen och ärenden enligt SINK.

#### *Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.*

När det gäller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) är det endast en fråga som utredaren skall ta ställning till. Vid tillämpningen av lagen 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 § inkomstskattelagen, ett undantag från skattskyldighet för ideella föreningar som uppfyller fyra krav, som betecknas ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet. Detta undantag innebär att svenska ideella föreningar som arrangerar tillställningar med artistisk eller idrottslig verksamhet kan vara undantagna från skattskyldighet för inkomsterna från arrangementet under förutsättning att de uppfyller de ovan nämnda kraven. A-SINK innehåller inte några bestämmelser som medger utländska arrangörer motsvarande undantag. Detta förhållande får särskild aktualitet i samband med att internationella mästerskap

arrangeras i Sverige. Utredaren skall därför belysa denna fråga och överväga om några särskilda regler om undantag från skattskyldighet för utländska arrangörer i vissa fall bör införas i A-SINK.

### **Redovisning av uppdraget**

Utredningsuppdraget skall redovisas senast den 1 november 2002.

(Finansdepartementet)