

Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Augusti 2018

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	4
3	Bakgrund.....	6
4	Den föreslagna uthyrningsregeln	6
5	Nytt förslag om undantag vid koncerninternt arbete som utförs under kort tid i Sverige	9
6	Konsekvensanalys.....	11
7	Författningskommentar	12
Bilaga 1	Lagradsremissens lagförslag	13
Bilaga 2	Lagrådets yttrande	19

1 Sammanfattning

Regeringen beslutade den 17 maj 2018 lagrådsremissen Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. I lagrådsremissen föreslås bl.a. att begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar tillfälligt i Sverige i vissa fall ska beskattas här även om de formellt inte är anställda av ett företag i Sverige. Enligt nu gällande regelverk kan nämligen en begränsat skattskyldig arbetstagare undantas från beskattning i Sverige så länge han eller hon är inhyrd från en utländsk arbetsgivare och vistelsen inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod. Innebörden av förslaget i lagrådsremissen är att denna s.k. 183 dagarsregel inte ska kunna tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft. Sådan uthyrning föreligger om arbetet utförs för en uppdragsgivare i Sverige och under dennes kontroll och ledning. Det avgörande för om arbetstagaren ska beskattas i Sverige blir därmed vem arbetet utförs för och inte vem som betalar lönen. Förslaget innebär att Sverige kommer att börja tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare.

I denna promemoria lämnas ett kompletterande förslag till den bestämmelse om uthyrning av arbetskraft som beskrivs ovan. Skälet till kompletteringen är att det under beredningen har framkommit att den föreslagna uthyrningsregeln skulle kunna träffa vissa koncerninterna situationer på ett sätt som inte har varit avsett. För att förtydliga att sådana situationer inte ska omfattas av den nya regeln föreslås att arbete i Sverige i vissa fall inte ska ses som uthyrning av arbetskraft även om övriga förutsättningar för att betraktas som sådan är uppfyllda. Det gäller om arbetet i Sverige utförs under högst fem dagar i följd, dock sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår, och om uppdragsgivare och arbetsgivare ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Den kompletterande bestämmelsen föreslås träda i kraft vid samma tidpunkt som övriga förslag i lagrådsremissen, dvs. den 1 januari 2019.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta att det ska införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 a §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för ersättning i form av lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting, om

1. mottagaren av ersättningen vistas i Sverige, under en eller flera tidsperioder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod,

2. ersättningen betalas av en arbetsgivare, som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, och

3. ersättningen inte belastar ett fast driftställe, som arbetsgivaren har i Sverige.

Undantaget från skatteplikt gäller inte vid sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning, om uppdragsgivaren är

1. skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den

juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna eller, i annat fall, skattskyldiga för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, eller

3. svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting.

Om uppdragsgivaren och arbetsgivaren ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska andra stycket inte tillämpas i de fall arbetet i Sverige utförs under högst 5 dagar i följd och sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

2. Bestämmelsen i 6 a § tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas efter detta datum.

3 Bakgrund

Skatteverket överlämnade i juni 2017 promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige till Finansdepartementet. I promemorian föreslås att en arbetstagare som arbetar tillfälligt i en verksamhet i Sverige ska betala skatt här i landet även om anställningen sker vid uthyrning från ett utländskt bolag. Det föreslås också att utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska göra skatteavdrag och omfattas av reglerna för registrering, F-skatt och uppgiftsskyldighet på liknande sätt som svenska företag. Promemorian har remissbehandlats. Remissvaren finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr Fi2017/02786/S3).

Förslagen i promemorian behandlas i lagrådsremissen Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. Regeringen beslutade den 17 maj 2018 att inhämta Lagrådets yttrande över lagförslagen i lagrådsremissen. Lagrådsremissens förslag till lagtext avseende lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, finns i *bilaga 1*.

I den fortsatta beredningen av ärendet har det uppmärksammats att den i lagrådsremissen föreslagna uthyrningsregeln i 6 a § SINK skulle kunna träffa vissa koncerninterna situationer på ett sätt som inte har varit avsett (se närmare nedan, avsnitt 5). Inom Finansdepartementet har därför denna promemoria tagits fram med förslag om ett tillägg till 6 a § nämnda lag. Härutöver har utformningen av den paragrafen justerats något i förhållande till lagrådsremissens lagtext. De justeringar som gjorts är i huvudsak föranledda av Lagrådets yttrande över lagförslagen i lagrådsremissen. Lagrådets yttrande avseende SINK finns i *bilaga 2*.

4 Den föreslagna uthyrningsregeln

Utformning och tillämpning

I lagrådsremissen Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige föreslås att en särskild regel införs i SINK som innebär att det undantag från skatteplikt i Sverige som den s.k. 183-dagarsregeln medger inte ska gälla vid uthyrning av arbetskraft. Här avses sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller på annat sätt ställs till förfogande i syfte att personen ska utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning. Utformningen av regeln har gjorts med den s.k. uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet som förlaga.

Utgångspunkten för förslaget är att skillnad ska kunna göras mellan den formella arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut lönen, och den ekonomiska arbetsgivaren, dvs. den som arbetstagaren utför arbetet för. Vid bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare bör, vilket också lyfts fram i lagrådsremissen, ledning kunna hämtas i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal. Av

punkt 8.14 i denna kommentar framgår att bedömningen sker genom en sammanvägning av ett antal omständigheter:

1. Vem som har behörighet att instruera arbetstagaren avseende det sätt som arbetet ska utföras på.
2. Vem som disponerar och kontrollerar samt har ansvar för platsen där arbetet utförs.
3. Om arbetstagarens ersättning faktureras direkt från den formella arbetsgivaren till företaget där arbetet utförs eller inte.
4. Vem som ställer arbetsredskap och material till förfogande för arbetstagaren.
5. Vem som bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer som arbetstagarna ska ha.
6. Vem som har rätt att välja ut de arbetstagare som ska utföra arbetet och att avsluta det uppdragsavtal som har slutits med arbetstagaren.
7. Vem som har rätt att införa disciplinära sanktioner som rör arbetstagarens arbete.
8. Vem som beslutar om semester och arbetsschema för arbetstagaren.

Som framgår är det alltså flera faktorer som ska vägas in i bedömningen av om det är fråga om uthyrning av arbetskraft eller inte. Lagrådsremissen innehåller också exempel på ett antal olika situationer och hur prövningen av vem som är den ekonomiska arbetsgivaren bör göras i sådana fall. Det hänvisas också till kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal där ytterligare exempel finns till stöd för tillämpning av uthyrningsregeln. Se vidare avsnitt 7.2 i lagrådsremissen.

Kortare möten m.m. i Sverige

För att en uppdragsgivare i Sverige ska ses som den ekonomiska arbetsgivaren till en arbetstagare krävs alltså att en rad omständigheter vägs samman och att resultatet av en sådan prövning innebär att arbetet i fråga får anses utföras under uppdragsgivarens kontroll och ledning. Många vanliga situationer, såsom tillfälliga och kortare möten mellan deltagare från koncernbolag i flera länder eller kortare utbildningar, omfattas därför i princip inte av bestämmelserna om uthyrning av arbetskraft eftersom en anställds deltagande i sådana möten eller utbildningar, vid en sammanvägd bedömning enligt ovan, sällan innebär att det bolag inom koncernen som ansvarar för mötet eller utbildningen blir att betrakta som ekonomisk arbetsgivare.

Särskilt om koncerninternt arbete

Lagrådsremissen innehåller ett flertal exempel på hur bedömningen av vem som är ekonomisk arbetsgivare ska göras i olika situationer. Ett av dessa behandlar s.k. koncerninternt arbete, dvs. situationer där anställda i olika funktioner i olika bolag inom en koncern arbetar under ledning och kontroll av chefer som är anställda i andra länder och av andra bolag inom koncernen. Detta exempel visar på att synsättet om ekonomisk arbetsgivare undantas i flera fall där koncerner är involverade. Exempel

återges här (likalydande med exempel 5 i lagrådsremissen) och motsvarar kommentarpunkt 8.26 till artikel 15 i OECD:s modellavtal:

Ett bolag i landet K och ett bolag i landet L ingår i samma multinationella koncern. En stor del av koncernens verksamhet kräver att anställda i olika funktioner i olika bolag arbetar under ledning av chefer som kan vara anställda i andra länder och är anställda av andra bolag inom koncernen. En anställd vid bolaget i landet K ansvarar för ledning och kontroll av koncernens HR funktion, som är en central funktion för koncernen, och reser därmed regelbundet till de andra bolagen inom koncernen, t.ex. till bolaget i landet L. Bolaget i landet K fakturerar ut kostnaderna till de andra bolagen inom koncernen utifrån en beräkning som tar hänsyn till flera olika faktorer, t.ex. antalet anställda. Arbetet som den anställde utför i landet L är en integrerad del av en central koncernfunktion och utförs för koncernen och inte specifikt på uppdrag av bolaget i landet L. Bolaget i landet K anses som den anställdes arbetsgivare under den period han utför arbetet i landet L. Bolaget i landet L ska därför inte ses som ekonomisk arbetsgivare.

Justering av lagtexten med anledning av Lagrådets yttrande

I sitt yttrande över lagrådsremissens lagförslag har *Lagrådet* avseende 6 a § SINK förordat en annan utformning av paragrafen. I denna promemoria presenteras ett lagförslag som i huvudsak följer Lagrådets förslag. Några justeringar har dock gjorts.

Lagrådet har bl.a. ansett att det inte är lämpligt att använda termen uppdragsgivare som benämning på den part i vars verksamhet arbetet utförs, under dennes kontroll och ledning, dock utan att personen i fråga är formell arbetsgivare. Lagrådet förordar i stället termen ”hyrestagaren”. I denna promemoria föreslås dock alltså den formulering som användes i lagrådsremissen. Skälet för detta är den bedömning som regeringen gjorde i lagrådsremissen, nämligen att en svensk undantagsregel vid uthyrning av arbetskraft bör utformas med uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet som förlaga. Denna uthyrningsregel är redan känd från ett svenskt perspektiv. I det protokoll som är fogat till skatteavtalet förklaras uttrycket uthyrning av arbetskraft och här används termen uppdragsgivare för att beskriva den person vars verksamhet arbetet utförs i. Mot denna bakgrund görs bedömningen att det är lämpligt att för denna person använda samma uttryck i den svenska regeln som i det nordiska skatteavtalet.

Lagrådet har vidare föreslagit en något annorlunda utformning av lagtexten när det gäller definitionen av vilka som ska kunna vara uppdragsgivare vid tillämpning av uthyrningsregeln. En ändring som Lagrådet föreslagit är att i uppräkningsdelen av sådana uppdragsgivare inte längre ange att det ska vara fråga om någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstkattelagen (1999:1229). I denna promemoria görs bedömningen att ändringen inte är lämplig eftersom avgränsningen till fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet då inte framgår. Avsikten har aldrig varit att sådana fysiska personer ska kunna ses som uppdragsgivare vid tillämpning av den föreslagna uthyrningsregeln. För att tydliggöra avgränsningen mot fysiska

personer föreslås därför alltså den formulering som förordades i lagrådsremissen, dvs. att det ska vara någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet. Det innebär vidare att utformningen av lagtexten gällande uppdragsgivare som är antingen ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad person behöver justeras något.

5 Nytt förslag om undantag vid koncerninternt arbete som utförs under kort tid i Sverige

Promemorians förslag: Om uppdragsgivaren och arbetsgivaren ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen ska bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i SINK inte tillämpas i de fall arbetet i Sverige utförs under högst 5 dagar i följd och sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår.

Lagrådsremissens förslag: I lagrådsremissen lämnas inte något förslag om undantag från tillämpning av uthyrningsregeln vid koncerninternt arbete som sker under kort tid i Sverige.

Skälen för förslaget

Regler om internprissättning och möjliga konsekvenser av uthyrningsregeln

I en koncern blir reglerna om internprissättning tillämpliga vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. Prissättningen ska ske i enlighet med den s.k. armlängdsprincipen vilket i svensk rätt kommer till uttryck genom korrigeringsregeln (14 kap. 19 § inkomstskattelagen). OECD har tagit fram riktlinjer som fungerar som vägledning vid tillämpning av principen, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations".

I korthet innebär reglerna att priser och andra villkor vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner ska överensstämma med de priser och villkor som skulle ha avtalats i motsvarande situation mellan oberoende företag. Enligt dessa regler kan kostnader allokeras inom en koncern (se exempel 5 i lagrådsremissen samt ovan). Det kan exempelvis röra sig om allokering av kostnader till moderbolaget i Sverige för arbetskraft som formellt är anställd och får sin lön av utländskt dotterbolag.

Införandet av en sådan uthyrningsregel som föreslås i lagrådsremissen innebär att Sverige kommer att börja tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare. I vissa koncerninterna fall där arbetskraftskostnaden allokerats till ett annat koncernbolag än det bolag som formellt anställer arbetstagaren, är det inte ovanligt att en sådan allokering sammantaget med övriga omständigheter innebär att det bolag till vilket kostnaden allokerats är att betrakta som ekonomisk arbetsgivare till arbetstagaren i

fråga. Det kan alltså bli fråga om fall där en arbetstagare formellt är anställd hos ett koncernföretag i ett annat land än Sverige, där han eller hon arbetar och också är bosatt, men står under ledning och kontroll av ett svenskt koncernföretag som därför fortlöpande ska anses vara arbetstagarens ekonomiska arbetsgivare. Så länge som arbetet utförs i bosättningslandet beskattas inkomsten endast där, men så fort personen arbetar i Sverige uppstår en skattskyldighet här, även om det bara är fråga om ett kortare möte. Om t.ex. en utländsk arbetstagare som är anställd i ett utländskt koncernföretag kommer till Sverige för att närvara vid ett möte hos moderbolaget och moderbolaget på grund av vad som anges ovan är att betrakta som ekonomisk arbetsgivare till arbetstagaren skulle den föreslagna uthyrningsregeln följaktligen kunna bli tillämplig även om mötet bara varar under en kortare tidsperiod. Denna relativt vanligt förekommande situation, dvs. där ett svenskt koncernföretag fortlöpande är att anse som ekonomisk arbetsgivare till en person som formellt är anställd i ett utländskt koncernföretag, berörs inte i lagrådsremissens exempel. Avsikten med den föreslagna uthyrningsregeln har dock inte varit att beskattning i Sverige ska ske när sådana arbetstagare vistas kortare perioder i Sverige.

Ett undantag behövs

Av beskrivningen ovan framgår att den föreslagna uthyrningsregeln kan komma att träffa vissa koncerninterna situationer på ett sätt som inte har varit avsett. För att förslaget inte ska få orimliga konsekvenser bör det därför säkerställas att vissa koncerninterna situationer inte ska omfattas av den nya regeln. Det bedöms ändamålsenligt att detta görs genom ett undantag. Undantaget ska möjliggöra att arbete i Sverige i vissa fall inte ska ses som uthyrning av arbetskraft även om övriga förutsättningar för att betraktas som sådan är uppfyllda.

Arbete under kortare tid i Sverige

Regeringen gjorde i lagrådsremissen bedömningen att det inte är lämpligt att införa en generell tidsgräns på t.ex. 30, 60 eller 72 dagar innan någon skattskyldighet överhuvudtaget ska inträda i Sverige. En sådan tidsgräns, i kombination med ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, skulle i många fall innebära att inkomster från arbete som utförts i Sverige inte kommer att beskattas alls – dvs. vare sig i Sverige eller i det land där arbetstagaren formellt har sin anställning – då en utlyrd arbetstagare under ett år arbetat t.ex. 72 dagar eller mindre här i landet. Dessutom skulle oacceptabla effekter uppstå i förhållande till personer som arbetat fler än t.ex. 72 dagar i Sverige, vilka skulle vara skattskyldiga från första dagen.

I denna promemoria görs ingen annan bedömning vad gäller införandet av en sådan generell tidsgräns. Som redogjorts för ovan kan det dock finnas behov av ett undantag från den skattskyldighet i Sverige som uthyrningsregeln kan innebära i vissa fall. Det föreslås därför att kortare arbetsperioder om högst fem dagar i följd, och sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår, bör omfattas av undantaget. I sådana fall ska alltså arbete för en ekonomisk arbetsgivare i Sverige – under förutsättning att uppdragsgivare och arbetsgivare ingår i samma koncern (se nedan) – inte ses som uthyrning av arbetskraft.

Koncerninterna situationer

Undantaget bör gälla endast när uppdragstagaren och arbetsgivaren ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderföretaget, bland annat äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas, om företagen upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen. Med begreppet koncernföretag avses samtliga företag som ingår i en och samma koncern, dvs. inte enbart moderföretag och dotterföretag utan även exempelvis ”systerföretag”.

Lagförslag

Förslaget föranleder att ett nytt tredje stycke införs i den tidigare föreslagna nya paragrafen, 6 a §, SINK.

6 Konsekvensanalys

Enligt den föreslagna förändringen ska bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft inte tillämpas på arbete som utförs i Sverige under högst fem dagar i följd och sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår. Förslaget syftar till att säkerställa att sådana koncerninterna situationer som inte är avsedda att beskattas, men ändå kan komma att omfattas av uthyrningsregeln, i de allra flesta fall kommer att undantas. Den konsekvensanalys som gjorts av det ursprungliga förslaget bygger på Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister. Utstationeringsregistret omfattar arbetstagare som arbetat mer än fem dagar i följd i Sverige. I och med att tidsgränsen i det kompletterande förslaget också uppgår till fem dagar innebär det att konsekvensanalysen inte innefattar sådana koncerninterna situationer som undantas från beskattning, genom det kompletterande förslaget. Den befintliga konsekvensanalysen påverkas därmed inte av den föreslagna förändringen.

Kostnaderna för berörda myndigheter bedöms inte påverkas av förslaget.

Den föreslagna förändringen innebär att svenska internationella koncerner även fortsättningsvis kan genomföra möten med anställda, som är placerade i olika länder, utan att det medför ökade administrativa kostnader.

7 Författningskommentar

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

6 a §

Paragrafen är ny.

Första stycket punkterna 1–3 motsvarar den tidigare bestämmelsen i 6 § 1 a–c. Redaktionella ändringar görs av vissa uttryck.

Andra stycket överensstämmer i sak med lagrådsremissen förslag 6 a § andra och tredje stycket. Utformningen är emellertid ändrad i förhållande till lagrådsremissens förslag till lagtext. I huvudsak har *Lagrådets* förslag till utformning av paragrafen följts, dock inte när det gäller de av Lagrådet föreslagna uttrycken ”hemmahörande i utlandet” respektive ”hyrestagare”. Ändringar görs vidare i förhållande till Lagrådets förslag så att det i första punkten tydliggörs att uppdragsgivaren ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Även andra punkten är något justerad i förhållande till Lagrådets förslag.

Enligt det nya *tredje stycket* ska arbete i Sverige i vissa fall inte ses som uthyrning av arbetskraft även om övriga förutsättningar för att betraktas som sådan är uppfyllda. Det gäller om arbetet i Sverige utförs under kort tid, högst fem dagar i följd. Det aktuella uppdraget ska således vara möjligt att avgränsa och ha avslutats inom femdagsperioden. Om arbetstagaren efter att först ha arbetat fem dagar i följd, återupptar arbetet efter ett kortare uppehåll, t.ex. under ett veckoslut, är undantagsregeln inte tillämplig.

Utöver kravet att det ska röra sig om arbete i Sverige under sådana kortare tidsperioder får möjligheten att bortse från uthyrningsregeln endast användas om det sammanlagda antalet med arbetsdagar här uppgår till högst 30 dagar under ett kalenderår. För det fall att det arbete som en enskild arbetstagare faktiskt utför i Sverige kommer att överstiga 30 dagar under ett kalenderår, ska arbetstagaren beskattas för allt arbete som denne utfört i Sverige.

En ytterligare förutsättning för att uthyrningsregeln inte ska tillämpas är att både uppdragsgivare och arbetsgivare ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Vilka företag som kan ingå i en sådan koncern beskrivs närmare i avsnitt 5.

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

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

dels att 5 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

1. *avlönning* eller därmed jämförlig förmån, *som utgått* av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;

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

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

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

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

1. *lön* eller därmed jämförlig förmån *på grund* av anställning eller uppdrag hos svenska staten, *en* svensk kommun eller *ett* svenskt landsting,

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

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

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

¹ Senaste lydelse 2012:833.

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

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

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

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

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskade-försäkring eller annan författning, som *utgått* till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring;

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, *en* svensk kommun eller *ett* svenskt landsting,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– gör tjänsteresor utomlands, eller

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

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

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

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

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

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

utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på

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

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

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

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

Från skatteplikt enligt denna lag undantas *utomlands bosatt person* för:

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

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

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

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

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

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

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

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

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt

Från skatteplikt enligt denna lag undantas *utomlands bosatta personer* för

1. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad

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

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

2. ersättning som *en* sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i *ett* svenskt aktiebolag eller *någon* annan svensk juridisk person *tagit emot* i samband med förrättning och som betalas av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen,

3. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt

3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229);

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

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

3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229),

4. *lön* eller därmed jämförlig förmån eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställt av en svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för en bilateral biståndsverksamhet (lokanställd), och

5. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i *skatteavtal*.

6 a §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för lön eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting, om

a) *mottagaren av inkomsten vistas i Sverige, under en eller flera tidsperioder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period,*

b) *ersättningen betalas av en arbetsgivare, som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar,*

c) *ersättningen inte belastar ett fast driftställe, som arbetsgivaren har i Sverige, och*

d) *det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft.*

Med uthyrning av arbetskraft avses att en fysisk person direkt eller indirekt hyrs ut eller ställs till förfogande av en arbetsgivare för att utföra arbete i en uppdragsgivares verksamhet i Sverige och arbetet utförs som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning.

Med uppdragsgivare avses
– den som är skattskyldig för
inkomst av näringsverksamhet
enligt inkomstskattelagen
(1999:1229),
– ett svenskt handelsbolag,
– en i utlandet delägarbeskattad
juridisk person som bedriver
verksamhet från ett fast driftställe
i Sverige och vars inkomster
beskattas hos obegränsat
skattskyldiga delägare, eller
– svenska staten, en svensk
kommun eller ett svenskt
landsting.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
 2. Bestämmelsen i 6 a § tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas efter detta datum.
 3. Bestämmelsen i 6 § i den äldre lydelsen tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2018.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-06-04

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lena Moore samt justitierådet Erik Nymansson

Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Enligt en lagrådsremiss den 17 maj 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson samt departementssekreterarna Katrin Fahlgren och Anna Döös.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

6 a §

Som en ny förutsättning för att få tillämpa 183-dagarsregeln gäller enligt paragrafens första stycke d att ”det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft”. Begreppet utvecklas i andra stycket. Den som, direkt eller indirekt, förutsätts hyra ut arbetskraften är ”arbetsgivaren” medan den som hyr betecknas som ”uppdragsgivare”. Av tredje stycket framgår att den nya förutsättningen bara ska gälla om uppdragsgivaren har en viss, närmare angiven anknytning till Sverige.

I avsnitt 7.2 i remissen beskrivs vilka de tre parterna i den grundläggande strukturen är. De är arbetstagaren som utför arbetet, den formella arbetsgivaren som hyr ut eller på annat sätt direkt eller indirekt ställer arbetstagaren till förfogande för en annan verksamhet samt uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för. I motiven betecknas uppdragsgivaren som ”den ekonomiska arbetsgivaren”.

Någon egentlig definition av begreppet uppdragsgivare, av det slag som finns i protokollet till det nordiska skatteavtalet, ges inte i den föreslagna lagtexten. Det framgår inte heller tydligt vem som är uppdragsgivarens motpart, en brist som i och för sig lätt kan avhjälpas.

Vid tillämpning av annan lagstiftning finns en viss frihet i bedömningen av vem som är arbetstagare eller arbetsgivare där hänsyn kan tas till de

sammansatta omständigheterna. Med ”arbetsgivare” avses i SINK däremot entydigt ”den som betalar ut ersättning för arbete” (2 §). Det finns då inte utrymme att som arbetsgivare anse annan än den som betalar ut ersättningen, detta även i de fall när det med tillämpning av praxis från andra rättsområden skulle kunna te sig befogat (situationen var en annan innan SINK kom till, jfr beträffande uthyrningsfallet prop. 1989/90:47 s. 22).

I första stycket d och andra och tredje styckena ges ”uthyrning av arbetskraft” och ”uppdragsgivare” en speciell och snäv betydelse. Bestämmelserna kan med fördel sammanföras till ett stycke där de uthyrningsfall som diskvalificerar från tillämpning av 183-dagars-regeln beskrivs.

Det är enligt Lagrådets mening inte lämpligt att använda termen uppdragsgivare när termen, som det kan uppfattas, på något sätt relaterar till det speciella arbetsgivarbegreppet i SINK. Lagrådet förordar att termen inte används i lagtexten. En mer upplysande term är ”hyrestagaren”.

I övrigt finns anledning att göra vissa mindre justeringar i remissens lagtext. Ordet ”ersättning” bör i första stycket genomgående kunna användas som samlingsbegrepp för lön eller därmed jämförlig förmån. I första stycket b bör uttrycket ”inte har hemvist i Sverige” ersättas med ”är hemmahörande i utlandet” (jfr 2 §). Uttrycket ”direkt eller indirekt” i andra stycket för, när det som här är fråga om en skatteregel, närmast tankarna till moder- och dotterföretag eller annan ägarkedja vilket inte torde vara avsett. Uttrycket ”med dennes medverkan” bör kunna användas i stället. Vad som avses med ”integrerad del av” är genuint oklart och orden bör kunna undvaras. Första strecksatsen i tredje stycket bör bättre anpassas till inkomstskatterättslig terminologi. Bestämmelserna om svenska handelsbolag och delägarbeskattade juridiska personer skiljer sig åt trots att de beskattas på samma sätt. Avsikten torde vara att handelsbolaget eller den juridiska personen ska anses som uppdragsgivare (hyrestagare) när det bland delägarna finns åtminstone en som beskattas i Sverige. Lagrådets förslag i andra stycket 2 har formulerats med den utgångspunkten.

Lagrådet föreslår att lagtexten ges följande lydelse.

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för ersättning i form av lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting, om

- a) mottagaren av ersättningen vistas i Sverige, under en eller flera tidsperioder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period,
- b) ersättningen betalas av en arbetsgivare, som är hemmahörande i utlandet eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar ett fast driftställe, som arbetsgivaren har i Sverige.

Undantaget från skatteplikt gäller inte vid sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (hyrestagaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning, om hyrestagaren är

1. obegränsat skattskyldig för inkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller, i annat fall, skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige,
2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är sådana skattskyldiga som avses i 1, eller
3. svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting.

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

10 kap. 2 §

I remissen föreslås att ett nytt andra stycke fogas till paragrafen som innebär att utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. Att en utländsk utbetalare hittills inte varit skyldig att göra skatteavdrag framgår inte av något uttryckligt undantag i skatteförfarandelagen utan följer sedan länge av praxis.

Enligt Lagrådets mening utgör den föreslagna regleringen en precisering och begränsning av skyldigheten att göra skatteavdrag av liknande slag som föreslås i 6 §. Bestämmelsen har därför sin naturliga placering i eller i anslutning till 6 § (jfr rubriken före 4–13 §§ ”Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete” och underrubriken före 5 § ”Vissa ersättningar och betalningsmottagare”). Därmed kan syftet att åstadkomma en ändring av praxis tillgodoses.

Det är en fördel om bestämmelsen kan arbetas in i 6 § eftersom regleringen till stor del är likalydande, se Lagrådets förslag till lagtext vid 6 §. Om det inte bedöms lämpligt att slå samman bestämmelserna förordar Lagrådet att andra stycket i förevarande paragraf flyttas till en ny 6 a §.

10 kap. 5 §

De nya punkterna 4 och 5 bör formuleras enligt följande.

4. ersättning som anges i 3 § andra stycket 1–7, om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, eller

5. ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt 6 a § lagen (1999:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Lagrådet föreslår att remissens 2 § andra stycket arbetas in i förevarande paragraf (se Lagrådets synpunkter vid 2 §) och att paragrafen, med vissa tillkommande redaktionella ändringar, förslagsvis ges följande lydelse.

Om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, ska skatteavdrag från ersättning för arbete bara göras för arbete som mottagaren utför i Sverige. Detsamma gäller om utbetalaren hör hemma i Sverige och mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Arbete ska anses utfört i Sverige även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

I fall som avses i första stycket andra meningen ska skatteavdrag dock alltid göras från inkomst som avses i 5 § första stycket 1 och 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som inte är undantagen från skatteplikt enligt 6 § den lagen.

11 kap. 20 §

Om Lagrådets förslag att arbeta in 10 kap. 2 § andra stycket i 6 § godtas bör hänvisningen i den nya punkten 5 avse 10 kap. 6 § första stycket första meningen. Punkten bör placeras före nuvarande punkt 4 (som blir punkt 5) och förenklas enligt följande.

4. är sådan som avses i 10 kap. 6 § första stycket första meningen.

26 kap. 25 §

Punkt 3 i paragrafen bör lämpligen få följande lydelse.

3. vid redovisning av skatt enligt 13 kap. 6 §, gjorda skatteavdrag.

33 kap. 6 a §

Enligt paragrafen ska en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat under vissa förutsättningar lämna särskilda uppgifter ”om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är skattskyldig” enligt inkomstskattelagen. I bestämmelsen bör anges vad slags uppgifter som avses (jfr Lagrådets yttrande i prop. 2001/02:25 s. 336 f.). Utformningen av paragrafen bör övervägas under den fortsatta beredningen.

33 kap. 10 §

I paragrafen regleras när särskilda uppgifter enligt bl.a. 6 a § ska ha kommit in till Skatteverket. Av lagtexten framgår att om en fysisk person ska lämna en särskild uppgift enligt 6 a §, ska uppgiften ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter beskattningsåret. Av remissen

framgår att detta även ska gälla för dödsbon, något som bör komma till uttryck i lagtexten. Vidare kan orden ”till Skatte-verket” avvaras i andra meningen. Bilaga 2

38 kap. 2 §

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska undertecknas.
Punkt 2 b bör förenklas enligt följande (jfr remissens a och c).

b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §, och