

Stadigvarande vistelse – en definition

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2 Bakgrund	7
3 Gällande rätt	8
3.1 Obegränsat och begränsat skattskyldiga	8
3.2 Innebörden av obegränsad och begränsad skattskyldighet	8
3.3 De olika grunderna för obegränsad skattskyldighet	9
3.3.1 Inledning	9
3.3.2 Bosättning i Sverige	9
3.3.3 Stadigvarande vistelse i Sverige	9
3.3.4 Väsentlig anknytning till Sverige	10
3.4 Närmare om stadigvarande vistelse.....	10
4 Tidigare utredningar	13
5 Internationellt	15
5.1 Inledning	15
5.2 Danmark	15
5.3 Finland	15
5.4 Frankrike	16
5.5 Förenade kungariket	16
5.6 Norge	17
5.7 Spanien.....	17
5.8 Tyskland	18
6 Överväganden och förslag	19
6.1 En definition av stadigvarande vistelse	19
6.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	26
7 Konsekvensanalys	28
7.1 Sammanfattning.....	28
7.2 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring	28
7.3 Konsekvenser för de offentliga finanserna	29
7.4 Kostnader och konsekvenser för uppgiftsskyldiga utbetalare	31
7.5 Kostnader och andra konsekvenser för enskilda	31
7.6 Effekter för jämställdhet och ekonomisk jämlikhet	31
7.7 Effekter för företag	32
7.8 Effekter för offentlig sektor	32
7.8.1 Effekter för Skatteverket	32
7.8.2 Effekter för andra myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	32

7.9	Övriga effekter	33
8	Författningskommentar.....	34

Sammanfattning

I promemorian föreslås att det införs en definition av uttrycket stadigvarande vistelse i inkomstskattelagen (1999:1229). Stadigvarande vistelse i Sverige medför obegränsad skattskyldighet för fysiska personer. Förslaget syftar till att regleringen ska bli tydligare och enklare att tillämpa, vilket ökar förutsebarheten.

Förslaget innebär att stadigvarande vistelse definieras som vistelse som under ett kalenderår omfattar fler än 160 vistelsedagar, eller fler än 120 vistelsedagar om antalet vistelsedagar även under det närmast föregående året översteg 120. Som vistelsedagar ska bara räknas dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under ett kalenderår ska vistelsen som huvudregel anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under året. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd ska vistelsen dock i stället anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren.

Definitionen föreslås gälla vid tillämpning av samtliga bestämmelser i inkomstskattelagen där uttrycket stadigvarande vistelse förekommer.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 2 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 3 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §²

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

småhusenhet i 15 §

småhusenhet i 15 §

stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 a §

statslåneräntan i 28 §

statslåneräntan i 28 §

3 kap.

3 a §

Med stadigvarande vistelse avses vistelse som under ett kalenderår omfattar

1. fler än 160 vistelsedagar, eller

2. fler än 120 vistelsedagar, om antalet vistelsedagar även under det närmast föregående kalenderåret översteg 120.

Som vistelsedagar räknas bara dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila.

Vistelsen ska anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under kalenderåret. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd ska vistelsen i stället anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Bestämmelserna i 3 kap. 3 a § tillämpas inte vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2022:1753.

3. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 ska vistelsen anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det året, eller från och med den 1 januari 2025 om stadigvarande vistelse föreligger vid utgången av år 2024.

2 Bakgrund

För fysiska personer finns det i 3 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), II, tre fristående grunder för att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Dessa grunder är bosättning i Sverige, stadigvarande vistelse i Sverige och väsentlig anknytning till Sverige. Obegränsad skattskyldighet innebär att man är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § II).

De flesta fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är det på grund av att de är bosatta här. Den som är folkbokförd i Sverige anses normalt bosatt här vid tillämpning av skattskyldighetsbestämmelserna. I de allra flesta av dessa fall är frågan om bosättning inte tvistig.

Bedömningen av om någon stadigvarande vistas i Sverige är i många fall komplicerad att göra. I princip krävs en sammanhängande vistelse i Sverige under minst sex månader för att rekvisitet ska vara uppfyllt. Avbrott som bedöms vara enbart tillfälliga anses dock inte bryta vistelsen i Sverige utan räknas som en del av denna. Om en person återkommande vistas i Sverige kan stadigvarande vistelse uppkomma vid kortare vistelser än annars. Omständigheterna i enskilda fall kan variera i det närmast oändliga när det gäller vistelsernas längd och frekvens samt eventuella avbrott. Trots omfattande domstolspraxis är det därför i många fall svårt att bedöma om stadigvarande vistelse föreligger, även när omständigheterna i sak är klarlagda. Det medför problem för fysiska personer som vistas i Sverige utan att vara bosatta här, deras arbetsgivare, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förutom personer som arbetar i Sverige under kortare eller längre tid berörs t.ex. en växande grupp av utvandrade pensionärer som vistas här i landet delar av året. Den befintliga regleringen är enligt Skatteverkets mening inte lämpad för dagens situation med ett stort antal utomlands bosatta personer som vistas i Sverige under kortare eller längre tidsperioder, med eller utan avbrott. Innebörden av stadigvarande vistelse bör därför förtydligas i lag.

3 Gällande rätt

3.1 Obegränsat och begränsat skattskyldiga

Enligt 3 kap. 3 § första stycket IL är följande personer obegränsat skattskyldiga:

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

Detta gäller dock inte vissa personer med anknytning till utländsk stats beskickning eller konsulat (3 kap. 3 § andra stycket IL).

I 3 kap. 4–6 §§ IL finns bestämmelser om obegränsad skattskyldighet för vissa kategorier av personer, t.ex. svenska medborgare som tillhör svensk utlandsmyndighet.

Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 1 IL).

3.2 Innebörden av obegränsad och begränsad skattskyldighet

Den som är obegränsat skattskyldig är som huvudregel skattskyldig enligt inkomstskattelagen för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL). Den svenska beskattningsrätten kan dock begränsas av skatteavtal med andra länder. Begränsad skattskyldighet innebär att personen är skattskyldig bara för vissa inkomster som har intjänats i eller på annat sätt har en anknytning till Sverige. Bestämmelser om detta finns i 3 kap. 18–20 §§ IL, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) och kupongskattelagen (1970:624).

För en begränsat skattskyldig person är inkomst av arbete i Sverige normalt skattepliktig enligt SINK eller A-SINK. Inkomsten beskattas då med en definitiv källskatt på 25 respektive 15 procent (7 § första stycket SINK och 9 § första stycket A-SINK). Att skatten är definitiv innebär att någon inkomstdeklaration inte ska lämnas. Vid beskattning enligt SINK och A-SINK finns inte någon avdragsrätt och det medges inte heller något grundavdrag eller några skattereduktioner. På grund av den relativt låga skattesatsen är det ofta en fördel att beskattas enligt SINK eller A-SINK, jämfört med att beskattas enligt inkomstskattelagen. Så är dock inte alltid fallet eftersom några avdrag inte får göras. En person som omfattas av bestämmelserna i SINK eller A-SINK kan därför välja att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen och har då möjlighet att få vissa avdrag och skattereduktioner (4 § SINK och 5 a § A-SINK). Vissa skattereduktioner och avdrag har en sådan person dock rätt till enbart om hans eller hennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Det gäller t.ex. grundavdrag (63 kap. 2 § första stycket IL) och skattereduktion för arbetsinkomst, s.k. jobbskatteavdrag (67 kap. 5 § IL).

Vid tillämpning av skatteavtal kan bara den som är obegränsat skattskyldig i Sverige ha så kallad hemvist här enligt avtalet. Att en person är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt utesluter emellertid inte att personen kan anses ha hemvist i det andra landet enligt avtalet. Om Sverige inte är

hemviststat enligt ett skatteavtal begränsas Sveriges rätt att beskatta personens inkomster från andra länder.

Av det ovan sagda följer att betydelsen för skatteuttaget i Sverige av att en person är obegränsat skattskyldig varierar beroende på omständigheterna.

3.3 De olika grunderna för obegränsad skattskyldighet

3.3.1 Inledning

Bestämmelserna om fysiska personers skattskyldighet i Sverige har sitt ursprung i kommunalskattelagen (1928:370), KL. Enligt 53 § 1 mom. KL var en fysisk person som var bosatt här i riket skyldig att betala skatt för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket. I anvisningarna till bestämmelsen förtydligades att såsom bosatt här i riket räknades den som hade sitt egentliga bo och hemvist här. Den som stadigvarande vistades här likställdes enligt 68 § KL med den som var bosatt i Sverige. Av anvisningarna till 53 § KL framgick vidare att en person som inte stadigvarande vistades i Sverige men som tidigare hade haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skulle anses bosatt här om han hade väsentlig anknytning till Sverige.

Uttrycket obegränsat skattskyldig infördes i och med inkomstskattelagen. Som framgår ovan omfattar det bosättning, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. Kommunalskattelagens kriterium egentligt bo och hemvist ersattes således med kriteriet bosatt. Avsikten var inte att det skulle innebära någon ändring i sak (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51).

3.3.2 Bosättning i Sverige

Det finns ingen definition av uttrycket bosatt i inkomstskattelagen. Detta innebär att ordet får tolkas enligt sin allmänna innebörd och motsvarar då normalt det som används i folkbokföringslagen (1991:481), se t.ex. prop. 2004/05:19 s. 30.

3.3.3 Stadigvarande vistelse i Sverige

Inte heller när det gäller stadigvarande vistelse finns det någon definition i inkomstskattelagen. Som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer (se t.ex. prop. 2004/05:19 s. 30). Det krävs att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige för att det ska vara fråga om en stadigvarande vistelse (RÅ 81 Aa 4). Det innebär att en person som är bosatt utomlands och dagpendlar till arbete eller studier i Sverige inte anses vistas stadigvarande i Sverige, oavsett hur länge dagpendlingen pågår. Vid bedömningen av om vistelse är stadigvarande har tillfälliga avbrott i vistelsen inte tillmätts någon betydelse (RÅ 1997 ref. 25). Avbrott som bedöms vara enbart tillfälliga inräknas således i vistelsetiden i Sverige. Av rättspraxis följer vidare att stadigvarande vistelse kan uppkomma även då en person återkommande vistas i Sverige i perioder som understiger sex månader. Bedömningen görs då med utgångspunkt i vistelsens längd, omfattning och regelbundenhet. En person kan därför anses stadigvarande vistas i Sverige även om denne under ett år tillbringar färre dagar i Sverige än utomlands (jfr RÅ 2008 ref. 16, RÅ 2008 ref. 56, RÅ 2008 not. 166, HFD 2018 ref. 30 I och HFD 2019 not. 26). Syftet med en vistelse saknar betydelse vid bedömningen av om den är stadigvarande eller inte (se t.ex. RÅ 1952 ref. 12 där vistelsen i Sverige under år 1945 berodde på krigsförhållandena).

3.3.4 Väsentlig anknytning till Sverige

När det gäller väsentlig anknytning framgår det av 3 kap. 7 § första stycket IL att följande ska beaktas för att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 7 § andra stycket IL).

3.4 Närmare om stadigvarande vistelse

Som framgått ovan räknas som stadigvarande vistelse i princip en sammanhängande tidsperiod om sex månader eller mer. Om en person vistas i Sverige utan avbrott under minst sex månader är vistelsen således stadigvarande. Motsatsvis är en enstaka vistelse i Sverige som understiger sex månader inte stadigvarande. Bedömningen kan dock bli betydligt mer komplicerad om vistelse i Sverige avbryts av vistelse utomlands, t.ex. om en person återkommande vistas i Sverige under en följd av år. Frågor om avbrott och återkommande vistelser har prövats i ett flertal fall av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

RA 1997 ref. 25 rörde en nederländsk medborgare som hade familj och bostad i Nederländerna. Under den aktuella tiden, januari 1994 till april 1995, arbetade han som verkställande direktör i ett svenskt bolag och hade då tillgång till en övernattningslägenhet i Helsingborg. I vilken utsträckning han faktiskt vistades i Sverige under de 16 månaderna var inte klarlagt. HFD utgick dock från att han, en normal arbetsvecka, lämnade Nederländerna på måndag morgon och återvände dit på fredag eftermiddag och att han under tiden måndag–fredag vistades i Sverige med avbrott för besök en eller två dagar med en övernattning vid filialerna i Danmark eller Norge. HFD kom fram till att vistelsen i Sverige var att anse som stadigvarande.

I RA 2008 ref. 16 hade en läkare återkommande vistats och arbetat i Sverige i perioder som oftast uppgått till nästan sex månader. Mellan dessa arbetsperioder hade regelmässigt förekommit avbrott på två till tre månader. HFD ansåg att avseende inte enbart borde fästas vid den aktuella arbetsperiodens längd. Även omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som omfattas av en ansökan om att beskattas enligt SINK skulle beaktas. Samtliga arbetsperioder i Sverige hade föregåtts och efterföljts av förhållandevis kortvariga avbrott. HFD fann att läkaren vid sådana förhållanden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige även om varje arbetsperiod i och för sig uppgått till kortare tid än sex månader.

I RA 2008 ref. 56 hade en dansk läkare haft en överläkartjänst vid ett svenskt sjukhus under år 2004 och första halvåret 2005. Hans arbetstid hade vanligen förlagts så att han arbetade i sammanhängande arbetspass om två veckor, under vilken tid han hade ständigt jour. Tiden mellan arbetspassen hos sin svenska arbetsgivare hade han tillbringat i Danmark. Sammanlagt hade han arbetat och vistats i Sverige 18 veckor under år 2004 och nio veckor under första halvåret 2005. HFD fann att läkaren hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här fick bedömas som stadigvarande. Det förhållandet att arbetstiden hade förlagts så att han i genomsnitt kunnat tillbringa fler dagar i Danmark än i Sverige, eller att han haft arbete och familjebostad i Danmark, kunde enligt HFD inte medföra en annan bedömning.

RA 2008 not. 166 rörde en man som sedan flera år hade en anställning i Sverige som speditör. Hans arbete var förlagt så att han regelmässigt arbetade sju dagar i följd i Sverige varefter följde sju arbetsfria dagar som han tillbringade i Finland. Även semesterledigheter och helger tillbringades i Finland. HFD fann att mannen hade vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här fick bedömas som stadigvarande. Det förhållandet att arbetstiden hade förlagts så att han haft arbetsuppehåll om sju dagar varannan vecka, då han kunnat resa till familjen i Finland, kunde enligt HFD inte medföra en annan bedömning.

HFD 2018 ref. 30 I och II avsåg två överklagade förhandsbesked. Frågan i målen var om vistelse i Sverige efter en utlandsflytt skulle anses stadigvarande. I det första fallet planerade en person att efter flytt utomlands vistas i Sverige enligt ett återkommande mönster där han årligen avsåg att vistas här under fem sammanhängande månader, den 1 maj till den 30 september. Han planerade dessutom att besöka Sverige tre veckor under jul samt göra två ytterligare besök om fyra dagar vardera. HFD ansåg att den sammanhängande sommarvistelsen i Sverige var av sådan omfattning och skulle ske med sådan regelbundenhet att mannen redan av det skälet skulle anses vistas här stadigvarande. I det andra fallet planerade två makar att efter flytt utomlands vistas i Sverige under månaderna juni till augusti varje år och göra kortare, oregelbundna Sverigebesök hos släkt och vänner om cirka 30 dagar per år. HFD fann att enbart det förhållandet att makarna regelbundet skulle tillbringa tre sammanhängande sommarmånader i Sverige inte kunde medföra att de skulle anses stadigvarande vistas här. Även med beaktande av övriga besök i Sverige ansåg HFD att vistelsen här inte var av sådan omfattning att den skulle anses stadigvarande.

I HFD 2019 not. 26 hade en person som bodde utomlands ansökt om förhandsbesked för att få veta om hon årligen kunde vistas i Sverige under sommaren i fyra månader och därutöver göra oregelbundna besök här några gånger per år under sammanlagt högst tre veckor utan att betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av stadigvarande vistelse här. Enligt HFD kunde enbart det förhållandet att kvinnan regelbundet kommer att tillbringa fyra sammanhängande månader i Sverige inte medföra att hon skulle anses vistas stadigvarande här. Med beaktande av övriga besök i Sverige ansåg HFD dock att vistelsen här var av sådan omfattning att den skulle anses stadigvarande.

Även HFD 2019 not. 27 rörde ett överklagat förhandsbesked. Frågan var om en utomlands bosatt person kunde vistas i Sverige tre månader under sommaren, tre veckor i samband med påsken och därutöver eventuellt göra oregelbundna besök här om sammanlagt högst två veckor utan att betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av stadigvarande vistelse här. Enligt HFD kunde enbart den omständigheten att kvinnan regelbundet varje år avsåg att i Sverige

tillbringa tre sammanhängande sommarmånader och tre sammanhängande veckor i samband med påsken inte medföra att hon skulle anses stadigvarande vistas här. Även med beaktande av de kortare och oregelbundna besöken i Sverige om sammanlagt högst två veckor ansåg HFD att vistelsen här inte var av sådan omfattning att den skulle anses stadigvarande.

4 Tidigare utredningar

Frågan om att definiera uttrycket stadigvarande vistelse har behandlats av två statliga utredningar; Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen som tillsattes 1995 och SINK-utredningen som tillsattes 2001. Ingen av utredningarna ledde dock till att någon sådan definition infördes.

Den förstnämnda utredningens uppdrag var att se över de skatterättsliga hemvistbegreppen. Bosättningsreglerna för fysiska personer behandlades i utredningens slutbetänkande (SOU 1997:75) *Bosättningsbegreppet – Skatterättsliga regler för fysiska personer*. Enligt direktiven skulle utredningen ta fram förslag till en utformning av bosättningsreglerna som bidrog till att förhindra såväl skatteflykt som internationell dubbelbeskattning. Utredningen föreslog bl.a. att rekvisitet stadigvarande vistelse skulle behållas men att uttrycket skulle preciseras i lagtext. Det var enligt utredningen särskilt besvärande att periodens längd inte var angiven och att inte heller omfattningen på tillfälliga besök i utlandet under perioden var fastställd, åtminstone någorlunda exakt. Utredningens förslag innebar att vistelse i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt översteg 183 dagar under en tolv månadersperiod skulle utgöra stadigvarande vistelse. Tolv månadersperioden behövde inte överensstämma med kalenderåret. Om vistelsen hade uppgått till 184 dagar eller mer under en tolv månadersperiod skulle stadigvarande vistelse anses föreligga från den första av de inräknade 184 dagarna, och obegränsad skattskyldighet skulle då föreligga även för de eventuella tillfällena personen vistats i utlandet under ifrågasvarande tolv månadersperiod. Som dag skulle enligt förslaget även räknas del av dag, vilket skulle få till följd att även personer som dagligen pendlade till arbete i Sverige från ett annat land regelmässigt skulle bli obegränsat skattskyldiga i Sverige (SOU 1997:75 s. 13, 24, 173–175, 192 och 193).

Betänkandet fick blandad remisskritik. Flera remissinstanser ansåg emellertid att det var angeläget att reglerna om stadigvarande vistelse förtydligades. Till exempel ställde sig Riksskatteverket positivt till att det i lagtexten klart anges hur lång en vistelse i Sverige ska vara för att den ska kunna betraktas som stadigvarande. En regel som bygger på att man räknar dagarna för vistelsen behövde enligt Riksskatteverkets uppfattning dock kompletteras så att personer som vistas ett stort antal dagar i Sverige flera år i rad fångas in. Den närmare utformningen av en sådan regel borde enligt Riksskatteverket bli föremål för en fördjupad utredning. En sådan utredning borde även närmare se på frågan hur man ska behandla tillfälliga avbrott i en Sverigevistelse.

SINK-utredningen skulle enligt direktiven göra en översyn av frågor beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Utredningen redovisade sitt uppdrag i betänkandet (SOU 2003:12) *Beskattningen av utomlands bosatta*. En av utredningens uppgifter var att överväga om personer som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land men som inte tillbringar sin dygnsvila här (dagpendlare) borde jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga och således beskattas enligt inkomstskattelagen i stället för SINK. Ett sätt att uppnå detta som övervägdes av utredningen var en lagändring av det slag som föreslogs i SOU 1997:75. SINK-utredningen ansåg dock att det fanns invändningar mot en sådan ordning, främst att den för vissa grupper (framför allt för veckopendlare) väsentligt skulle ändra innebörden av begreppet stadigvarande vistelse och att den för gruppen dagpendlare inte skulle fånga in alla de fall när dagpendlare kunde anses bli fördelaktigt beskattade. När det gäller veckopendlarna, dvs. de som pendlar till Sverige för arbete under veckodagarna och då tillbringar sin dygnsvila

här, skulle tiden innan stadigvarande vistelse uppkommer öka från sex till drygt åtta månader (8 x ca 22 arbetsdagar = 176 dagar). Vad beträffar dagpendlarna skulle endast de som arbetar här fem dagar i veckan 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). Utredningen landade, beträffande dagpendlarna, i att föreslå en lösning som innebar att dessa även fortsättningsvis skulle vara begränsat skattskyldiga. Man övervägde ändå om begreppet stadigvarande vistelse borde förtydligas, t.ex. genom en lagfäst definition av vad som avses med kortvariga uppehåll. Utredningen ansåg att det vore en fördel för såväl skattskyldiga som skattemyndigheterna att få klara regler. Man kom dock fram till att det var 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 kom, enligt utredningen, kontrollsvårigheter vid avgörandet av vilken tid som en person har vistats i eller utanför Sverige. Utredningen hänvisade till att flera grannländer hade ett system där likhet med obegränsat skattskyldiga uppkom efter minst sex månaders vistelse i arbetslandet, varvid kortvariga uppehåll inte bröt denna vistelse. Längden på de kortvariga uppehållen avgjordes då genom praxis. Utredningen påpekade också att tvister rörande frågan om stadigvarande vistelse föreligger eller ej inte var särskilt vanliga i skattedomstolarna, vilket talade för att den gällande ordningen inte vållade några större tillämpningsproblem. Även om det fanns skäl som talade för en precisering av begreppet stadigvarande vistelse ansåg utredningen att övervägande skäl talade för att inte, vid den aktuella tiden, låsa fast begreppet (SOU 2003:12 s. 55, 117 och 129–147).

5 Internationellt

5.1 Inledning

Många länder har regler som innebär att obegränsad skattskyldighet uppkommer vid vistelse i viss omfattning i landet. Det kan dock vara svårt att göra jämförelser mellan olika länder eftersom vistelse som grund för obegränsad skattskyldighet samspelar med andra sådana grunder i respektive lands lagstiftning. Nedan redogörs ändå för ett antal länder vars skattelagstiftning innehåller regler om att vistelse i viss omfattning medför obegränsad skattskyldighet. Förutom våra grannländer Danmark, Finland och Norge har några andra större europeiska länder tagits med, nämligen Frankrike, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (nedan Förenade kungariket), Spanien och Tyskland. Informationen om de olika ländernas regelverk är hämtad från International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) samt nedan angivna författningar m.m.

5.2 Danmark

Enligt 1 § kildeskatteloven är en person obegränsat skattskyldig i Danmark bl.a. om han eller hon är bosatt där eller uppehåller sig i landet under minst sex månader, inräknat kortvariga avbrott för vistelse utomlands på grund av semester eller liknande. Vistelse utomlands som inte bedöms som semester eller liknande bryter således en vistelse i Danmark. Enligt praxis anses vistelse i Danmark måndag–fredag i kombination med vistelse i personens hem utomlands under veckosluten inte medföra att obegränsad skattskyldighet uppkommer på grund av vistelse i Danmark. Av administrativ praxis följer att en vistelse utanför Danmark på mer än tre sammanhängande månader eller sammanlagt mer än 180 dagar under en tolv månadersperiod inte betraktas som semester eller liknande. Det medför att den påbörjade vistelsen i Danmark avslutas.

Obegränsad skattskyldighet på grund av vistelse i Danmark gäller som huvudregel från ankomstdagen. Turister och studenter som inte bedriver näringsverksamhet i Danmark och som fortsätter att vara obegränsat skattskyldiga i sitt hemland blir obegränsat skattskyldiga i Danmark först när vistelsen överstiger 365 dagar under en tvåårsperiod (8 § kildeskatteloven).

5.3 Finland

Den finska motsvarigheten till obegränsad skattskyldighet benämns allmän skattskyldighet. Av inkomstskattelagen (1535/1992) följer att personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland är allmänt skattskyldiga (9 § 1 mom. inkomstskattelagen). Skattskyldigheten kan vara allmän under en del av året och begränsad under en annan del (9 § 4 mom. inkomstskattelagen). En person anses vara bosatt i Finland om han har sitt stadigvarande bo och hemvist där eller om han vistas där mer än sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen. Finska medborgare omfattas av en treårsregel. Den innebär att en finsk medborgare anses vara bosatt i Finland till dess att tre år har gått från utgången av det år då han lämnade landet. Det gäller även om han inte vistas i Finland mer än sex månader i följd. Regeln gäller dock inte om personen visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland (11 § 1 mom. inkomstskattelagen).

Av Skatteförvaltningens anvisning *Allmän och begränsad skattskyldighet samt boende enligt skatteavtal – fysiska personer* (diarienummer VH/1482/00.01.00/2023) framgår följande. Vid bedömningen av om allmän skattskyldighet föreligger på grund av vistelse i Finland har orsaken till vistelsen ingen betydelse. All slags vistelse inräknas. Enligt rättspraxis anses en fortlöpande vistelse dock inte uppkomma om en person är stadigvarande bosatt nära gränsen till Finland och arbetar dagligen i Finland utan att övernatta där (HFD 1987 II 506). I beskattningspraxis har regelbundna arbetsresor kunnat utgöra en grund för allmän skattskyldighet, om antalet besök i Finland är ca tre dagar per vecka eller över sex per månad i genomsnitt. Om vistelsen i Finland är mindre än så, förblir personen i regel begränsat skattskyldig. Frågan avgörs alltid genom en helhetsbedömning på basis av de specifika omständigheterna. Då kan det också ha betydelse om personen till exempel har en bostad i Finland eller övernattar på hotell under arbetsresorna.

När det gäller frågan vad som avses med tillfällig frånvaro framgår av den nyss nämnda anvisningen att någon entydig gräns inte kan fastställas på basis av rättspraxis. I beskattningspraxis har man ansett att ett avbrott på över två månader vanligen bryter en kontinuerlig vistelse i Finland. Bedömningen ska dock göras på basis av omständigheterna i det enskilda fallet. Bedömningen påverkas förutom av tidsperioderna i Finland och någon annanstans även av situationen före frånvaron. Avgörandet kan påverkas till exempel av huruvida en bostad finns kvar i Finland under frånvaron eller om anställningen fortsätter i Finland.

5.4 Frankrike

De olika grunderna för obegränsad skattskyldighet i Frankrike framgår av artikel 4 B Code général des impôts. En av grunderna utgår från personliga förhållanden och innebär att den som har sitt hem eller sin huvudsakliga vistelseort i Frankrike är obegränsat skattskyldig där. Med hem avses den plats där personen och dennes familj (make/maka och barn) normalt bor. Den huvudsakliga vistelseorten är där personen vanligen vistas. Bedömningen utgår från kalenderåret. En person kan anses ha sin huvudsakliga vistelseort i Frankrike även om denne tillbringar mindre än 183 dagar under ett kalenderår där, om Frankrike ändå är det land där personen har vistats mest under året. Det finns inget krav på att vistelser ska vara sammanhängande. Bedömningen av om en person har sin huvudsakliga vistelseort i Frankrike kan således grundas på flera olika vistelseperioder under kalenderåret.

En person är också obegränsat skattskyldig i Frankrike om han eller hon bedriver handel, affärsverksamhet eller yrkesverksamhet där och inte kan visa att aktiviteten bara är en bisyssla.

Även en person som har centrum för sina ekonomiska intressen i Frankrike är obegränsat skattskyldig. Så kan t.ex. vara fallet om större delen av personens inkomster kommer från Frankrike.

5.5 Förenade kungariket

I Förenade kungariket tillämpas ett lagstadgat test (statutory residence test) för att avgöra om någon är obegränsat skattskyldig. Testet, som infördes genom Finance Act 2013, består av följande deltest:

– Fem fristående test för begränsad skattskyldighet. Om förutsättningarna enligt något av dessa test uppfylls är personen begränsat skattskyldig. Testen fastställer olika gränser för vistelse i Förenade kungariket beroende på bl.a. status som begränsat eller obegränsat skattskyldig under tidigare år och personens

arbetsförhållanden. Till exempel är en person begränsat skattskyldig om han eller hon uppfyller vissa krav på arbete utomlands samt inte har arbetat mer än 30 dagar eller vistats mer än 90 dagar i Förenade kungariket under beskattningsåret.

– Fyra fristående test för obegränsad skattskyldighet. Om förutsättningarna enligt något av dessa test uppfylls, och personen inte är begränsat skattskyldig enligt något test för begränsad skattskyldighet, är personen obegränsat skattskyldig. Ett av testen innebär att obegränsad skattskyldighet föreligger om personen har vistats minst 183 dagar i Förenade kungariket under beskattningsåret. Det behöver inte röra sig om en sammanhängande vistelse. Det finns också test som utgår från arbete respektive innehav av bostad i Förenade kungariket.

– Om inget av de ovan nämnda testen för begränsad eller obegränsad skattskyldighet är tillämpliga anses en person obegränsat skattskyldig om han eller hon har tillräcklig anknytning till Förenade kungariket. Bedömningen görs utifrån olika faktorer som t.ex. familj, boende, arbete och vistelse.

Om förutsättningarna för obegränsad skattskyldighet är uppfyllda gäller den obegränsade skattskyldigheten som huvudregel hela beskattningsåret. I vissa fall kan dock en person anses begränsat skattskyldig under en del av året, t.ex. om personen påbörjar eller avslutar ett heltidsarbete utomlands. Ett beskattningsår löper från 6 april till 5 april.

Utöver de regler som redogjorts för ovan finns i Förenade kungariket särskilda regler om s.k. domicil som kan påverka beskattningen.

5.6 Norge

Vem som är skattskyldig i Norge och skattskyldighetens omfattning regleras i 2 kap. lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). Alla som är bosatta i riket är obegränsat skattskyldiga. En person som vistas i Norge mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod (som inte behöver överensstämja med kalenderåret), eller mer än 270 dagar under en trettiosex månadersperiod, anses som bosatt från det inkomståret vistelsen överstiger angivet antal dagar. Vistelsen behöver inte vara sammanhängande utan det kan röra sig om flera olika vistelseperioder.

Om en person bosätter sig permanent utomlands upphör den obegränsade skattskyldigheten det inkomståret då det visas att personen inte har vistats i Norge mer än 61 dagar under året och att personen eller dennes närstående inte har disponerat en bostad i Norge. Strängare villkor gäller för personer som har varit bosatta i Norge i minst tio år före det inkomståret då de bosätter sig utomlands. För en sådan person upphör den obegränsade skattskyldigheten efter utgången av det tredje inkomståret efter flyttåret, men bara om det för vart och ett av de tre åren visas att personen inte har vistats i Norge mer än 61 dagar och att personen eller dennes närstående inte har disponerat en bostad i Norge. Med närstående avses en persons make/maka, sambo och minderåriga barn.

5.7 Spanien

Grunderna för obegränsad skattskyldighet i Spanien framgår av artikel 9 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En person som vistas i Spanien mer än 183 dagar under ett kalenderår är obegränsat skattskyldig, oavsett om vistelsen är sammanhängande eller inte. Som huvudregel räknas även tillfällig frånvaro som vistelse i Spanien. Obegränsad skattskyldighet föreligger också då en persons huvudsakliga centrum för affärs- eller yrkesverksamhet eller ekonomiska intressen är i Spanien.

En person presumeras vara obegränsat skattskyldig i Spanien om hans eller hennes make/maka och minderåriga barn är obegränsat skattskyldiga. Denna presumtion kan dock motbevisas av den enskilde.

5.8 Tyskland

Obegränsad skattskyldighet i Tyskland grundas på bosättning eller stadigvarande vistelse. Enligt 8 § Abgabenordnung anses en person bosatt där han har en bostad under omständigheter som tyder på att han kommer behålla och använda den. Bedömningen görs utifrån objektiva omständigheter, inte den enskildes avsikt. Stadigvarande vistelse regleras i 9 § samma lag. En person anses vistas stadigvarande i Tyskland om omständigheterna tyder på att vistelsen inte är tillfällig. Om personen har vistats i Tyskland under en sammanhängande period om mer än sex månader, inklusive kortare avbrott, rör det sig om en stadigvarande vistelse. Även kortare vistelser kan anses stadigvarande om de inte är tillfälliga. Syftet med vistelsen har betydelse. Om vistelsen enbart beror på besök, rekreation, behandling eller liknande privata skäl anses stadigvarande vistelse uppkomma om vistelsen överstiger ett år.

Enligt 2 § Außensteuergesetz gäller i vissa fall en utvidgad begränsad skattskyldighet under tio år efter att en tysk medborgare har utvandrat. Det gäller under förutsättning att personen var obegränsat skattskyldig under minst fem av de tio år som föregick flytten, att inkomster beskattas lågt eller inte alls i det nya landet och att personen har kvar väsentliga ekonomiska band till Tyskland.

6 Överväganden och förslag

6.1 En definition av stadigvarande vistelse

Förslag: Med stadigvarande vistelse ska i inkomstskattelagen (1999:1229) avses vistelse som under ett kalenderår omfattar

- fler än 160 vistelsedagar, eller
- fler än 120 vistelsedagar, om antalet vistelsedagar även under det närmast föregående kalenderåret översteg 120.

Som vistelsedagar ska bara räknas dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila.

Vistelsen ska anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under kalenderåret. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd ska vistelsen i stället anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren.

Skälen för förslaget

Behovet av lagändring och allmänna utgångspunkter

Frågan om att definiera uttrycket stadigvarande vistelse har, som framgår av avsnitt 4, tidigare behandlats av två statliga utredningar. Ingen av utredningarna ledde till att någon sådan definition infördes. Det har nu gått 20 år sedan frågan senast utreddes. Behovet av tydligare lagstiftning finns fortfarande. Det har visserligen tillkommit ett flertal avgöranden från HFD men dessa ger begränsad ledning vid bedömningen av andra vistelsemönster än de som har prövats av domstolen. Frågan om vistelse i Sverige är stadigvarande eller inte är således fortfarande svår att besvara i många fall. I en alltmer globaliserad värld är detta ett problem för fysiska personer som tillfälligt eller periodvis vistas i Sverige, deras arbetsgivare, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det är enligt Skatteverkets mening därför angeläget att denna grund för obegränsad skattskyldighet i Sverige förtydligas.

Eftersom syftet enbart är att regleringen avseende stadigvarande vistelse ska bli tydlig och enkel att tillämpa – inte att generellt höja eller sänka tröskeln för när någon blir obegränsat skattskyldig – bör befintlig praxis beaktas vid utformningen av definitionen. Det ligger dock i sakens natur att en tydligare reglering ger mindre utrymme för att ta hänsyn till omständigheterna i enskilda fall. För att uppnå målet om tydlighet och enkelhet behöver reglerna utformas på ett sätt som gör att vissa vistelser som i dag skulle bedömas som stadigvarande inte längre kommer anses vara det – och vice versa.

Huvuddragen i definitionen

De fall som i dag ofta är svårbedömda är de då vistelse i Sverige avbryts av vistelse utomlands. Enligt Skatteverkets mening är den lämpligaste lösningen för att uppnå större tydlighet i dessa fall att stadigvarande vistelse definieras som vistelse överstigande ett bestämt antal dagar under en viss tidsperiod. Ett alternativ som har övervägts är att i stället precisera dels hur lång en vistelse ska vara för att anses stadigvarande, dels under vilka förhållanden vistelse utomlands ska anses bryta vistelsen i Sverige i den meningen att separata bedömningar ska göras av vistelse

före respektive efter avbrottet. Det har dock inte bedömts möjligt att utforma en tydlig sådan regel som ger ett rimligt utfall i alla situationer. Detta då det finns ett närmast oändligt antal tänkbara vistelsemönster.

Den lösning som föreslås innebär att endast faktiska vistelsedagar i Sverige räknas med och att det inte spelar någon roll hur dessa vistelsedagar fördelar sig över beräkningsperioden. Det behöver således inte göras någon bedömning av om ett avbrott i en Sverigevistelse är tillfälligt eller inte. Med den föreslagna lösningen skulle det bli betydligt enklare än i dag att bedöma om stadigvarande vistelse föreligger oavsett vilka vistelsemönster som förekommer i enskilda fall. Om tillfälliga avbrott inte räknas som vistelse i Sverige kan det visserligen bli svårare för Skatteverket att påvisa vistelse i tillräcklig omfattning i fall då antalet vistelsedagar är tvistigt. Detta bedöms dock uppvägas av fördelarna med förslaget. Det ska framhållas att den föreslagna lösningen inte innebär att det måste visas exakt när den enskilde har vistats i Sverige. Längden av en stadigvarande vistelse kan dock variera beroende på hur tidigt och sent under en beräkningsperiod som vistelsedagar förläggs eller kan påvisas, se nedan under rubriken *Början och slut på en stadigvarande vistelse*.

Liksom i dag bör anledningen till att man vistas i Sverige inte tillmätas någon betydelse. Någon ändring bör inte heller göras när det gäller kravet på dygnsvila. Det bör således även fortsättningsvis krävas att dygnsvilan tillbringas i Sverige för att stadigvarande vistelse här ska anses uppkomma. Denna fråga har inte orsakat några nämnvärda tillämpningsproblem och en ändring skulle medföra att ett stort antal personer som dagpendlar till Sverige, och som i dag är begränsat skattskyldiga, blir obegränsat skattskyldiga.

Beräkningsperioden

Beräkningen av en persons vistelsedagar måste begränsas till en viss tidsperiod. Skatteverket anser att det alternativ som är enklast att förstå och tillämpa är att beräkningen görs per kalenderår. Kalenderåret är en fast period, vilket underlättar tillämpningen och gör det enklare för enskilda att förutse sin skattemässiga status. Om man i stället skulle utgå från löpande tolv månadersperioder vid beräkningen skulle en ny period börja löpa varje dag. Det skulle göra prövningen av om stadigvarande vistelse föreligger betydligt mer komplicerad. Kalenderåret är dessutom normalt beskattningsår för fysiska personer. Om kalenderåret används som beräkningsperiod kommer det därför vid utgången av varje beskattningsår stå klart om gränsen för stadigvarande vistelse har uppnåtts eller inte. En effekt av att tillämpa kalenderåret som beräkningsperiod är visserligen att det blir möjligt att vistas i Sverige under en relativt lång sammanhängande period i samband med ett årsskifte, utan att stadigvarande vistelse anses föreligga. Eftersom en separat bedömning ska göras för varje kalenderår kan det maximala antal vistelsedagar som inte medför stadigvarande vistelse förläggas till slutet av ett år respektive början av nästa. Förutsatt att personen i fråga inte övernattar i Sverige någon annan gång under de aktuella kalenderåren kommer vistelsen inte anses stadigvarande. Ett sådant förfarande kan upprepas som mest vid vartannat årsskifte. En möjlighet att på detta sätt avsevärt förlänga den längsta sammanhängande tid som en person kan vistas i Sverige utan att vistelsen anses stadigvarande innebär en väsentlig avvikelse från gällande rätt. Skatteverket anser dock att fördelarna i form av enkelhet och förutsebarhet överväger, och föreslår därför att antalet vistelsedagar ska beräknas per kalenderår.

Antal dagar – huvudregel

Nästa fråga är hur många vistelsedagar under ett kalenderår som ska krävas för att en vistelse ska anses stadigvarande. I dag räknas som stadigvarande vistelse i princip en sammanhängande tidsperiod om minst sex månader. Eftersom tillfälliga avbrott inräknas i vistelsen kan antalet faktiska vistelsedagar i Sverige variera avsevärt utan att det påverkar vistelsens karaktär som stadigvarande. Vid oavbruten vistelse i Sverige motsvarar sex månader ca 183 vistelsedagar. För en veckopendlare som vistas i Sverige måndag–fredag under sex månader rör det sig i stället om ca 130 vistelsedagar. Bedömningen ska enligt gällande rätt göras utan hänsyn till årsskiften, dvs. de sex månaderna behöver inte infalla under samma kalenderår.

Som framhållits ovan är syftet med förslaget inte att generellt höja eller sänka tröskeln för obegränsad skattskyldighet. Eftersom förslaget innebär att det bara är antalet faktiska vistelsedagar som ska räknas, och att bedömningen ska göras per kalenderår, anser Skatteverket att det är rimligt att gränsen sätts vid ett lägre antal vistelsedagar än 183. Det ska noteras att den tidsgräns om 183 dagar som föreslogs i SOU 1997:75 utgick från delvis andra premisser i och med att det förslaget inte innehöll något krav på dygnsvila och att beräkningen skulle göras per en tolv månadersperiod som inte behövde överensstämja med kalenderåret.

Som framgår av avsnitt 5 är det vanligt förekommande i andra länder att obegränsad skattskyldighet uppkommer vid vistelse i landet som uppgår till eller överstiger sex månader eller 183 dagar. Innebörden av sådana bestämmelser varierar dock, t.ex. när det gäller om tillfälliga avbrott ska beaktas och om bedömningen ska göras per kalenderår. Dessutom försvåras jämförelser med andra länder av att andra grunder för obegränsad skattskyldighet, liksom bestämmelser om upphörande av obegränsad skattskyldighet, kan se mycket olika ut i olika länder. Skatteverket anser därför att andra länders bestämmelser om vistelsetid som grund för obegränsad skattskyldighet inte utgör skäl för att sätta gränsen vid 183 vistelsedagar under ett kalenderår. Detsamma gäller de 183-dagarsregler som finns i skatteavtalens artikel om inkomst av enskild tjänst (jfr OECD:s modellavtal artikel 15 punkt 2) och 6 a § SINK. Dessa bestämmelser har ett helt annat syfte än bestämmelsen om stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § II. Skatteavtalens regleringar och därmed även bestämmelsen i SINK avser hur beskattningsrätten till en inkomst ska fördelas mellan länderna när det gäller tjänsteinkomster. Det är således något som skiljer sig från den grundläggande frågan om en persons skattemässiga status i en stat. En person kan därför vara obegränsat skattskyldig i Sverige men samtidigt omfattas av 183-dagarsregeln i ett skatteavtal och därmed undantas från svensk beskattning.

Utifrån syftet med förslaget och dagens rättspraxis bör gränsen för stadigvarande vistelse under ett kalenderår således sättas vid ett lägre antal vistelsedagar än 183. Det är dock viktigt att den inte sätts alltför lågt. En enstaka vistelse i Sverige som understiger sex månader betraktas i dag inte som stadigvarande. Det gäller t.ex. en oavbruten vistelse om fem månader, vilket motsvarar drygt 150 dagar. Till skillnad från i dag innebär dessutom förslaget att vistelsedagar före och efter ett avbrott som är mer än tillfälligt ska räknas samman, förutsatt att vistelsedagarna infaller under samma kalenderår.

Vid en sammantagen bedömning anser Skatteverket att vistelse som under ett kalenderår överstiger 160 vistelsedagar bör anses stadigvarande. Det finns dock behov av en kompletterande regel för fall där en person vistas i Sverige under flera kalenderår i rad. Den frågan behandlas i avsnittet nedan.

Kompletterande regel för fall där en person vistas i Sverige under minst två kalenderår i rad

Av HFD:s praxis följer att även vistelser som är kortare än sex månader kan anses stadigvarande om personen i fråga återkommande vistas i Sverige. Bedömningen görs i sådana fall med utgångspunkt i vistelsens längd, omfattning och regelbundenhet. Skatteverket anser att man i de nya bestämmelserna behöver göra skillnad mellan, å ena sidan, fall där en person vistas i Sverige ett enstaka kalenderår och, å andra sidan, fall där en person vistas i Sverige under flera kalenderår i följd. Det gör visserligen regelverket något mer komplicerat. Utifrån syftet med förslaget och befintlig praxis bedöms det dock vara nödvändigt för att utfallet ska bli rimligt i olika situationer. Skatteverket föreslår därför en kompletterande regel där gränsen för stadigvarande vistelse under ett kalenderår sätts lägre än 160 vistelsedagar, förutsatt att personen även har vistats i Sverige i viss omfattning året innan. För att inte försvåra tillämpningen bör hänsyn inte tas till eventuell vistelse längre tillbaka i tiden än kalenderåret före det aktuella året. Hänsyn bör inte heller tas till vistelser som ligger efter det kalenderår som bedömningen gäller.

HFD har i fyra förhandsbesked från 2018 och 2019 prövat om årliga vistelser i Sverige av viss omfattning, och med viss förläggning, ska anses stadigvarande. För en närmare redogörelse för förhandsbeskeden hänvisas till avsnitt 3.4. Domstolen fann i ett av målen (HFD 2018 ref. 30 I) att stadigvarande vistelse i Sverige förelåg vid en sammanhängande årlig vistelse i Sverige om fem månader mellan 1 maj och 30 september. Detta motsvarar 153 vistelsedagar årligen. I ett annat av målen (HFD 2019 not. 26) ansågs årlig vistelse i Sverige under fyra sammanhängande sommarmånader, i kombination med oregelbundna Sverigebesök några gånger per år under sammanlagt högst tre veckor, utgöra stadigvarande vistelse. Sammanlagt rörde det sig i det fallet om maximalt ca 144 vistelsedagar per år. Vistelse under tre sammanhängande sommarmånader årligen i kombination med kortare, oregelbundna besök om ca 30 dagar per år – dvs. sammantaget ca 122 vistelsedagar årligen – ansågs däremot inte medföra stadigvarande vistelse (HFD 2018 ref. 30 II). Inte heller årlig vistelse under tre sammanhängande sommarmånader, tre sammanhängande veckor i samband med påsk och kortare och oregelbundna besök om sammanlagt högst två veckor – dvs. sammantaget ca 127 vistelsedagar – ansågs stadigvarande (HFD 2019 not. 27).

De nu nämnda förhandsbeskeden avser vissa specifika vistelsemönster. Vid andra vistelsemönster kan stadigvarande vistelse uppkomma vid lägre antal vistelsedagar per år. Det framgår av RÅ 2008 ref. 56, där en person hade arbetat i Sverige sammanlagt 18 veckor under år 2004 och sammanlagt nio veckor under första halvåret 2005. Hans arbetstid hade vanligen förlagts så att han arbetat i sammanhängande arbetspass om två veckor. Vistelsen ansågs stadigvarande. Vid ett sådant vistelsemönster är således ($18 \times 7 =$) 126 vistelsedagar årligen tillräckligt för att stadigvarande vistelse ska anses uppkomma.

En ny regel som utgår från ett bestämt antal vistelsedagar under en viss period, utan hänsyn till hur dessa förläggs, måste utformas så att den ger ett rimligt utfall vid olika tänkbara vistelsemönster. Hänsyn måste också tas till att tillfälliga avbrott för t.ex. arbetsresor utomlands inte kommer att räknas som vistelsedagar i Sverige. Skatteverket anser vid en sammantagen bedömning att gränsen, vid tillämpning av den kompletterande regeln, bör sättas vid 120 vistelsedagar per kalenderår.

Det finns olika tänkbara sätt att utforma bestämmelsen. Det bör inledningsvis framhållas att det inte har bedömts lämpligt att enbart göra en sammanlagd beräkning av antalet vistelsedagar under det aktuella kalenderåret (dvs. det

kalenderår som ska bedömas) och föregående år. Stadigvarande vistelse skulle då kunna uppkomma under ett kalenderår även om vistelsen i Sverige under det året har varit obetydlig, om antalet vistelsedagar året innan har varit så högt att det sammanlagda antalet vistelsedagar för de två åren ändå överstiger 240. Det skulle möjligen kunna vara rimligt i fall då det rör sig om en sammanhängande vistelse som sträcker sig över ett årsskifte. Bestämmelsen skulle dock bli tillämplig även i andra fall. Dessutom skulle även ett fåtal vistelsedagar under det aktuella kalenderåret kunna medföra en lång period av obegränsad skattskyldighet, beroende på bl.a. hur vistelsedagarna förläggs (se nedan under rubriken *Början och slut på en stadigvarande vistelse*). Det kan inte anses rimligt. Kompletteringsregeln bör därför enbart vara tillämplig om antalet vistelsedagar under det kalenderår som ska bedömas överstiger 120.

Bestämmelsen kan utformas så att vistelse under ett kalenderår anses stadigvarande om antalet vistelsedagar under *såväl* det året som föregående år överstiger 120. Det är en enkel och tydlig regel. Ett annat alternativ är att vistelse under ett kalenderår anses stadigvarande om antalet vistelsedagar under året överstiger 120 *och* det sammanlagda antalet vistelsedagar under året och det föregående året överstiger 240. Antalet vistelsedagar under det föregående året skulle då behöva uppgå till åtminstone 81 för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Det gäller fall då vistelsen under det kalenderår som ska bedömas uppgår till 160 dagar ($81 + 160 = 241$). Om antalet vistelsedagar under det aktuella kalenderåret i stället uppgår till 121 skulle antalet föregående år behöva uppgå till 120. Däremellan finns ett stort antal olika kombinationer som bestämmelsen också skulle bli tillämplig på. (Om antalet vistelsedagar under det aktuella kalenderåret uppgår till mer än 160 behöver kompletteringsregeln inte tillämpas överhuvudtaget eftersom huvudregeln då blir tillämplig.) Det sistnämnda alternativet är mer flexibelt än det förstnämnda, eftersom ett lägre antal dagar det första av åren kan uppvägas av ett högre antal det andra. Detta alternativ kan därigenom ses som mer rättvist. Å andra sidan är det inte lika enkelt och tydligt som det förstnämnda. Det bedöms också utgöra en större skillnad jämfört med gällande rätt. Även om båda alternativen får anses rimliga föreslår Skatteverket att den kompletterande regeln utformas så att stadigvarande vistelse anses föreligga under ett kalenderår ifall antalet vistelsedagar överstiger 120, om antalet vistelsedagar även kalenderåret innan översteg 120.

Början och slut på en stadigvarande vistelse

Om en person vistas i Sverige under en enstaka, sammanhängande period om minst sex månader är han eller hon enligt gällande rätt obegränsat skattskyldig under den perioden. Före och efter den aktuella perioden är personen begränsat skattskyldig, om inte någon annan grund för obegränsad skattskyldighet är tillämplig. Återkommande vistelser i Sverige kan däremot medföra kontinuerlig stadigvarande vistelse här. Personen är då obegränsat skattskyldig även under de perioder som tillbringas utomlands (jfr RÅ 2018 ref. 30 I och HFD 2019 not. 26).

Förslaget till definition av stadigvarande vistelse utgår från antalet vistelsedagar under ett kalenderår. Det spelar ingen roll om dessa dagar är sammanhängande eller inte. Skatteverket anser därför att den stadigvarande vistelsen som huvudregel bör löpa från den första vistelsedagen under det aktuella kalenderåret till den sista vistelsedagen samma år. Det innebär en skillnad jämfört med gällande rätt eftersom stadigvarande vistelse kommer att anses föreligga även under avbrott för vistelse utomlands som i dag skulle bedömas som mer än tillfälliga. En annan lösning skulle

dock kräva att man preciserar vad som utgör ett tillfälligt avbrott, vilket inte har bedömts vara en framkomlig väg. Den föreslagna lösningen innebär att de skattemässiga konsekvenserna av att vistelsedagar förläggs på ett visst sätt åtminstone är förutsebara för den enskilde.

Om stadigvarande vistelse förekommer under flera år i rad bör vistelsen anses löpa kontinuerligt från den första vistelsedagen det första av åren till den sista vistelsedagen det sista av åren. Det stämmer överens med rådande praxis avseende årligen återkommande vistelser. I avsaknad av en sådan bestämmelse skulle den enskilde kunna växla mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet flera gånger under de aktuella åren. Detta skulle öka risken för oönskad skatteplanering och försvåra en korrekt skattemässig hantering för den enskilde själv, dennes eventuella arbetsgivare och Skatteverket.

Definitionen ska gälla vid tillämpning av samtliga bestämmelser i inkomstskattelagen där uttrycket stadigvarande vistelse förekommer

Ovan har uttrycket stadigvarande vistelse diskuterats utifrån att stadigvarande vistelse i Sverige är en grund för obegränsad skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § första stycket 2 IL. Uttrycket förekommer dock även i andra bestämmelser i inkomstskattelagen. I de flesta fall handlar det även i dessa bestämmelser om vistelse i Sverige. I vissa av bestämmelserna är det dock stadigvarande vistelse inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) som är relevant.

– Enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 IL är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig. Av 3 kap. 7 § andra stycket IL framgår att under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller *stadigvarande vistats* här.

– Den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL innebär att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för vissa kapitalvinster. Av första stycket framgår att en förutsättning är att han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller *stadigvarande vistats* här.

– I 3 kap. 19 a § IL finns en kompletterande tioårsregel som avser beskattning av en framskjuten vinst. Av andra stycket framgår att regeln bara gäller om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då kapitalvinsten ska tas upp som intäkt eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller *stadigvarande vistats* här.

– I 11 kap. 22–23 a §§ IL finns bestämmelser om ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner. Enligt 22 § andra stycket är en av förutsättningarna för att bestämmelserna ska vara tillämpliga att arbetstagaren inte varit bosatt eller *stadigvarande vistats* i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.

– I 48 a kap. IL finns bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Av 5 § framgår att ett villkor för framskjuten beskattning är att säljaren är bosatt i en stat inom EES eller *stadigvarande vistats* inom EES. Paragrafen (liksom de nedan nämnda bestämmelserna i 48 a kap. 11 § och 49 kap. 8 och 26 §§ IL) ändrades från och med den 1 januari 2010 från att tidigare bara ha omfattat bosättning och stadigvarande vistelse i Sverige till att avse bosättning och stadigvarande vistelse inom EES. Skälet var att den äldre lydelsen ansågs strida mot EU-rätten (se prop. 2009/10:24).

– Enligt 48 a kap. 11 § första stycket IL ska, om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § samma kapitel om att vara bosatt i en stat inom EES eller *stadigvarande vistas* inom EES, kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

– I 49 kap. IL finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten. Av 8 § framgår att om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, är ett villkor för uppskov att han är bosatt i en stat inom EES eller *stadigvarande vistas* inom EES.

– Av 49 kap. 26 § IL framgår att om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 49 kap. 8 § om att vara bosatt i en stat inom EES eller *stadigvarande vistas* inom EES, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

– Enligt 65 kap. 3 § andra stycket IL avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen var folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret. För den som var bosatt eller *stadigvarande vistades* i Sverige under någon del av beskattningsåret, men som inte var folkbokförd här den 1 november föregående år, avses med hemortskommun den kommun där den fysiska personen först var bosatt eller *stadigvarande vistades*.

– Enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL ska förmån av personaloption tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2008:822) om ändring i inkomstskattelagen framgår att om en förmån har tagits upp som intäkt enligt 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen i dess äldre lydelse och förmånen utnyttjas eller överläts sedan den skattskyldige åter blir bosatt här eller *stadigvarande vistas* här, ska förmånen inte tas upp till den del den har beskattats tidigare.

Skatteverket gör bedömningen att uttrycket *stadigvarande vistelse* har, och även fortsättningsvis bör ha, samma betydelse i samtliga nu nämnda bestämmelser som i 3 kap. 3 § första stycket 2 IL. Det gäller även när det är fråga om vistelse i andra EES-länder än Sverige. Om *stadigvarande vistelse* skulle ha olika innebörd beroende på vilket land det rör sig om skulle en konflikt med EU-rätten kunna uppkomma. Den nya definitionen av *stadigvarande vistelse* bör således gälla vid tillämpning av samtliga bestämmelser i inkomstskattelagen där uttrycket förekommer. Vid prövning av om en vistelse inom EES är *stadigvarande* innebär det att bedömningen ska göras utifrån antalet vistelsedagar inom EES under det aktuella kalenderåret, och i förekommande fall föregående år.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 2 kap. 1 § IL och att en ny paragraf, 3 kap. 3 a §, införs i samma lag.

6.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2025.

Den nya definitionen av stadigvarande vistelse ska inte tillämpas vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet.

Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 ska vistelsen anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det året, eller från och med den 1 januari 2025 om stadigvarande vistelse föreligger vid utgången av år 2024.

Skälen för förslaget: Eftersom den föreslagna definitionen av stadigvarande vistelse innebär att bedömningen ska göras per kalenderår bör lagändringarna träda i kraft vid ett årsskifte. Skatteverket föreslår därför att de ska träda i kraft den 1 januari 2025.

Att någon vistas stadigvarande i Sverige och därmed är obegränsat skattskyldig kan, beroende på omständigheterna, innebära högre eller lägre beskattning av en viss inkomst, jämfört med om personen i stället hade varit begränsat skattskyldig. En person kan också ha inkomster för vilka skattskyldighet föreligger enbart om personen är obegränsat skattskyldig. En stadigvarande vistelse kan i vissa fall även påverka en persons skattemässiga situation många år efter vistelsen (se avsnittet ovan under rubriken *Definitionen ska gälla vid tillämpning av samtliga bestämmelser i inkomstskattelagen där uttrycket stadigvarande vistelse förekommer*). Den nya definitionen av stadigvarande vistelse bör därför inte tillämpas vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet.

Vid tillämpning av den föreslagna kompletterande regeln om vilket antal vistelsedagar som medför stadigvarande vistelse tas hänsyn till antalet vistelsedagar inte bara under det kalenderår som bedömningen av stadigvarande vistelse gäller, utan även under föregående kalenderår. Bestämmelsen innebär dock inte att vistelsen under det föregående kalenderåret ska anses vara stadigvarande. Det finns enligt Skatteverkets mening därför inte något som hindrar att bestämmelsen tillämpas i fråga om kalenderåret 2025, och att hänsyn då tas till vistelsedagar under år 2024.

De föreslagna nya bestämmelserna innebär att en stadigvarande vistelse ska anses löpa oavbrutet under flera kalenderår, från den första vistelsedagen till den sista, om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under vart och ett av åren. Syftet är att undvika upprepade växlingar mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet. Detta bör naturligtvis, om möjligt, undvikas även i samband med ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Gällande rätt innebär dock att en stadigvarande vistelse under ett kalenderår kan avslutas innan utgången av året, även om personen vistas stadigvarande i Sverige under det följande kalenderåret. Det beror på att en stadigvarande vistelse bryts av avbrott som är mer än tillfälliga. De nya bestämmelserna ska, som framgår ovan, inte tillämpas vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet. En stadigvarande vistelse under år 2024 som avslutas innan utgången av året kan således inte genom de nya reglerna utsträckas till att omfatta resten av året. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 kommer därför, i sådana fall, en period av begränsad skattskyldighet att uppkomma mellan två perioder av obegränsad skattskyldighet. En sådan effekt uppkommer oavsett när under år 2025 som den stadigvarande vistelsen inleds. Det bedöms därför inte finnas skäl att låta den stadigvarande vistelsen år 2025 börja före den första

vistelsedagen i dessa fall. Det förhåller sig dock annorlunda när det gäller fall där gällande rätt innebär att en vistelse är stadigvarande vid utgången av år 2024. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 bör vistelsen i sådana fall anses påbörjad den 1 januari. Det skulle t.ex. kunna röra sig om en person som vistas i Sverige 1 oktober–20 december 2024 och 10 januari–30 juni 2025. Enligt gällande rätt rör det sig om en sammanhängande vistelse, inklusive ett tillfälligt avbrott runt årsskiftet. Personen skulle därför anses vistas stadigvarande i Sverige mellan 1 oktober och 31 december 2024. Från och med den 1 januari 2025 ska den föreslagna nya definitionen av stadigvarande vistelse tillämpas. Förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 eftersom antalet vistelsedagar under kalenderåret överstiger 160. Om vistelsen under år 2025 skulle anses stadigvarande först från och med den 10 januari skulle en kort period av begränsad skattskyldighet uppkomma efter årsskiftet.

7 Konsekvensanalys

Skatteverket har vid upprättande av konsekvensanalysen, i den mån det bedömts lämpligt och möjligt, beaktat de krav som ställs på kommittéer och särskilda utredningar enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

7.1 Sammanfattning

Förslaget avser att förtydliga begreppet stadigvarande vistelse. I skattehänseende är den som stadigvarande vistas i Sverige obegränsat skattskyldig. Enligt nuvarande tillämpning anses en person ha en stadigvarande vistelse om personen tillbringat minst sex sammanhängande månader i Sverige, *inklusive tillfälliga avbrott*. Det gäller oavsett om vistelsen infaller under ett och samma kalenderår eller sträcker sig över ett årsskifte. Stadigvarande vistelse kan också uppkomma om en person återkommande vistas i Sverige under perioder som understiger sex månader. Enligt förslaget bedöms en vistelse i Sverige som stadigvarande om vistelsen under ett kalenderår omfattar fler än 160 vistelsedagar, eller fler än 120 vistelsedagar om antalet vistelsedagar även under det närmast föregående året översteg 120. Som vistelsedagar ska enligt förslaget bara *“dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila”* räknas.¹ Vistelse utanför Sverige ska inte räknas med, *vare sig det rör sig om tillfälliga avbrott eller inte*. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under ett kalenderår ska vistelsen som huvudregel anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under året. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd, ska vistelsen dock i stället anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren.

Effekterna för de offentliga finanserna kan inte uppskattas men bedöms sammantaget vara försumbara.

7.2 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring

Förslaget inför en lagstadgad definition av uttrycket stadigvarande vistelse och syftar till att göra det enklare och skapa förutsebarhet för bl.a. de som ansöker om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För Skatteverket kan förslaget leda till en effektivitetsvinst då det kan förväntas att färre felaktiga ansökningar lämnas in vilket leder till färre granskningar och ändringsbeslut. Dessutom skulle möjligheterna till automation öka. Förslaget innebär vidare en förenkling för utbetalare som lämnar individ- eller kontrolluppgift och deklaranter. Skatteverket bedömer att det inte finns något annat sätt att uppnå syftet med förslaget. Om inte ändringen kommer till stånd uteblir förenklingen och problemen med dagens regler kvarstår, där det bl.a. kan vara svårt att på förhand bedöma om en vistelse i Sverige är stadigvarande.

¹ Övernattning och *“dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila”* kan förväntas i de flesta fallen sammanträffa. Men enligt förslaget ska även en del av en dag omedelbart före eller efter en övernattning i Sverige räknas med. Det betyder att det är möjligt att övernatta utanför Sverige och inberäkna dagen före och/eller efter övernattningen som vistelse i Sverige.

7.3 Konsekvenser för de offentliga finanserna

De offentligfinansiella effekterna består av de effekter förslaget får på skatteintäkterna. För att bedöma detta krävs att förslaget kan ställas i relation till det befintliga regelverket. Dagens regler medför att det saknas tydliga riktlinjer för att fastställa om en ansökan om särskild inkomstskatt ska avslås eller beviljas. Nuvarande praxis medför även att individens vistelse fastställs inom ett datumintervall där eventuella tillfälliga avbrott ingår. Antal dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila (vistelsedagar framöver), vilket är förslagets beräkningsenhet för avgörandet av vistelse, går inte att fastställa i Skatteverkets data för de individer som ansökt om SINK. Det går därmed inte att bedöma om fler eller färre ansökningar skulle beviljas med förslaget vilket innebär att en beräkning av de offentligfinansiella effekterna inte låter sig göras. För vissa individer som vistas i Sverige kan förslaget upplevas som ett mindre strikt regelverk då tillfälliga avbrott inte inberäknas. För andra, utan tillfälliga avbrott och som vistats i Sverige under ett kalenderår, kan det innebära en skärpning då exempelvis förslagets krav på över 160 vistelsedagar ett enskilt år för att en vistelse ska bedömas som stadigvarande, är lägre än nuvarande praxis på sex sammanhängande månader. Det finns därmed aspekter som talar för att färre personer kommer att beskattas inom SINK och aspekter som talar för att fler kommer att göra det.

Det är även svårt att fastställa den skatt som de som inte får sin SINK-ansökan beviljad kommer att betala. Skillnaden mellan den skatt en person som är begränsat skattskyldig och beskattas enligt SINK och en person som är obegränsat skattskyldig och beskattas enligt inkomstskattelagen (IL) betalar, kan variera.² Bland annat möjligheten till avdrag för exempelvis resor till och från arbetet, grundavdrag och jobbskatteavdrag påverkar denna skillnad. Till exempel betalar obegränsat skattskyldiga personer med arbetsinkomster under ca 520 000 kronor per år eller ca 43 300 kronor per månad lägre genomsnittlig skatt än 25 procent (se Diagram 1) vilket är regel vid beskattning enligt SINK. Reglerna för SINK innebär dock att en begränsat skattskyldig person kan begära beskattning enligt IL:s regler. Personen beskattas då utifrån genomsnittlig kommunalskatt och vid högre inkomster även statlig skatt. Den genomsnittliga kommunala skattesatsen för inkomstår 2023 är 32,24 procent. Om minst 90 procent av personens totala förvärsinkomst kommer från Sverige har personen rätt till bland annat grundavdrag och jobbskatteavdrag (vid arbetsinkomst). Vid anställning kan personen även ha rätt till avdrag för till exempel resor till och från arbetet och ökade levnadskostnader. Sammantaget går det inte att på förhand fastställa om den genomsnittliga skattesatsen för en begränsat skattskyldig person, som väljer att bli beskattad enligt IL, skulle bli högre eller lägre än 25 procent, vilket är ytterligare en svårighet med att beräkna de offentligfinansiella effekterna.

Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner ska beräkningar utgå ifrån fasta priser och volymer. Men då forskningen visar att anhopningar (så kallad *bunching* på engelska) kring brytpunkter för skattesatser är vanligt förekommande kan det nämnas att vissa *dynamiska effekter* kan komma att uppstå då individer anpassar sitt beteende till det nya regelverket. Det är därmed rimligt att anta att det kan uppstå grupperingar precis under antal vistelsedagar som utgör brytpunkten för avslag om det finns väsentliga skattefördelar med att få sin ansökan om SINK

² För enkelhetens skull begränsas analysen till inkomst av tjänst för de som beskattas enligt SINK och betalar 25 procent på hela inkomsten. Utomlands bosatta artister har exempelvis möjlighet att nyttja så kallad A-SINK - Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., som är 15 procent.

beviljad. Särskilt för personer med höga inkomster (och därmed hög marginalsatt) som inte är bosatta långt ifrån Sverige (vilket underlättar övernattning och tillfällig vistelse utanför Sverige) kan förslaget leda till en anpassning vilket skulle leda till att skattetrycket för dessa minskar. Det går heller inte att utesluta att förslagens mer förutsebara regelverk kan underlätta vissa former av skatteplanering. Det saknas dock relevanta empiriska estimat på hur antal vistelsedagar i Sverige förväntas påverkas av regeländringar såsom de som föreslås i promemorian. Därmed är en uppskattning av eventuella dynamiska effekter inte möjlig.

Diagram 1



Under antagande att förslaget inte leder till beteendeförändringar, bedömer dock Skatteverket att förslaget inte kommer ha någon betydande effekt på skatteintäkterna och antalet beviljade och avslagna SINK-ansökningar bedöms hamna på ungefär den nuvarande andelen av totalen. Det kan tilläggas att även antalet utvandrade pensionärer som nu beskattas enligt SINK och kan bli obegränsat skattskyldiga på grund av förslaget bedöms vara mycket litet och förslaget bedöms inte heller få någon betydande effekt på denna grupps skattebörd. Tabell 1 sammanfattar ärenden (ansökningar) för åren 2019-2021 och Tabell 2 redovisar antal SINK i individuppgift eller kontrolluppgift samt skatteintäkter för samma årtal. Tabellerna avser både SINK och A-SINK.

Tabell 1. Ärenden (ansökningar) och individer som förekommer per inkomstår 2019-2021.

Siffrorna är avrundade till närmaste 100-tal.

Inkomstår	Unika individer ¹	Ärenden ²	Avslag	Beviljade	Övrigt ³
2019	178 000	216 700	6 300	209 400	1 000
2020	173 600	218 800	6 200	211 800	900
2021	188 400	231 700	6 400	222 200	3 000

Not 1: Vissa individer har flera ärenden per inkomstår.

Not 2: I huvudsak ansökningar, men även generella beslut (fortlöpandebeslut utan ansökan) och andra beslut om SINK som fattats av Skatteverket utan att ansökan sänts in ingår i statistiken.

Not 3: Vissa SINK-ärenden kan vara pågående eller avslutas utan något beslut.

Tabell 2. SINK redovisad i individuppgift eller kontrolluppgift.

Siffrorna är avrundade

Inkomstår	Antal mottagare	Antal uppgiftslämnare	SINK skatteintäkter (mnkr)
2019	109 600	9 900	2 656
2020	101 400	8 400	2 493
2021	106 100	9 100	2 656

Sammantaget bedöms förslaget endast ha försumbara effekter på de offentliga finanserna.

7.4 Kostnader och konsekvenser för uppgiftsskyldiga utbetalare

Förslaget innebär en förenkling, vilket borde medföra att det blir lättare för arbetsgivare att informera om vad som gäller skattemässigt för arbetstagare som är bosatta utomlands och arbetar i Sverige. Det arbete som uppstår i samband med att en utbetalare lämnar individ- eller kontrolluppgift torde också förenklas. Inga specifika anpassningar för att lämna in dessa uppgifter bedöms nödvändiga, vilket innebär att inga nya kostnader uppstår.

7.5 Kostnader och andra konsekvenser för enskilda

Som nämnts ovan går det inte att uppskatta de offentligfinansiella effekterna och därmed går det inte att fastställa hur den enskildes skattebörda påverkas. Förslaget kan innebära att vissa enskilda kommer att betala mer i skatt medan andra kommer att betala mindre i skatt. Förutom skatteaspekten finns det fördelar med att beskattas enligt SINK då den administrativa bördan för en begränsat skattskyldig kan anses mindre än den som följer av att beskattas enligt IL. Det innebär att en person som tidigare beskattats med SINK, men som framöver får avslag på sin ansökan på grund av nya regler, sannolikt kommer att bära en större administrativ börda. Skatteverket bedömer dock att de som kommer att påverkas av förslaget utgör en mycket liten andel av de som i dag beskattas med SINK.

Förslaget gör det lättare för enskilda som är bosatta utomlands men vistas i Sverige tillfälligt eller periodvis att förutse sin skattemässiga situation. Det gäller inte bara personer som arbetar i Sverige utan även personer som vistas här av annan anledning, t.ex. pensionärer och studenter.

Eftersom förslagets beräkningsenhet är vistelsedagar blir det av naturliga skäl mer fördelaktigt för de som har sitt boende nära Sverige, övernattar och vistas regelbundet där i dagsläget och gynnas skattemässigt av att beskattas med SINK. Tillfälliga avbrott som tidigare inberäknades i vistelsen i Sverige ska enligt förslaget nu inte räknas med, vilket kan medföra att tidigare avslagna SINK-ansökningar nu beviljas.

7.6 Effekter för jämställdhet och ekonomisk jämlikhet

Av de som ansöker om SINK utgör män en något större andel än kvinnor, 56 procent respektive 44 procent (se tabell 3). Av de som faktiskt betalar SINK

utgör männen ca 61 procent (ej i tabell). Det går dock inte att fastställa om män eller kvinnor särskilt gynnas av förslaget. Förslaget bedöms sammantaget inte få någon effekt av betydelse på jämställdheten mellan kvinnor och män. Förslaget bedöms inte heller medföra några märkbara fördelningseffekter utöver de som nämns i 7.5 *Kostnader och andra konsekvenser för enskilda*.

Tabell 3. Andel män och kvinnor som ansöker om SINK

Inkomstår	Andel män	Andel kvinnor
2019	0,56	0,44
2020	0,56	0,44
2021	0,56	0,44

7.7 Effekter för företag

Förslaget bedöms inte få effekter av betydelse för företagens arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt.

7.8 Effekter för offentlig sektor

Förslaget bedöms inte inverka på det kommunala självstyret eller få någon annan inverkan på kommuner eller regioner.

7.8.1 Effekter för Skatteverket

För Skatteverket kan förslaget leda till en effektivitetsvinst då det kan förväntas att färre felaktiga ansökningar lämnas in vilket leder till färre granskningar och ändringsbeslut. Dessutom skulle möjligheterna att fatta automatiserade beslut öka. Förslaget förväntas leda till kortare hanteringstid från ansökan till beslut om SINK vilket innebär att rätt skatteavdrag kan göras vid utbetalning av ersättning. Arbetsuppgifter förknippade med att hantera återbetalningar förväntas därmed minska.

Då tillfälliga avbrott inte längre ska räknas som vistelse i Sverige kan svårigheter och merarbete uppstå i vissa fall för att bevisa att den enskilde vistats i Sverige i tillräcklig omfattning. Den nuvarande tillämpningen där även vistelse utomlands räknas som vistelse i Sverige, om Skatteverket bedömer dessa som tillfälliga avbrott, kan i det hänseendet medföra en enklare utredning. I vissa utredningar kan förslaget komma att leda till längre handläggningstider på grund av fler inhämtningar av uppgifter från tredje man eller begäran om handräckning från utlandet. Samtidigt förväntas förslagets tydliggörande underlätta för Skatteverket i andra fall. Sammantaget bedömer Skatteverket att en tydligare definition av begreppet stadigvarande vistelse medför effektivitetsvinster och en säkrare rättstillämpning.

7.8.2 Effekter för andra myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte påverka andra myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7.9 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte få några effekter på miljön, sysselsättning, offentlig service i olika delar av landet, brottslighet, det brottsförebyggande arbetet eller möjligheterna att nå integrationspolitiska mål. I övrigt synes inte några särskilda hänsyn behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

8 Författningskommentar

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

2 kap.

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

 småhusenhet i 15 §
 stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 a §
 statslåneräntan i 28 §

I paragrafen finns en lista över begrepp, termer och uttryck som definieras i inkomstskattelagen. Listan kompletteras med den nya definitionen av stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

3 kap.

3 a § Med stadigvarande vistelse anses vistelse som under ett kalenderår omfattar

1. fler än 160 vistelsedagar, eller
2. fler än 120 vistelsedagar, om antalet vistelsedagar även under det närmast föregående kalenderåret översteg 120.

Som vistelsedagar räknas bara dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila.

Vistelsen ska anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under kalenderåret. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd ska vistelsen i stället anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren.

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av uttrycket stadigvarande vistelse. Av *första stycket* framgår att bedömningen av om en vistelse är stadigvarande ska göras per kalenderår och utifrån antalet vistelsedagar. Vistelsedagarna behöver inte vara sammanhängande och bedömningen påverkas inte av syftet med vistelsen. Enligt *första punkten* är en vistelse stadigvarande om antalet vistelsedagar under kalenderåret överstiger 160. Av *andra punkten* framgår att en lägre gräns tillämpas i vissa fall. Enligt denna punkt är en vistelse stadigvarande om antalet vistelsedagar under kalenderåret överstiger 120, under förutsättning att antalet vistelsedagar även under det föregående kalenderåret var fler än 120. Bestämmelsen innebär inte att en prövning görs av personens skattemässiga status under det föregående kalenderåret. Bedömningen av om stadigvarande vistelse föreligger görs, liksom vid tillämpning av första punkten, för varje kalenderår separat.

Av *andra stycket* framgår att som vistelsedagar räknas bara dagar då vistelsen är förenad med dygnsvila. Det betyder att en dag omedelbart före eller omedelbart efter en övernattnings i Sverige räknas som vistelsedag här. Förutsatt att kravet på dygnsvila uppfylls räknas även en del av dag som vistelsedag. Såväl dag för ankomst till Sverige som dag för avresa härifrån räknas således som vistelsedag i Sverige, om personen inte ankommer till och avreser från landet samma dag.

I *tredje stycket* anges under vilken tid en vistelse ska anses stadigvarande, när förutsättningarna enligt första och andra styckena är uppfyllda. Som huvudregel ska en vistelse anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen till och med den sista vistelsedagen under det kalenderår som bedömningen gäller. Om

förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under två eller flera kalenderår i följd ska vistelsen dock anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det första av dessa år till och med den sista vistelsedagen det sista av åren. I det sistnämnda fallet löper alltså en stadigvarande vistelse i Sverige oavbrutet även om personen i fråga inte skulle vistas här kring årsskiftena. Bestämmelserna i tredje stycket gäller på samma sätt oavsett vilken av punkterna i första stycket som är tillämplig. Det behöver inte heller vara samma punkt som medför stadigvarande vistelse samtliga år. Om det föreligger 161 vistelsedagar i Sverige under ett kalenderår (stadigvarande vistelse enligt första stycket 1) och 121 vistelsedagar följande kalenderår (stadigvarande vistelse enligt första stycket 2) medför det en period av stadigvarande vistelse som löper från och med den första vistelsedagen år 1 till och med den sista vistelsedagen år 2. Om antalet vistelsedagar i Sverige i stället uppgår till 121 varje år anses den stadigvarande vistelsen inte påbörjad förrän den första vistelsedagen år 2 (eftersom förutsättningarna för stadigvarande vistelse inte uppfylls år 1).

Vid tillämpning av bestämmelserna i förevarande paragraf räknas alla vistelsedagar med, även dagar då personen i fråga är bosatt i Sverige och således obegränsat skattskyldig redan på den grunden. Om en person vistas i Sverige under tiden januari–mars ett år (90 vistelsedagar) och sedan, efter ett halvår utomlands, bosätter sig och vistas i Sverige från och med den 1 oktober (92 vistelsedagar under tiden oktober–december) kommer personen vara obegränsat skattskyldig under hela kalenderåret. På motsvarande sätt kan den obegränsade skattskyldigheten förlängas om en person fortsätter vistas i Sverige efter att bosättning här har upphört.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Bestämmelserna i 3 kap. 3 a § tillämpas inte vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet.
3. Om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 ska vistelsen anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det året, eller från och med den 1 januari 2025 om stadigvarande vistelse föreligger vid utgången av år 2024.

I *första punkten* anges att lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2025.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelserna i 3 kap. 3 a § om vad som utgör en stadigvarande vistelse inte ska tillämpas vid bedömning av om en vistelse har varit stadigvarande under tid före ikraftträdandet. Det första kalenderår som den nya definitionen kan tillämpas på är således år 2025. Övergångsbestämmelsen kan ha betydelse även när det gäller beskattningsåret 2025 och senare beskattningsår, eftersom beskattningen i vissa fall kan påverkas av en stadigvarande vistelse tidigare år. Se t.ex. 3 kap. 7 § andra stycket, 3 kap. 19 § första stycket och 11 kap. 22 § andra stycket. Övergångsbestämmelsen hindrar inte att bestämmelsen i 3 kap. 3 a § första stycket 2 tillämpas i fråga om år 2025. Vid bedömning av om stadigvarande vistelse föreligger under år 2025 kan hänsyn alltså tas till antalet vistelsedagar under år 2024.

Av *tredje punkten* framgår att om förutsättningarna för stadigvarande vistelse uppfylls under år 2025 så ska vistelsen som huvudregel anses stadigvarande från och med den första vistelsedagen det året. Vistelsen ska dock anses stadigvarande från och med den 1 januari 2025 om stadigvarande vistelse föreligger vid utgången av år 2024. Bedömningen av om stadigvarande vistelse föreligger vid utgången av år 2024 görs utifrån då gällande rätt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.