

# **Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige**

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b>	<b>1</b>
<b>Sammanfattning</b>	<b>2</b>
<b>1 Författningsförslag</b>	<b>3</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	3
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	8
1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	10
1.4 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	17
<b>2 Bakgrund</b>	<b>18</b>
2.1 Promemorians inriktning och omfattning	18
2.1.1 Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare	18
2.1.2 Betalning av skatt, registrering, uppgiftsskyldighet m.m.	19
2.1.3 Definitioner och uttryck i promemorian	19
2.2 Bestämmelser inom andra områden	19
2.2.1 Utsändning	19
2.2.2 Utstationering av arbetstagare	19
2.2.3 Uthyrning av arbetstagare	20
2.3 Antalet utländska arbetstagare och företag som är verksamma i Sverige	21
2.3.1 Arbetstagare	21
2.3.2 Utländska företag med arbetstagare i Sverige	22
<b>3 Gällande rätt</b>	<b>23</b>
3.1 Fast driftställe	23
3.1.1 Beskattning av utländska företag	23
3.1.2 Definition av fast driftställe	23
3.2 Bestämmelser i intern rätt om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i Sverige	24
3.2.1 Obegränsat skattskyldig person	25
3.2.2 Begränsat skattskyldig person	25
3.2.3 Rättspraxis om vem som anses som arbetsgivare	27
3.3 Bestämmelser i skatteavtal om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i annat land än hemviststaten	28
3.3.1 Allmänt om skatteavtal	28
3.3.2 Artikel 15 i OECD:s modellavtal	28
3.3.3 Artikel 15 i nordiska skatteavtalet	31
3.4 Inkomstdeklaration	32
3.5 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare	32
3.5.1 Begränsat skattskyldig arbetstagare	32
3.5.2 Obegränsat skattskyldig arbetstagare	33
3.5.3 Arbetsgivardeklaration	34
3.5.4 Särskild skattedeklaration	34
3.5.5 Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp och gottskrivning av avdragen skatt	35
3.5.6 Betalning av socialavgifter	36
3.5.7 Anmälan för registrering hos Skatteverket	37

3.6	Skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag	38
3.6.1	A-skatt och F-skatt	38
3.6.2	Företaget är godkänt för F-skatt	39
3.6.3	Företaget har A-skatt	40
3.6.4	Utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige	40
3.7	Sanktioner och kostnadsränta	41
3.7.1	Förseningsavgift	41
3.7.2	Skattetillägg	41
3.7.3	Kontrollavgift	42
3.7.4	Kostnadsränta	42
3.8	Omprövning och överklagande	42
3.9	Indrivning av obetalda skatter och avgifter	43
3.9.1	Svenska bestämmelser	43
3.9.2	Handräckning utomlands	43
3.9.3	EU:s indrivningsdirektiv	44
3.9.4	EU:s socialförsäkringsförordning	44
3.9.5	Bistånd med indrivning av skatter och avgifter mellan de nordiska länderna	45
3.9.6	Bistånd med indrivning av skatter och avgifter i övriga fall	45
3.10	Personalliggare	46
3.10.1	Personalliggare inom restaurang-, frisör- och tvätteribranscherna	46
3.10.2	Personalliggare inom byggbranschen	46
3.10.3	Personalliggare i fler verksamheter	47
3.11	Jämförelse med nordiska länder	47
3.11.1	Danmark	47
3.11.2	Finland	49
3.11.3	Norge	50
3.11.4	Sammanställning	52
<b>4</b>	<b>Överväganden och förslag</b>	<b>53</b>
4.1	Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige	53
4.1.1	Synsättet ekonomisk arbetsgivare bör tillämpas i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen	53
4.1.2	Olika sätt att införa synsättet ekonomisk arbetsgivare	54
4.1.3	Undantag för uthyrning av arbetskraft ska införas	58
4.1.4	När ska uthyrningsregeln tillämpas?	61
4.1.5	När ska uthyrningsregeln inte tillämpas?	61
4.1.6	Exempel	62
4.1.7	Fysisk person som bedriver näringsverksamhet	63
4.1.8	Ändring av uttrycken tidrymd, avlöning och dubbelbeskattningsavtal	63
4.1.9	Skatteavtal	64
4.1.10	Konsekvenser när fast driftställe definieras på olika sätt i intern rätt och i skatteavtal	66
4.1.11	Inkomstdeklaration	68
4.1.12	Möjlighet att välja beskattning enligt inkomstskattelagen	68
4.1.13	Besked om särskild inkomstskatt	69
4.2	Beskattning av begränsat skattskyldiga styrelseledamöter eller styrelsesuppleanter som hyr ut sig själva via företag	70
4.3	Redovisning och betalning av skatt från ersättning för arbete till en arbetstagare	71
4.3.1	En utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete	74
4.3.2	Arbetstagaren har beslut om särskild inkomstskatteredovisning	76
4.3.3	Arbetstagaren har inte beslut om särskild inkomstskatteredovisning	76
4.3.4	När kan en utbetalare avstå från att göra skatteavdrag?	78

4.3.5	När ska arbetstagaren tillgodoräknas skatteavdraget?	79
4.3.6	Ansvar för skatter och avgifter	79
4.3.7	Egen betalning av SINK och SA-skatt	80
4.3.8	Konsekvenser vid socialavgiftsavtal	81
4.4	Anmälan för registrering hos Skatteverket	81
4.4.1	En utbetalare som ska göra skatteavdrag ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket	81
4.4.2	En fysisk person som arbetar i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket	82
4.4.3	Anmälan och registrering	84
4.4.4	Undantag från skyldigheten att anmäla sig för registrering hos Skatteverket	84
4.4.5	Föreläggande och vite	86
4.5	Redovisning och betalning av skatt för ersättning för arbete till ett utländskt företag	86
4.5.1	Undantaget att inte göra skatteavdrag ska upphöra att gälla	86
4.5.2	Utbetalaren ska göra skatteavdrag om företaget som tar emot ersättningen inte är godkänt för F-skatt	88
4.5.3	Särskild beräkningsgrund, förtidsåterbetalning och anstånd	88
4.6	Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige	91
4.6.1	Skyldighet att lämna särskilda uppgifter ska införas	92
4.6.2	Situationer då uppgiftsskyldighet inte föreligger	94
4.6.3	Formkrav	94
4.6.4	Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter	94
4.6.5	Beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter	95
4.6.6	Anstånd med att lämna särskilda uppgifter	96
4.7	Sanktioner m.m.	96
4.8	Omprövning och överklagande	97
4.9	Personuppgiftsbehandling	97
<b>5</b>	<b>Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser</b>	<b>99</b>
5.1	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	99
5.2	Inkomstskattelagen (1999:1229)	99
5.3	Skatteförfarandelagen (2011:1244)	100
5.4	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	100
<b>6</b>	<b>Konsekvensanalys</b>	<b>102</b>
6.1	Förslagets samlade effekter	102
6.2	Offentligfinansiella effekter	104
6.3	Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar	107
6.3.1	Skatteverket	107
6.3.2	Kronofogden	111
6.3.3	Förvaltningsdomstolar	111
6.3.4	Andra myndigheter	112
6.4	Effekter för enskilda	112
6.5	Effekter för företag och andra utbetalare	113
6.6	EU-aspekter	116
6.6.1	Fri rörlighet för arbetstagare	117
6.6.2	Fri rörlighet att tillhandahålla tjänster	117

6.7	Övriga effekter	119
<b>7</b>	<b>Författningskommentar</b>	<b>120</b>
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	120
7.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	122
7.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	122
7.4	Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	129

## Förkortningar

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SdbL	Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SdbF	Förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SFB	Socialförsäkringsbalken
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Uthyrningslagen	Lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare
Utstationeringslagen	Lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare

## Sammanfattning

Promemorian innehåller förslag som rör begränsat skattskyldiga arbetstagare som tillfälligt arbetar i Sverige och utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige.

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett företag, offentlig sektor, ideell sektor eller en privatperson i Sverige beskattas här vid tillfälligt arbete i landet. Om arbetstagaren i stället är anställd av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige och tillfälligt hyrs ut till den som arbetet utförs för beskattas arbetstagaren dock inte här enligt dagens regler.

Förslaget innebär att en begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige ska beskattas här när arbetstagaren utför arbetet för en verksamhet, t.ex. ett företag eller offentlig sektor, i Sverige. Det avgörande för om arbetstagaren ska beskattas är vem den utför arbetet för, och inte vem som betalar ut lönen. På så sätt uppnås konkurrensneutral beskattning mellan arbetstagare som är anställda av en verksamhet i Sverige, och arbetstagare som är anställda i utlandet men arbetar i en verksamhet i Sverige. Vidare föreslås att den som utför arbete i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket om denne inte är eller har varit folkbokförd eller har ett samordningsnummer.

Promemorian innehåller tre förslag som rör utländska företag. Det första förslaget innebär att en utbetalare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete när ersättningen avser arbete som mottagaren utför i Sverige. Utbetalaren omfattas till följd av skyldigheten att göra skatteavdrag av bestämmelsen om anmälan för registrering hos Skatteverket och ska lämna arbetsgivardeklaration. Det andra förslaget innebär att det särskilda undantaget, att en utbetalare i Sverige inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige, ska upphöra att gälla. Den som anlitar ett utländskt företag ska därför göra skatteavdrag från ersättning för arbete om det utländska företaget inte är godkänd för F-skatt. Det tredje förslaget innebär att ett utländskt företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska lämna särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten.

De föreslagna ändringarna innebär sammantaget att utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige omfattas av bestämmelserna om skatteavdrag, registreringsskyldighet, F-skatt och uppgiftsskyldighet på samma sätt som ett svenskt företag som bedriver motsvarande verksamhet. Konkurrensneutrala regler uppnås därför. Skatteverkets kontroller av utländska arbetstagare och arbetsgivare kan ske när arbetet påbörjas och under tiden det utförs. Behovet av att utföra kontroller i efterhand minskar. Förslagen innebär att det blir lättare att få in den skatt som ska betalas här.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Förslaget om att utländska arbetstagare ska beskattas i Sverige när de utför arbete här leder till skatteintäkter om ca 330 miljoner kronor per år från år 2019 (ca 410 miljoner kronor om skattesatsen ändras till 25 procent). Skatteverkets kostnader för handläggning av ärenden avseende utländska arbetstagare och arbetsgivare beräknas till ca 65 miljoner kronor per år från år 2019. En engångskostnad i samband med inför införandet av bestämmelserna beräknas till 80 miljoner kronor. Förslagen förväntas påverka Kronofogden och domstolarna.

# 1 Författningsförslag

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

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

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 5 §<sup>1</sup>

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

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

2. *avlöning* 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 utövats;

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;

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2012:833.



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 yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som utgått 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 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.

## 6 §<sup>2</sup>

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,*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2009:1062.

*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 betalats av arbetsgivare för kostnad

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

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

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 betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken 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 anstälts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för

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

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

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

2. 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 betalats 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);

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

bilateral biståndsverksamhet  
(lokanställd);

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

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

#### 6 a §

*Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för lön 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 tidsperiod eller tidsperioder, 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, och*

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

*d) fråga inte är 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 om uppdragsgivaren är någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och arbetet utförs som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Bestämmelsen i 6 a § i den nya lydelsen 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.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

#### 18 §<sup>2</sup>

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

- |   |  |
|---|--|
| <p>1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,</p> <p>2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,</p> <p>3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,</p> <p>4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,</p> <p>5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,</p> <p>6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond,</p> <p>7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,</p> <p>8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,</p> <p>9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,</p> <p>10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,</p> <p>11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,</p> <p>12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och</p> <p>13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.</p> | <p>1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,</p> |
|---|--|
- Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2015:775.

inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

### 1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

*dels* att 10 kap. 6 § ska upphöra att gälla,

*dels* att 7 kap. 1 §, 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 §, 13 kap. 3 och 6 §§, 33 kap. 1, 2 och 10 §§, 36 kap. 2 och 4 §§ och 38 kap. 2 §, och rubriken till 54 kap. ska ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 7 kap. 2 b §, 33 kap. 6 a och 6 b §§ och 54 kap. 5 §, och närmast före 33 kap. 6 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **7 kap.**

##### **1 §<sup>1</sup>**

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
10. den som är skattskyldig enligt
  - a) lagen (1972:820) om skatt på spel,
  - b) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
  - c) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
  - d) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2017:405. Förslag till lag om ändring i lagen (2017:405) om ändring i lagen (2017:387) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

e) 10 eller 13 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

f) 9 eller 12 § eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

g) 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1, 2 eller 4 lagen (1994:1776) om skatt på energi,

h) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

i) lagen (1999:673) om skatt på avfall,

j) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer,

k) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., eller

l) 8 § första stycket 1 lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,

11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,

12. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, *och*

13. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

12. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats,

13. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, *och*

14. den som ska anmäla sig för registrering enligt 2 b §.

Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

#### 2 b §

*En fysisk person som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket när arbetet i Sverige påbörjas.*

*En fysisk person som är begränsat skattskyldig ska dock inte anmäla sig för registrering hos Skatteverket om arbetet*

*1. avses pågå under högst fem dagar och utförs för den som betalar ut ersättningen och denne hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, eller*

*2. utförs i den egna näringsverksamheten och omsättningen inte uppgår till 30 000 kronor under ett beskattningsår.*

*Om sådant arbete som avses i andra stycket 1 visar sig pågå längre*



*tid än fem dagar, ska anmälnings-  
skyldigheten enligt första stycket  
fullgöras den sjätte dagen som  
arbetet utförs.*

## **10 kap.**

### **2 §**

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel.

*Den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229).*

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.

### **5 §**

Skatteavdrag ska inte göras från

1. ersättning för arbete som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person betalar ut till en delägare i bolaget eller i den juridiska personen,

2. sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) till en mottagare som har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret, eller

3. ersättning för arbete som betalas ut till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund.

2. sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) till en mottagare som har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret,

3. ersättning för arbete som betalas ut till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund, eller

*4. sådan ersättning för arbete som avses i 3 § andra stycket 1–8, om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.*

## **11 kap.**

### **20 §**

Från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget, om ersättningen

1. inte är mottagarens huvudinkomst och inte heller sådan sjukpenning m.m. som avses i 18 §,

2. gäller arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka,

3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration, eller

3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration,

4. är sådan som avses i 10 kap. 13 § och mottagaren är godkänd för F-skatt.

4. är sådan som avses i 10 kap. 13 § och mottagaren är godkänd för F-skatt, *eller*

5. *betalas av sådan utbetalare som avses i 10 kap. 2 § andra stycket.*

### 13 kap.

#### 3 §

Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göra skatteavdrag för sådan skatt om

1. Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och

2. utbetalaren känner till beslutet.

*Skatteavdrag ska dock inte göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.*

#### 6 §

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta redovisa och betala *skatten*.

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta redovisa och betala *skatt som avser sådan ersättning eller sådant vederlag från vilken utbetalaren inte ska göra skatteavdrag.*

### 33 kap.

#### 1 §<sup>2</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 §),  
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),

- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),

*- uppgifter som ska lämnas av en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (6 a och 6 b §§),*

- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),

- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),

- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),

- uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:888.

- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

2 §<sup>3</sup>

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

- |   |  |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),</li> <li>2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,</li> <li>3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,</li> <li>4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,</li> <li>5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och</li> <li>6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat.</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,</li> <li>3. <i>bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat,</i></li> <li>4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,</li> <li>5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,</li> <li>6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och</li> <li>7. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat.</li> </ol> |
|---|--|

***Fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige***

## 6 a §

*En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), om personen*

1. är godkänd för F-skatt,
2. ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, eller
3. enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2016:888.

*elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.*

*Den som lämnar inkomstdeklaration ska inte lämna särskilda uppgifter.*

#### *6 b §*

*Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 6 a § om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten.*

*Ett beslut om undantag ska avse en viss tid och får återkallas.*

#### 10 §

Särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §.	Särskilda uppgifter enligt 3, 6 och 6 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §.
--	---

### **36 kap.**

#### 2 §

Om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna

- |                            |  |  |
|----------------------------|--|--|
| 1. inkomstdeklaration, och | 2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 §. | 2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a eller 7 §. |
|----------------------------|--|--|

Anstånd längre än till och med den 31 maj får beviljas bara om det finns synnerliga skäl.

#### 4 §

Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja en annan juridisk person än ett dödsbo anstånd med att lämna

- |                            |  |   |
|----------------------------|--|---|
| 1. inkomstdeklaration, och | 2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 §. | 2. särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3, 6 eller 6 a §. |
|----------------------------|--|---|

### **38 kap.**

#### 2 §

Följande uppgifter ska undertecknas:

- |  |  |   |
|--|--|---|
| 1. uppgifter i deklaration, och          | a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, och | a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,                          |
| 2. särskilda uppgifter som ska lämnas av |  | b) en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast |

b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

**54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt**

*driftställe i Sverige enligt 33 kap. 6 a §, och*

c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.

**54 kap. Beslut och besked om särskild inkomstskatt**

*5 §*

*Ett besked om särskild inkomstskatt ska skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Bestämmelserna i 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 § samt 13 kap. 3 och 6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018. Bestämmelserna i 13 kap. 3 och 6 §§ i den äldre lydelsen tillämpas på ersättning för arbete som utförs efter den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2018.
  3. Bestämmelserna i 33 kap. 1, 2 och 10 §§ samt 36 kap. 2 och 4 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.
  4. De nya bestämmelserna i 33 kap. 6 a–6 b §§ och 54 kap. 5 § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.
  5. Den upphävda bestämmelsen i 10 kap. 6 § gäller fortfarande för ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

## 1.4 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261) dels att 2 kap. 1 § ska ha följande lydelse,  
dels att rubriken närmast före 13 kap. 1 § ska lyda Beslut och besked om särskild inkomstskatt,  
dels att det i förordningen ska införas en ny paragraf, 13 kap. 1 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 kap.

#### 1 §<sup>1</sup>

<p>En anmälan för registrering enligt 7 kap. 2, 2 a eller 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska göras enligt ett fastställt formulär.</p>	<p>En anmälan för registrering enligt 7 kap. 2, 2 a, 2 b eller 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska göras enligt ett fastställt formulär.</p>
---	--

### 13 kap.

#### 1 a §

*Ett besked om särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:*

- 1. skattepliktig inkomst, samt*
- 2. betald särskild inkomstskatt.*

- 
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2019.
  2. Den nya bestämmelsen i 13 kap. 1 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2014:1473.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Promemorians inriktning och omfattning

#### 2.1.1 Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare

En fysisk person som är bosatt utomlands och som är begränsat skattskyldig i Sverige, är skattskyldig i Sverige för inkomst från arbete som personen utför här. Den s.k. 183-dagarsregeln i 6 § 1 a)–c) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, är ett undantag från denna princip. 183-dagarsregeln innebär att en begränsat skattskyldig arbetstagare kan undanta inkomsten från beskattning i Sverige om tre villkor är uppfyllda. Arbetstagaren får vistas i Sverige under tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen ska betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar och ersättningen får inte belasta fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

183-dagarsregeln bygger på bestämmelsen i artikel 15 punkt 2 i OECD:s modellavtal och återfinns i skatteavtalen som Sverige har slutit med andra länder. Ett land kan antingen tillämpa synsättet formell arbetsgivare eller synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till vem som anses som arbetsgivare enligt intern rätt och enligt skatteavtalen vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Länder som tillämpar synsättet formell arbetsgivare anser att den som arbetstagaren är formellt anställd av och som betalar ut lönen är arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Länder som tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare ser i stället bl.a. till vem som arbetstagaren utför arbetet för, vem som drar nytta av arbetstagarens arbete och vem som bär kostnaderna för arbetstagarens arbete.

Sverige tillämpar i dag synsättet formell arbetsgivare vid bedömningen av vem som anses som arbetsgivare i förhållande till uttrycket arbetsgivare i 183-dagarsregeln, både i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen. Det innebär att den som betalar ut ersättningen för arbetet anses som arbetsgivare. Eftersom ett skatteavtal aldrig kan utvidga svensk beskattningsrätt medför det svenska synsättet om vem som anses som arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln i skatteavtalen att den beskattningsrätt Sverige får genom ett skatteavtal inte alltid kan utnyttjas. Sverige kan t.ex. inte hävda att en anställningsinkomst ska beskattas i Sverige när en verksamhet i Sverige hyr in personal genom ett utländskt bemanningsföretag, eller när en verksamhet i Sverige startar ett utländskt företag enbart för att personer ska vara anställda där, i stället för att anställa personalen direkt i den svenska verksamheten.

I promemorian föreslås att begränsat skattskyldiga arbetstagare ska beskattas i Sverige när de tillfälligt arbetar här och utför arbetet för en verksamhet här. Det avgörande för om en arbetstagare kan tillämpa 183-dagarsregeln bör vara vem arbetstagaren utför arbetet för, och inte vem som betalar ut ersättningen för detta arbete. Genom att ändra synsättet på vem som anses som arbetsgivare i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen vid tillämpningen av 183-dagarsregeln skulle Sverige kunna beskatta arbete som utländska arbetstagare utför i landet även när arbetstagarna är anställda och avlönade av ett utländskt företag. På så sätt uppnås en mer rättvis konkurrenssituation mellan arbetstagare som är anställda av en verksamhet i Sverige, och arbetstagare som är anställda av ett utländskt företag och uthyrda till den svenska verksamheten.

### 2.1.2 Betalning av skatt, registrering, uppgiftsskyldighet m.m.

Synsättet ekonomisk arbetsgivare och formell arbetsgivare har inte någon betydelse för vem som ska göra skatteavdrag eller för hur skatten ska betalas.

De svenska bestämmelserna om skatteavdrag innebär att den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag. Bestämmelserna om utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag omfattar dock inte utländska utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige. En obegränsat eller begränsat skattskyldig fysisk person som är anställd av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska därför själv redovisa och betala skatten.

Med anledning av att förslaget om att begränsat skattskyldiga arbetstagare inte ska kunna tillämpa 183-dagarsregeln när de utför arbete i Sverige för en verksamhet här, omfattar promemorians förslag och bedömningar även bestämmelserna om skyldigheten att göra skatteavdrag och egen betalning av skatt, skyldigheten att anmäla sig för registrering och uppgiftsskyldighet.

### 2.1.3 Definitioner och uttryck i promemorian

Följande avses med de definitioner och uttryck som används i promemorian.

*Arbetstagare eller mottagare:* den som utför arbete och som tar emot ersättning för det utförda arbetet.

*Formell arbetsgivare:* den som betalar ut lönen till arbetstagaren och som är den som har tecknat ett eventuellt anställningsavtal med arbetstagaren.

*Ekonomisk arbetsgivare eller uppdragsgivare:* den som den fysiska personen direkt eller indirekt utför arbetet för, som ansvarar för den övergripande arbetsledningen och som får nyttan av det utförda arbetet, när det utförda arbetet utgör en integrerad del av dennes verksamhet.

*Svenskt företag, företag i Sverige, svensk arbetsgivare och svensk utbetalare:* en verksamhet som har sitt säte i Sverige eller är registrerat i Sverige, och ett utländskt företag som har fast driftställe här.

*Utländskt företag, företag i utlandet, utländsk arbetsgivare eller utländsk utbetalare:* en verksamhet som saknar fast driftställe här.

## 2.2 Bestämmelser inom andra områden

Nedan följer en kort redogörelse för bestämmelser inom andra områden som avser när en arbetstagare utför arbete för någon annan än sig egen arbetsgivare eller tillfälligt arbetar i ett annat land, och för de uttryck som då används.

### 2.2.1 Utsändning

Definitioner av uttrycket utsändning finns i 1 kap. 8 § socialavgiftslagen (2000:980) och i 6 kap. 4 § socialförsäkringsbalken. Bestämmelserna reglerar om en arbetstagare som tillfälligt arbetar i ett annat land ska omfattas av svensk socialförsäkring och om arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter.

### 2.2.2 Utstationering av arbetstagare

Lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare, förkortad utstationeringslagen, gäller när en arbetsgivare som är etablerad i ett annat land än Sverige



utstationerar arbetstagare här i landet i samband med att arbetsgivaren tillhandahåller tjänster över gränserna (prop. 1998/99:90 s.15 f.). Det övergripande syftet med lagen är att arbetstagare som är utstationerade till Sverige ska omfattas av vissa delar av den svenska lagstiftningen om t.ex. semester, arbetstid och diskriminering. Reglerna omfattar även tjänsteresor, men inte egenföretagare som utför arbete i Sverige.

Ett anställningsförhållande ska råda mellan arbetsgivaren och arbetstagaren under utstationeringstiden (3 § utstationeringslagen). Med utstationerad arbetstagare avses varje arbetstagare som vanligen arbetar i ett annat land men som under en begränsad tid utför arbete enligt 3 § i Sverige. Vid bedömningen av om en arbetstagare under en begränsad tid utför arbete i Sverige ska de omständigheter som kännetecknar arbetet och arbetstagarens situation beaktas (4 § utstationeringslagen).

Med utstationering avses någon av följande gränsöverskridande åtgärder:

1. när en arbetsgivare för egen räkning och under egen ledning sänder arbetstagare till Sverige enligt avtal som arbetsgivaren har ingått med den i Sverige verksamma mottagaren av tjänsterna,

2. när en arbetsgivare sänder arbetstagare till Sverige till en arbetsplats eller till ett företag som tillhör koncernen eller

3. när en arbetsgivare som hyr ut arbetskraft eller ställer arbetskraft till förfogande sänder arbetstagare till ett användarföretag som är etablerat i Sverige eller som bedriver verksamhet här.

Sedan den 1 juli 2013 gäller att en arbetsgivare ska anmäla en utstationering till Arbetsmiljöverket senast när en utstationerad arbetstagare påbörjar arbete i Sverige (10 § utstationeringslagen). Anmälan ska inte ske om verksamheten i Sverige avses pågå under högst fem dagar. Om en sådan verksamhet visar sig pågå längre tid än fem dagar ska arbetsgivaren fullgöra anmälningsskyldigheten enligt första stycket den sjätte dagen som verksamheten bedrivs. En anmälan ska göras skriftligen till Arbetsmiljöverket (7 § förordningen (2017:319) om utstationering av arbetstagare). En anmälan om utstationering ska enligt 8 § samma förordning innehålla uppgifter om

1. arbetsgivarens namn, postadress och hemvist,

2. namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum, postadress, telefonnummer och e-postadress till en behörig ställföreträdare för arbetsgivaren,

3. den typ av tjänst eller tjänster som ska utföras i Sverige,

4. planerad tidsperiod för tjänstens eller tjänsternas utförande i Sverige,

5. den eller de platser i Sverige där tjänsten eller tjänsterna ska utföras, och

6. namn och personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum för de arbetstagare som ska utstationeras till Sverige.

Arbetsmiljöverket utövar tillsyn över att bestämmelserna följs (13 § utstationeringslagen). En sanktionsavgift på 20 000 kronor ska tas ut om en arbetsgivare har överträtt bestämmelserna om anmälningsskyldighet (14 § utstationeringslagen och 10 § förordningen).

### **2.2.3 Uthyrning av arbetstagare**

Lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare, förkortad uthyrningslagen, gäller arbetstagare som är anställda av bemanningsföretag i syfte att hyras ut till kundföretag för arbete under kundföretagets kontroll och ledning (1 §

uthyrningslagen). Med bemanningsföretag avses en fysisk eller juridisk person som har arbetstagare anställda i syfte att hyra ut dessa till kundföretag för arbete under kundföretagets kontroll och ledning (5 § 1 uthyrningslagen). Med kundföretag avses en fysisk eller juridisk person för vilken och under vars kontroll och ledning arbetstagare som hyrs ut av bemanningsföretag arbetar (5 § 2 uthyrningslagen).

## **2.3 Antalet utländska arbetstagare och företag som är verksamma i Sverige**

### **2.3.1 Arbetstagare**

Arbetstagare från andra länder som tillfälligt arbetar i Sverige ska under vissa förutsättningar registreras hos olika myndigheter. Nedan följer uppgifter om antalet utländska arbetstagare och arbetsgivare som är verksamma i Sverige.

#### *Utstationering av arbetstagare*

Arbetsmiljöverket för register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige. Registret omfattar inte arbetstagare som är anställda av en svensk arbetsgivare. Helårsrapporterna 2016 och 2015 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige innehåller följande information om utstationering till Sverige.

År 2016 anmäldes 47 727 utstationerade arbetstagare i utstationeringsregistret (42 697 arbetstagare år 2015). Under år 2016 pågick drygt 22 000 utstationeringsuppdrag varav ca 17 000 både startades och avslutades under 2016 (21 000 respektive 16 000 år 2015). I genomsnitt befann sig ca 7 700 utstationerade arbetstagare i Sverige varje månad år 2016 (7 400 år 2015). Ca 80 procent av alla anmälda utstationeringar under år 2015 och 2016 varade i mindre än sex månader.

Ca 70 procent av de utstationerade arbetstagarna under 2016 kom från Polen, Litauen, Lettland Tyskland, Tjeckien, Indien, Finland och Slovakien. Drygt 56 procent av alla utstationerade arbetstagare arbetade i något av storstadsområdena Stockholm, Göteborg eller Malmö år 2016 (drygt 60 procent år 2015). 49 procent av de utstationerade arbetstagarna var verksamma inom byggverksamhet år 2016, 19 procent inom tillverkning och 10 procent inom informations- och kommunikationsverksamhet.

#### *Utsändning av arbetstagare*

När arbetstagare i ett EU-, EES-land eller i Schweiz arbetar i flera olika länder eller sänds ut för arbete i ett annat land inom EU, EES eller i Schweiz kan arbetstagaren under vissa förutsättningar kvarstå i sitt hemlands socialförsäkring. En ansökan om ett s.k. A1-intyg ska i så fall göras. Europeiska kommissionen har i en rapport från oktober 2012 lämnat information om förekomsten av A1-intyg inom EU, EES och Schweiz (Posting of workers in the European Union and EFTA countries: Report on A1 portable documents issued in 2010 and 2011). Av rapporten framgår att Sverige utfärdade 11 771 A1-intyg under år 2011 avseende svenska arbetstagare som sänds ut till annat EU-, EES-land samt Schweiz, och att dessa länder utfärdade 24 412 A1-intyg för arbetstagare som sändes ut till Sverige. De flesta arbetstagare som sändes ut till Sverige kom från Polen (7 118), Tyskland (5 044) och Frankrike (2 677).

### *Arbetsstillstånd*

Migrationsverket har information om antalet arbetstagare som arbetar i Sverige med arbetsstillstånd. Personer från länder utanför EU, EES och Schweiz måste ha arbetsstillstånd för att få arbeta i Sverige. Under 2016 beviljades 12 526 nya arbetsstillstånd. Motsvarande siffra för år 2015 var 13 313. De flesta arbetstagarna kom från Indien (3 754), Thailand (3 504) och Kina (775). De vanligaste yrkesgrupperna var it-arkitekter, systemutvecklare och testledare samt bärplockare och plantörer.

### *Underrättelse om anställning av arbetstagare*

Arbetsgivare ska underrätta Skatteverket när de anställer en medborgare från ett land som inte är medlem i ett EU-, EES-land eller kommer från Schweiz (6 kap. 13 a § och 7 kap. 1 b § utlänningsförordningen (2006:97)). Under år 2016 inkom 6 596 underrättelser till Skatteverket.

## **2.3.2 Utländska företag med arbetstagare i Sverige**

Det finns inte några exakta uppgifter som visar hur många utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige. I november 2013 var knappt 18 200 utländska företag registrerade hos Skatteverkets utlandskontor. Ca 5 700 företag finns i Arbetsmiljöverkets register.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 Fast driftställe

Begreppet fast driftställe är centralt, eftersom det är grund för att beskatta en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av en begränsat skattskyldig person. Det är också grundläggande för om en begränsat skattskyldig arbetstagare ska beskattas för arbete som utförs tillfälligt här för ett utländskt företag och för om ett utländskt företag ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs av ett utländskt företag som är en juridisk person och begränsat skattskyldigt skattesubjekt, eller genom en utländsk företagsform som beskattas hos en begränsat skattskyldig fysisk person.

Nedan lämnas en kort redogörelse för inkomstbeskattningen av utländska företag som är verksamma i Sverige och för innebörden av begreppet fast driftställe.

#### 3.1.1 Beskattning av utländska företag

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL).

Om en utländsk juridisk person är delägarbeskattad är obegränsat skattskyldiga delägare skattskyldiga för sin andel av den juridiska personens inkomst (5 kap. 2 a § IL). Till den del andelar i en sådan juridisk person ägs av begränsat skattskyldiga delägare är den utländska juridiska personen skattskyldig här för den inkomst som motsvarar de begränsat skattskyldiga delägarnas andel av resultatet i ett fast driftställe i Sverige.

En fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL).

Den svenska beskattningsrätten kan vara begränsad av skatteavtal som Sverige har ingått med det land där det utländska företaget hör hemma. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utformat en modell för skatteavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital, nedan kallat modellavtalet, att användas som förlaga till skatteavtal mellan stater. När ett ingånget skatteavtal är utformat med modellavtalet som förlaga kan avtalets artiklar uttolkas med hjälp av modellavtalets kommentarer till respektive artikel enligt praxis (RÅ 1987 ref. 158).

När det gäller beskattning av näringsverksamhet tillämpas respektive skatteavtals motsvarighet till modellavtalets artikel 7, Business profits. Artikeln innebär att näringsverksamhet enligt huvudregeln endast beskattas i den stat där företaget har hemvist enligt skatteavtalet. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas där.

#### 3.1.2 Definition av fast driftställe

Den svenska definitionen av fast driftställe finns i 2 kap. 29 § IL. Definitionen överensstämmer i stort med modellavtalets definition i artikel 5, Permanent

establishment, och uttolkas enligt praxis med hjälp av modellavtalets kommentarer till artikeln (RÅ 1998 not. 188, RÅ 2009 ref. 91).

Ett fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda; det ska finnas en särskild plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamhet ska helt eller delvis bedrivas från platsen. En verksamhet anses normalt som stadigvarande när den sträcker sig över en tidsperiod om sex månader.

Ett utländskt företag kan också ha ett fast driftställe här om en beroende representant är verksam i landet och har en fullmakt som han eller hon regelbundet använder för att ingå avtal för det utländska företagets räkning. Det gäller även om det inte finns någon stadigvarande plats som affärsverksamheten bedrivs ifrån.

Vid en jämförelse mellan IL och modellavtalet finns det några skillnader, bl.a. tidsgränsen för när byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet innebär att ett fast driftställe uppkommer. Artikel 5 punkt 3 i modellavtalet föreskriver att byggprojekt som omfattas av regeln ska pågå i minst tolv månader för att ett fast driftställe ska föreligga. Regeln återfinns i många svenska skatteavtal med andra länder. Den svenska bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL har inte någon motsvarande bestämmelse om en tolv månadersperiod för byggprojekt. Det innebär att ett byggprojekt som pågår sex månader anses ha fast driftställe i Sverige enligt IL. I de fall ett skatteavtal föreskriver en sex månadersperiod för byggprojekt så föreligger ett fast driftställe och beskattningsrätt både enligt IL och enligt skatteavtalet.

Tidsperioden om sex månader enligt IL ska tillämpas när bedömningen av om ett byggprojekt har fast driftställe i Sverige har betydelse för annan skattelagstiftning, t.ex. då det ska avgöras om en inkomst är skattepliktig enligt SINK eller om arbetsgivaren ska göra skatteavdrag. Förhållandet att fast driftställe avgörs på olika sätt enligt intern rätt och vissa skatteavtal kan få praktisk betydelse på så sätt att rätten att beskatta företagets näringsverksamhet inte alltid sammanfaller med företagets skyldigheter att som arbetsgivare göra skatteavdrag på utbetalda ersättningar för arbete.

Det kan i vissa situationer vara svårt att avgöra om det är fråga om ett byggföretag som bedriver ett byggprojekt och som omfattas av skatteavtalets byggregel, eller om en bemanningsverksamhet. Ett bemanningsföretags affärsverksamhet består i att skaffa uppdrag, rekrytera personal och bemanna uppdragen. Det är en affärsverksamhet som omfattas av huvudregeln.

### **3.2 Bestämmelser i intern rätt om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i Sverige**

Bestämmelserna om fysiska personers skattskyldighet finns i 3 kap. IL. 3 kap. 3 § IL anger vilka personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. 3 kap. 17 § IL anger vilka personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

### 3.2.1 Obegränsat skattskyldig person

#### *Bedömning av om en fysisk person är obegränsat skattskyldig*

Den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här, är obegränsat skattskyldig (3 kap. 3 § första stycket IL).

Som bosatt i Sverige räknas den som har sin verkliga bosättning här, dvs. normalt alla som är folkbokförda eller som tillbringar dygnsvilan i Sverige.

Stadigvarande vistelse är enligt praxis en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer i Sverige. Den skattskyldige ska ha tillbringat sin dygnsvila i Sverige, dvs. ha övernattat här (RÅ 1981 Aa4, RÅ 1997 ref. 25, RÅ 2008 ref. 16, RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166).

En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare varit bosatt i Sverige ska anses som obegränsat skattskyldig i Sverige om personen har väsentlig anknytning till Sverige. Den som aldrig varit obegränsat skattskyldig i Sverige tidigare p.g.a. bosättning eller stadigvarande vistelse kan inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

#### *Beskattning av obegränsat skattskyldig fysisk person*

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL).

Vad som räknas till inkomstslaget tjänst framgår av 10 kap. 1–4 §§ IL. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § andra stycket IL). Som tjänst behandlas även pension, livränta m.fl. inkomster (10 kap. 2 § IL). En inkomst ska inte beskattas i inkomstslaget tjänst om den är skattefri enligt 8 kap. IL, inte ska tas upp enligt 11 kap. IL eller ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

En uppdragstagare som är fysisk person och som bedriver näringsverksamhet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för i inkomstslaget tjänst. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 § första stycket IL). Vid bedömningen av om en uppdragstagarens verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad uppdragsgivaren och uppdragstagaren har avtalat, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL).

### 3.2.2 Begränsat skattskyldig person

#### *Beskattning av begränsat skattskyldig fysisk person*

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

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK (3 kap. 18 § första stycket 1 IL). Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet bl.a. för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL).

För skattskyldighet enligt SINK krävs att följande tre villkor är uppfyllda: att personen är en fysisk person, att personen är begränsat skattskyldig och att

personen uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst (3 § SINK). För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK ska inkomsten vara sådan att en obegränsat skattskyldig person skulle ha beskattats för den enligt IL (5 § fjärde stycket SINK). Uppräkningen i 5 § SINK av de skattepliktiga tjänsteinkomsterna är uttömmande. En inkomst som är skattefri enligt 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp enligt 11 kap. IL, kan inte beskattas enligt SINK (prop. 1990/91:107 s. 36). En inkomst som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital kan inte heller beskattas enligt SINK.

Lön eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig inkomst enligt SINK (5 § första stycket 1 SINK).

Lön eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig inkomst enligt SINK i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § första stycket 2 SINK).

Arvode eller liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person utgör skattepliktig inkomst enligt SINK oavsett var verksamheten utövats (5 § första stycket 3 SINK).

Till skillnad från inkomst som beskattas enligt punkt 1 eller 3, där inkomsten ska beskattas i Sverige oavsett var verksamheten har utövats, ska inkomst som beskattas enligt punkt 2 endast beskattas i den mån inkomsten har förvärvats genom verksamhet i Sverige. 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 (5 § tredje stycket SINK).

### *183-dagarsregeln*

Av 6 § 1 SINK framgår att en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt för lön eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, om följande tre villkor är uppfyllda:

- 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 belastar inte fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

Bestämmelsen i 6 § 1 SINK kallas vanligtvis 183-dagarsregeln eller montörregeln. 183-dagarsregeln tillämpas för inkomst som ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK, dvs. annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting. Bestämmelsen kan inte tillämpas avseende inkomst som ska beskattas enligt 5 § första stycket punkt 1 eller 3, dvs. anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting samt ledamot eller suppleant i styrelse.

Bedömningen av om ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK görs för två olika syften, och i två olika steg.

Den första bedömningen avser om personens vistelse i Sverige innebär att personen vistas här stadigvarande, dvs. om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig. Om personen vistas här stadigvarande blir inte 183-dagarsregeln tillämplig, eftersom personen är obegränsat skattskyldig. Om personen inte vistas här stadigvarande får en bedömning därefter göras av om vistelsen i Sverige är 183 dagar eller längre under en tolv månadersperiod.

Den andra bedömningen avser utbetalaren. Av definitionen i 2 § SINK framgår att den som betalar ut ersättning för arbete är arbetsgivare. För att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL gäller vid tillämpningen av SINK.

Se vidare avsnitt 3.3.2 och 3.3.3 avseende 183-dagarsregeln i skatteavtal.

### 3.2.3 Rättspraxis om vem som anses som arbetsgivare

Två domar från svenska domstolar är av intresse avseende vem som anses vara arbetsgivare för en viss arbetstagare.

I den s.k. Brynäsdomen (RÅ 2001 ref. 50) prövade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) vem som är arbetsgivare och arbetstagare i förhållande till lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1962:381) om allmän försäkring samt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter. Dessa lagar är numera upphävda men resonemanget i domen är av intresse för bedömningen av vem en arbetstagare anses utföra arbetet för. HFD gjorde en helhetsbedömning av omständigheterna i målet och konstaterade bl.a. att det var av väsentlig betydelse vad som hade gällt i fråga om behandling av spelarna i Brynäs i ekonomiskt och socialt hänseende, samt rätten till arbetsresultatet samt ansvaret och risken för detta. Det avgörande var inte de avtal som hade upprättats mellan spelarna och den part (NSM) som formellt sett var arbetsgivare enligt avtalen och som betalade lönen. NSM hade haft ställning som en av spelarna anlitad förvaltare, som haft till uppgift att uppbära och placera den del av ersättningen från Brynäs som inte gått åt för att bestrida deras kontantlöner och kostnaderna för NSM:s verksamhet. Rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna var att karaktärisera som ett anställningsförhållande och följaktligen betraktades Brynäs som arbetsgivare för spelarna.

Målen nr 2069–2072–14 m.fl. (Kammarrätten i Göteborg den 6 februari 2015) avsåg bl.a. vilket företag en person (X) var anställd hos, antingen A AB som var X:s arbetsgivare enligt anställningsavtalet, eller företaget N som X utförde arbetet hos. Bakgrunden var att X begärde att lönen skulle undantas från svensk beskattning med stöd av den s.k. 183-dagarsregeln för anställda ombord på utländska fartyg i oceanfart. Kammarrätten uttalade att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett vilken beteckning avtalen har. Kammarrätten ansåg vid den samlade bedömningen att det klart framgick att den verkliga innebörden av avtalen mellan företaget N, AB A och X är att X är anställd av N och att AB A enbart förmedlar lön från N.



### 3.3 Bestämmelser i skatteavtal om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i annat land än hemviststaten

#### 3.3.1 Allmänt om skatteavtal

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 kap. 35 § IL). Bestämmelser i ett skatteavtal kan begränsa men inte utvidga den svenska beskattningsrätten. För närvarande har Sverige fullständiga skatteavtal med cirka 85 stater och jurisdiktioner.

Skattelagstiftningen i olika stater bygger i de allra flesta fall på principerna om hemviststatsbeskattning och källstatsbeskattning. Med hemviststatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist i denna stat, nedan kallad hemviststaten. Med källstatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige – utan att ha hemvist i den staten – har inkomster som förvärvats i, härrör från och i vissa fall även utbetalats från rättssubjekt i denna stat, nedan kallad källstaten eller arbetslandet.

En skattskyldig person kan beskattas för samma inkomst i flera stater, s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning. Skatteavtalen syftar till att lösa sådan dubbelbeskattning genom att fastställa vilken stat, hemviststaten eller källstaten, som ska ha rätt, åtminstone i första hand, att beskatta olika slags inkomster samt hur dubbelbeskattning ska undanröjas. Skatteavtalen erbjuder två olika metoder för att undanröja eller i vart fall lindra den dubbla beskattningen. Undantagsmetoden innebär att inkomsten undantas helt eller delvis från beskattning. Avräkningsmetoden innebär att den utländska skatten avräknas från den nationella skatten och det är normalt hemviststaten som ska medge avräkning för skatten som tagits ut i källstaten, förutsatt att beskattning har skett med stöd av skatteavtalet. Staterna är fria att välja vilken av metoderna man vill använda.

#### 3.3.2 Artikel 15 i OECD:s modellavtal

##### *Huvudregeln för beskattning vid tillfälligt arbete i ett annat land*

Artikel 15 punkt 1 i modellavtalet innehåller bestämmelser om vilket land som har rätt att beskatta arbetstagare i enskild tjänst i olika situationer. En person ska endast beskattas för inkomst av arbete i enskild tjänst i sin hemviststat, om arbetet utförs där. Om arbetet utförs i ett annat land, får däremot inkomsten för arbetet primärt beskattas i arbetslandet. Med primär beskattning i arbetslandet menas att hemviststaten i dessa situationer inte är förhindrad att också beskatta inkomsten, men måste då undanröja dubbelbeskattning genom att medge avräkning för den skatt som tagits ut i arbetslandet.

##### *183-dagarsregeln*

Punkt 2 i artikel 15 utgör ett undantag från punkt 1 avseende arbetslandets rätt att beskatta inkomst för arbete som utförs i detta land. Bestämmelsen i punkt 2 kallas vanligtvis 183-dagarsregeln eller montörregeln. Se avsnitt 3.2.2 ovan avseende den svenska internrättsliga 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK.

183-dagarsregeln innebär att inkomsten för arbete som utförts i arbetslandet undantas från beskattning i arbetslandet om samtliga förutsättningar i punkt 2 a)–c) är uppfyllda:

a) personen som utför arbetet vistas i arbetslandet under en tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar och slutar under beskattningsåret i fråga, och

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

c) ersättningen belastar inte fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i arbetslandet.

183-dagarsregeln infördes för att undvika att inkomst vid korttidsarbete beskattas i ett land när arbetsgivaren inte är skattskyldig i detta land och därför inte har rätt till avdrag för lönekostnader, på grund av att arbetsgivaren varken har sitt säte eller fast driftställe i detta land. 183-dagarsregeln är däremot inte tillämplig om arbetet utförs av en person som har hemvist i landet eller om ersättningen belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i landet (punkterna 7–8 i kommentaren till artikel 15).

Det finns inte någon definition av uttrycket arbetsgivare i modellavtalet, utan detta avgörs av respektive lands egen lagstiftning (punkt 8.4 i kommentaren till artikel 15). Två olika uttryck används normalt för att ange vem som anses som arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen: formell arbetsgivare eller ekonomisk arbetsgivare. Punkten c) i 183-dagarsregeln tillämpas på olika sätt i olika länder beroende på vem som anses vara arbetsgivare.

#### *Formell arbetsgivare*

Vem som anses som formell arbetsgivare avgörs av ett lands interna lagstiftning. Det kan t.ex. vara den som har ingått anställningsavtal med arbetstagaren, eller den som betalar ut arbetstagarens lön. Bestämmelsen i 2 § SINK om att den som betalar ut ersättning för arbete anses som arbetsgivare innebär att Sverige tillämpar synsättet formell arbetsgivare. Vid tillämpning av 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK – som motsvarar 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 i modellavtalet – innebär detta att Sverige inte beskattar i de fall som det är en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige som betalar ut arbetstagarens lön.

Länder, vars interna lagstiftning innebär att vem som anses som arbetsgivare inte ifrågasätts i skattesammanhang, kan införa särskilda bestämmelser som innebär att 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 inte ska tillämpas när en utomlands bosatt person förvärvar inkomst i arbetslandet och ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist i arbetslandet (punkt 8.3 i kommentarerna till artikel 15). Syftet med en sådan bestämmelse är att förtydliga att förmåner inte ska medges i ej avsedda situationer. Ett beslut att bortse från ett formellt anställningsavtal måste fattas på objektiva grunder (punkt 8.4 i kommentaren). Bestämmelsen ska avse situationer när mottagaren utför arbetet för en annan verksamhet än sin arbetsgivare och den övergripande arbetsledningen åvilar denna verksamhet, och arbetet utgör en integrerad del av denna verksamhet.

#### *Ekonomisk arbetsgivare*

Länder som tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare bortser från det formella anställningsförhållandet när arbetstagaren t.ex. utför arbetet för ett företag med

hemvist eller fast driftställe i det egna landet som en integrerad del av dennes verksamhet. Verksamheten som arbetstagaren utför arbetet för anses vara arbetsgivare vid tillämpningen av 183-dagarsregeln.

*Bedömningen av om arbetstagaren utför arbetet för den formella eller ekonomiska arbetsgivaren*

Vid en bedömning av om arbetstagaren utför arbetet för sin formella arbetsgivares räkning, eller om omständigheterna kring det arbete som utförs pekar på att det finns ett annat arbetsgivarförhållande än det formella, är det betydelsefullt vem som bär ansvaret och risken för resultatet av arbetstagarens arbete. Följande omständigheter som räknas upp i kommentaren till punkt 8.14 är relevanta för bedömningen.

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

Av punkt 8.15 framgår att faktureringen av kostnaderna för arbetstagarens arbete, från den formella arbetsgivaren till det företag som arbetstagaren har utfört arbetet för, endast är en av de faktorer som är relevanta, men inte avgörande, vid bedömningen av om arbetet som arbetstagaren utför i ett land utförs inom ramen för en anställning och inte inom ramen för ett avtal om utförande av tjänster som har slutits mellan två företag. Om den fakturerade kostnaden motsvarar lönen, förmåner och andra personalkostnader för arbetstagaren, oavsett om ett vinstpåslag görs, indikerar detta att kostnaden faktureras direkt från den formella arbetsgivaren till den arbetsgivare där arbetet utförts.

*Undanröjande av dubbelbeskattning*

I punkt 8.10 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal klargörs att om källstaten tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare, så är hemviststaten skyldig att undanröja dubbelbeskattning. Modellavtalet innehåller bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning i artikel 23 A och 23 B. Om källstaten på grund av bestämmelse i intern rätt tillämpar en annan bestämmelse i avtalet på en inkomst än vad hemviststaten gör, så har källstaten trots det beskattat inkomsten i enlighet med avtalets bestämmelser och i enlighet med sin interna rätt. Hemviststaten har då en skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen. Om staterna inte kommer överens om vem som får

beskatta eller hur avräkning ska ske kan frågan avgöras genom ömsesidig överenskommelse mellan de respektive staternas behöriga myndigheter.

### *Skatteavdrag*

Punkt 8.28 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet berör risken att ett företag måste göra skatteavdrag i två länder på ersättningen som betalas till arbetstagaren, även om dubbelbeskattning undanröjs vid beskattningen. Detta kan delvis undvikas genom att skattemyndigheterna i arbetslandet säkerställer att interna regler och förfaranden är tydliga och förstås av arbetsgivarna, och att de är lättillgängliga. Problemet med dubbelt skatteavdrag kan också undanröjas om hemviststaten justerar storleken på det skatteavdrag som ska göras genom att justera skatteavdraget med det belopp som arbetstagaren kan begära avräkning för. Några uttryckliga bestämmelser om skatteavdrag från ersättning eller betalning av skatt finns dock inte i modellavtalet.

### **3.3.3 Artikel 15 i nordiska skatteavtalet**

Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. Avtalet infördes genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (nordiska skatteavtalet) och gäller tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet som lag i Sverige.

Artikel 15 punkt 2 a)–c) i nordiska skatteavtalet följer OECD:s modellavtal. I fall då regeln är tillämplig, beskattas inkomsten endast i inkomsttagarens hemviststat (prop. 1996/97:44 s. 52). Artikel 15 punkt 2 innehåller ett ytterligare villkor, punkt 2 d), vilket utgör en avvikelse från modellavtalet. Av punkt 2 d) framgår att det inte får vara fråga om uthyrning av arbetskraft.

Uttrycket uthyrning av arbetskraft förklaras i punkterna 1 och 2 i protokollspunkt V (prop. 1996/97:44 s. 52–53). Av punkt V framgår att arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat anses uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan avtalsslutande stat, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet. Vid avgörandet av frågan om en arbetstagare ska anses uthyrd, ska göras en samlad bedömning varvid särskilt beaktas om

- a) den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren,
- b) arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken denne har ansvar,
- c) ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får,
- d) största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och
- e) uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.

Punkt 2 d) i artikel 15 med tillhörande protokollpunkt infördes första gången i 1987 års nordiska avtal (prop. 1986/87:94) och har därefter kvarstått i sak oförändrad i senare avtal.

### 3.4 Inkomstdeklaration

*En obegränsat skattskyldig arbetstagare och en begränsat skattskyldig arbetstagare som inte har beslut om särskild inkomstskatteredovisning*

Inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) m.fl. lagar (29 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL). En fysisk person ska lämna inkomstdeklaration om intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet har uppgått till minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret (30 kap. 1 § 1 SFL). En begränsat skattskyldig fysisk person ska lämna inkomstdeklaration om intäkten har uppgått till minst 100 kronor under beskattningsåret (30 kap. 1 § 6 SFL).

Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter och vad som övrigt har framkommit vid utredning och kontroll (56 kap. 2 § SFL). Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning; 56 kap. 9 § första stycket SFL). Från den slutliga skatten ska avdrag bl.a. göras för debiterad särskild A-skatt och avdragen A-skatt (56 kap. 9 § andra stycket 1–2 SFL). Slutlig skatt som beräknats vid slutskatteberäkning ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet om slutlig skatt fattades (62 kap. 8 § första stycket SFL).

*En begränsat skattskyldig arbetstagare som har beslut om SINK*

En fysisk person som är begränsat skattskyldig och som har beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska inte lämna inkomstdeklaration enligt 29 kap. 1 § SFL. Av bestämmelsen framgår att inkomstdeklaration inte ska lämnas till ledning för bestämmande att ta ut skatt eller avgift enligt SINK.

### 3.5 Skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10–13 kap. SFL. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § SFL). Bestämmelser om skatteavdrag finns även i skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Bestämmelserna om skatteavdrag i SFL och SFF utgår från vem som betalar ut ersättningen, dvs. utbetalaren. En utbetalare kan t.ex. vara en arbetsgivare, en uppdragsgivare eller en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet.

#### 3.5.1 Begränsat skattskyldig arbetstagare

*Svensk utbetalare*

Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning (SINK-beslut) har angett att skatteavdrag ska göras och om utbetalaren känner till beslutet (13 kap. 3 § första stycket SFL). Underlaget för beräkning av skatteavdrag

bestäms enligt 5–6 §§ SINK. Särskild inkomstskatt tas ut med 20 procent av skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skatteavdrag ska därför inte göras enligt bestämmelserna i 10–12 kap. SFL (10 kap. 7 § SFL).

Om beslut om särskild inkomstskatteredovisning inte har utfärdats eller om utbetalaren inte känner till beslutet ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10–12 kap. SFL.

Det finns inte några bestämmelser i SINK eller i SFL som reglerar vem som ska ta initiativet till ansökan om SINK eller hur ansökan ska ske. Beslut om skattskyldighet för särskild inkomstskatt ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen (prop. 1990/91:107 s. 26). Skatteverket kan även på eget initiativ bestämma att skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (prop. 2010/11:165 s. 751–752).

#### *Utländsk utbetalare*

Skatteavdrag för SINK ska inte göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet (13 kap. 3 § andra stycket SFL). Med hemmahörande i utlandet avses om en fysisk person att denne är bosatt utomlands och om en juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här (2 § SINK). I stället ska den som tar emot ersättningen redovisa och betala skatten (13 kap. 6 § SFL).

Det finns inte någon bestämmelse i SFL som uttryckligen anger att utländska utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige är undantagna från skyldigheten att göra skatteavdrag. Detta följer dock av en långvarig administrativ praxis, som grundar sig på ett meddelande angående skatteavdrag, då utländskt företag mot ersättning ställer arbetskraft till svenskt företags förfogande (CFU 1967:10) från dåvarande Centrala Folkbokförings- och uppborädsnämnden. Meddelandet upphävdes genom lagen (2001:332) om upphävande av vissa av Centrala Folkbokförings- och uppborädsnämndens bindande förklaringar, men praxisen har fortsatt tillämpats även efter upphävandet.

Praxisen innebär att en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som utförs här i landet och har bekräftats i prop. 2010/11:165 s. 809. Skatteverket har under lång tid följt denna administrativa praxis och även gett uttryck för den i ställningstaganden den 18 oktober 2004, dnr 130 604256-04/111, och den 10 februari 2015, dnr 131 80603-15/111.

#### *Uppgift om skatteavdrag*

Den som betalar ut ersättning för arbete ska lämna uppgift till mottagaren om skatteavdrag (10 kap. 19 § samt 13 kap. 5 § 2 SFL).

### **3.5.2 Obegränsat skattskyldig arbetstagare**

#### *Svensk utbetalare*

Skatteavdrag från ersättning för arbete ska enligt huvudregeln i 10 kap. 3 § SFL göras från kontant ersättning för arbete, med beaktande av de undantag som framgår i 4–13 §§. Utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en allmän skattetablell i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst (11 kap. 17 § SFL). Underlaget för beräkning av skatteavdrag från ersättning för arbete ska beräknas enligt bestämmelserna i 11 kap. 4–15 §§ SFL.

Bestämmelserna i 11 kap. 5–7 §§ SFL innebär att annan än utbetalaren ska göra skatteavdraget. Bestämmelserna avser tre specifika situationer, nämligen framtida förvärv av värdepapper (personaloptioner), rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande, samt ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige.

#### *Utländsk utbetalare*

Som framgår av avsnitt 3.5.1 ska utländska utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete enligt gällande administrativa praxis.

En obegränsat skattskyldig mottagare ansvarar själv för att preliminärskatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. Mottagaren ska lämna in en ansökan om särskild debitering av A-skatt, s.k. SA-skatt (8 kap. 2 § SFL). Det finns inte någon bestämmelse i SFL som reglerar vid vilken tidpunkt en ansökan om SA-skatt ska göras.

### **3.5.3 Arbetsgivardeklaration**

En skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det (26 kap. 2 § SFL). Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas i en arbetsgivardeklaration (26 kap. 3 § SFL).

Beslut om skatteavdrag ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter (53 kap. 1 § SFL).

#### *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen*

Riksdagen fattade den 18 maj 2017 beslut om att införa bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen (SFS 2017:387, prop. 2016/17:58). Bestämmelserna innebär bl.a. att uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag på individnivå, dvs. per betalningsmottagare, ska lämnas löpande till Skatteverket. Uppgifterna ska normalt lämnas månadsvis i en arbetsgivardeklaration i stället för årligen i en kontrolluppgift. Bestämmelserna träder i huvudsak i kraft den 1 juli 2018. För uppgiftsskyldiga som ska föra en personalliggare och som vid ikraftträdandet har fler än 15 anställda, ska bestämmelserna tillämpas från och med den 1 juli 2018. För övriga uppgiftsskyldiga ska bestämmelserna tillämpas från och med den 1 januari 2019.

### **3.5.4 Särskild skattedeklaration**

Den som är skattskyldig enligt SINK och som ska redovisa och betala skatt enligt 13 kap. 6 § SFL ska lämna en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL). Den särskilda skattedeklarationen ska innehålla uppgifter om den uppgiftsskyldiga och de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten (26 kap. 18 och 25 §§ SFL samt 6 kap. 1 § SFF).

Om SINK-skatten ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i särskild skattedeclaration och andra tillgängliga uppgifter (54 kap. 1 § SFL).

### **3.5.5 Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp och gottskrivning av avdragen skatt**

#### *Svensk utbetalare*

Skatteverket får besluta att den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av (59 kap. 2 § SFL). Ansvarsbeloppet får bestämmas till högst samma belopp som skatteavdraget skulle ha varit (prop. 2010/11:165 s. 974 och s. 998).

Ett beslut om ansvar för utbetalaren ska även omfatta mottagaren (59 kap. 3 § andra stycket SFL). Om den skattskyldige redan är ansvarig för betalning av slutlig skatt ska inte något beslut om ansvar för SINK-skatten fattas (59 kap. 3 § andra stycket 1 SFL). I förarbetena uttrycks det att utbetalare och mottagare ska göras solidariskt betalningsansvariga (prop. 2010/11:165 s. 974–975 och s. 998).

En utbetalare som efter ett beslut om ansvar för betalning av skatt med stöd av 59 kap. 2 § SFL har betalat skatten har rätt att kräva mottagaren av ersättningen på beloppet (59 kap. 5 § SFL). Bestämmelsen reglerar således utbetalarens regressrätt gentemot mottagaren (prop. 2010/11:165 s. 1000).

Det finns inte något skäl att behandla underlåtna skatteavdrag för SINK-skatt för utomlands bosatta på annat sätt än som gäller för preliminär skatt (prop. 2010/11:165 s. 1000).

Bestämmelserna om betalningsansvar för skatt i 59 kap. SFL tillämpas endast i förhållande till sådana utbetalare som är skyldiga att göra skatteavdrag. Bestämmelserna tillämpas inte i förhållande till utbetalare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige och som därför inte ska göra skatteavdrag. Av it-tekniska skäl riktas kravet om ansvar för skatt först mot betalningsmottagaren. Om denne inte betalar kan Skatteverket kräva också utbetalaren, men först sedan mottagarens skatteskuld blivit restförd hos Kronofogdemyndigheten.

Skatteverket har i ställningstagande av den 2 september 2013, dnr 131 526527-13/111, närmare beskrivit betalningsansvar för SINK-skatt enligt skatteförfarandelagen. Sammanfattningsvis gäller följande:

- Utbetalaren har dragit skatt men inte redovisat eller betalat in den: När mottagaren kan visa eller det på annat sätt framgår att utbetalaren hållit inne skatt men att utbetalaren trots detta inte redovisat skatten till Skatteverket så görs mottagaren inte ansvarig. Utbetalaren är däremot ansvarig för innehållen men ej inbetald skatt.
- Utbetalaren ska göra skatteavdrag för preliminär A-skatt eller SINK men har inte gjort skatteavdrag eller gjort skatteavdrag med för lågt belopp: Beslut om ansvar riktat mot utbetalaren fattas med stöd av 59 kap. 2 § SFL. Beslutet ska omfatta den skatt som han eller hon inte har dragit av. Mottagaren är skattskyldig för inkomsten och är därför skyldig att betala skatten. Skatteverket ska besluta att en mottagare som ska beskattas enligt SINK ska betala SINK-skatten eftersom han är skattskyldig för den (54 kap. 2 § SFL).
- Den kontanta ersättningen har inte räckt till för fullt skatteavdrag: Om förmåner har getts ut kan det vara så att det inte funnits tillräcklig kontant



ersättning för att göra fullt skatteavdrag. Utgivna förmåner kan exempelvis ha uppgått till stora belopp medan den kontanta ersättningen varit låg. En följd av detta blir även att för lite skatt betalats in. Den som är skattskyldig har ett ansvar för att betala skatten. Utbetalaren ska inte göras ansvarig då det inte funnits någon skyldighet för denne att göra skatteavdrag och betala in skatt utöver det som den kontanta ersättningen räckt till.

#### *Utbetalaren hör hemma i utlandet*

När utbetalaren hör hemma i utlandet och saknar fast driftställe här i landet så finns ingen skyldighet för utbetalaren att dra skatt, se avsnitt 3.5.1 ovan. Skatteverket beslutar om särskild skatteredovisning (13 kap. 1 § SFL). Mottagaren ska själv betala sin SINK-skatt (13 kap. 6 § SFL). Ett krav om ansvar för betalning av skatten kan endast riktas mot mottagaren av ersättningen. Mottagaren är skyldig att lämna en särskild skattedeclaration (26 kap. 2 § 6 SFL).

Beslutet om skatten och ansvaret för den fattas med stöd av 54 kap. 1 § SFL. Om mottagaren inte lämnat någon deklARATION beslutar Skatteverket om beskattning enligt skön i avsaknad av deklARATION (57 kap. 1 § SFL). Utbetalaren kan inte göras ansvarig för skatten.

### **3.5.6 Betalning av socialavgifter**

Socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, innehåller bestämmelser om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet (socialavgifter).

#### *Svensk utbetalare*

Svenska arbetsgivare, och utländska arbetsgivare som bedriver verksamhet med fast driftställe i Sverige, som utger avgiftspliktig ersättning ska betala de arbetsgivaravgifter som framgår av 2 kap. 26 § SAL. Arbetsgivaravgifterna för år 2017 är 20,70 procent av avgiftsunderlaget. Särskilda regler gäller enligt 2 kap. 27–28 §§ SAL för personer som har fyllt 65 år samt för personer som inte har fyllt 26 år.

Den som ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL ska även betala allmän löneavgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Allmän löneavgift tas med 10,72 procent för år 2017. Summan av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift uppgår till 31,42 procent för svenska arbetsgivare och utländska arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige.

#### *Utländsk utbetalare*

Den utländske arbetsgivaren som utger ersättningen har ansvar för redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter även om denne inte har fast driftställe i Sverige. Detta skiljer sig således från bestämmelserna om redovisning och betalning av avdragen skatt, där mottagaren själv ska betala sin skatt i form av SA-skatt eller egen betalning av SINK-skatt när utbetalaren saknar fast driftställe i Sverige.

Utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar arbetsgivaravgifter enligt SAL, men inte allmän löneavgift. Allmän löneavgift tas inte ut för att finansiera socialförsäkringssystemet, och anses därför vara en skatt som inte ska betalas av en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i

Sverige. Dessa arbetsgivare betalar avgifter med 20,70 procent av avgiftsunderlaget (år 2017).

#### *Socialavgiftsavtal*

En utländsk utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige kan enligt 5 kap. 5 § SFL ingå ett socialavgiftsavtal med mottagaren av ersättningen. Avtalet innebär att mottagaren ska fullgöra utgivarens skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter på ersättningen, dvs. mottagaren ska redovisa avgifterna i en arbetsgivardeklaration och betala avgifterna. Mottagaren betalar avgifter enligt samma procentsats som gäller för en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige, dvs. med 20,70 procent år 2017 (2 kap. 25 a § SAL). Avtalet bör upprättas skriftligen men det är inget krav. Mottagaren ska i egenskap av uppgiftsskyldig i skälig omfattning se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen (39 kap. 3 § SFL). Mottagaren ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom två veckor från det att avtalet ingicks (7 kap. 2 § tredje stycket SFL).

#### *Utsändning*

En utländsk arbetstagarare som sänds ut av sin utländska arbetsgivare för att arbeta i Sverige i kortare tid än ett år omfattas inte av svensk socialförsäkring. Om utsändningsperioden är längre än ett år ska den utländska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter i Sverige enligt bestämmelserna i intern rätt (6 kap. 4 § socialförsäkringsbalken samt 1 kap. 8 § SAL). Bestämmelser i EU:s förordning 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (socialförsäkringsförordningen) eller i en socialförsäkringskonvention som Sverige slutit med ett annat land kan dock innebära att arbetstagararen ska tillhöra ett annat lands socialförsäkring och att svensk intern rätt därför inte ska tillämpas.

### **3.5.7 Anmälan för registrering hos Skatteverket**

#### *Svensk utbetalare*

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § SFL). Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

#### *Utländsk utbetalare*

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket (7 kap. 2 § SFL) och Skatteverket ska registrera denne (7 kap. 1 § första stycket 2 SFL).

Eftersom en utländsk arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag, se avsnitt 3.5.1, föreligger inte någon anmälningsskyldighet av den anledningen.

## 3.6 Skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag

### 3.6.1 A-skatt och F-skatt

Systemet för betalning av preliminär skatt fick i stort sin utformning år 1993 då bestämmelserna om skatteavdrag vid A-skatt ändrades och bestämmelserna om F-skatt infördes. De tidigare reglerna om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter var svåra att tillämpa i vissa situationer och en uppdragsgivare kunde i förväg inte avgöra om skatteavdrag skulle göras och arbetsgivaravgifter skulle betalas på ersättning för ett visst arbete. Ändringarna innebär att skyldigheten för utbetalaren att göra skatteavdrag och att betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning för arbete är beroende av om mottagaren har A-skatt eller F-skatt.

Bestämmelsen i 10 kap. 2 § SFL om att den som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag gäller inte bara vid utbetalning av lön eller pension till en fysisk person, utan även när ett företag betalar ut ersättning för arbete till ett annat företag. Utbetalaren kan t.ex. vara ett företag (uppdragsgivare, huvudentreprenör) som har anlitat ett annat företag (uppdragstagare, underentreprenör) för ett visst uppdrag, eller ett företag som hyr personal från ett bemanningsföretag. Uppdragsgivaren betalar ersättning för arbete till uppdragstagaren, som i sin tur betalar lön till de arbetstagare som har utfört arbetet hos uppdragsgivaren.

Det finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Undantagen framgår av 10 kap. 4–13 §§ SFL. Uppräkningen av undantagen är uttömmande vilket innebär att skatteavdrag ska göras om ett undantag inte kan tillämpas. Skyldigheten att göra skatteavdrag föreligger inte om något av följande undantag föreligger:

- Ersättningen uppgår till ett begränsat belopp (4 §).
- Fråga är om ersättning för arbete som ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person betalar till delägaren i företaget eller i den juridiska personen samt i vissa andra fall (5 §).
- Fråga är om ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen inte betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (6 §).
- Fråga är om ersättning för arbete som omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning och utbetalaren känner till beslutet. Skatteavdrag ska då inte göras enligt bestämmelserna i 10 kap. utan enligt bestämmelserna i 13 kap. (7 §).
- Fråga är om ersättning för arbete som är skattepliktig enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Skatteavdrag ska då inte göras enligt bestämmelserna i 10 kap. utan enligt bestämmelserna i 13 kap. (8 §).
- Skatteverket har beslutat att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning (9–10 §§). Dessa regler medger att skatteavdraget sätts ned på grund av bestämmelser i skatteavtal.
- Den som tar emot ersättningen för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (11–13 §§).

### 3.6.2 Företaget är godkänt för F-skatt

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § SFL utgör ett undantag från huvudregeln i 10 kap. 2 § SFL och innebär att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § SFL). Den skattemässiga definitionen av näringsverksamhet finns i 13 kap. 1 § IL. Godkännande för F-skatt förutsätter att verksamheten bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det finns inte något krav på att verksamheten ska bedrivas i viss verksamhetsform, eller att den som är godkänd för F-skatt ska vara skattskyldig för inkomstskatt i Sverige.

En svensk juridisk person som är näringsidkare bedriver i princip alltid näringsverksamhet och kan ansöka om F-skatt utan att någon större utredning görs av verksamhetens omfattning eller inriktning.

När det gäller verksamhet som bedrivs av en fysisk person ska tre villkor vara uppfyllda för att det ska vara näringsverksamhet: självständighet, vinstsyfte och varaktighet. Möjligheten för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet att bli godkänd för F-skatt utvidgades år 2009 för att det skulle bli lättare för t.ex. uppdragstagare med ett fåtal uppdrag att starta företag. Vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt tas särskilt hänsyn till vad uppdragsgivaren och uppdragstagaren har avtalat, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet (prop. 2008/09:62 s. 25).

Godkännande för F-skatt ska inte ske om förutsättningarna inte är uppfyllda, t.ex. om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas, eller om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (9 kap. 1 § andra stycket SFL). Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om innehavaren begär det, eller om förutsättningarna för F-skatt inte är uppfyllda (9 kap. 4 § SFL).

#### *F-skatt för utländska företag*

Hur F-skatten skulle tillämpas i förhållande till utländska näringsidkare diskuterades inte alls i samband med att bestämmelserna om F-skatt infördes (prop. 1991/92:112). I prop. 1996/97:100 s. 521 och 535 anges att eftersom även den som inte är skattskyldig i Sverige ska kunna få en F-skattsedel har begreppet näringsverksamhet i skattebetalningslagen (nuvarande skatteförfarandelagen) utvidgats till att också omfatta sådan verksamhet som bedrivs eller kan antas komma att bedrivas här i landet av någon som inte är skattskyldig här men som, om verksamheten bedrivits av någon här skattskyldig, varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett svenskt handelsbolag, för någon delägare i bolaget (3 kap. 14 § SFL och prop. 2010/11:165 s. 706).

### 3.6.3 Företaget har A-skatt

Om en fysisk eller juridisk person som bedriver näringsverksamhet inte är godkänd för F-skatt ska de regler som gäller för A-skatt tillämpas avseende skatteavdrag vid utbetalning av ersättning för arbete (prop. 1991/92:112 s. 97). En utbetalare ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna för A-skatt om mottagaren är ett företag som inte är godkänt för F-skatt, oavsett om det beror på att företaget inte har ansökt om att bli godkänt för F-skatt, eller om godkännande inte lämnas på grund av att företaget inte uppfyller kraven, eller om ett godkännande för F-skatt har återkallats.

#### *Mottagaren är en fysisk person*

Om den som anlitas är en fysisk person som har A-skatt, ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 11 kap. 11–23 §§ SFL och även betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Bestämmelserna om skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter tillämpas på samma sätt när ett företag betalar ut ersättning för arbete till en uppdragstagare som är en fysisk person som har A-skatt, som när företaget betalar lön eller annan ersättning till en arbetstagare som är anställd hos företaget.

#### *Mottagaren är en juridisk person*

Om den som anlitas är en juridisk person som har A-skatt, ska utbetalaren göra skatteavdrag med 30 procent av ersättningen för arbete om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund (11 kap. 24 § SFL). Utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter.

### 3.6.4 Utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige

Bestämmelsen i 10 kap. 6 § SFL utgör ett undantag från huvudregeln i 10 kap. 2 § SFL och innebär att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en person som är begränsat skattskyldig i Sverige bara ska göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe i Sverige.

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt i kombination med 10 kap. 6 § SFL innebär att ett företag i Sverige som betalar ut ersättning för arbete till ett utländskt företag ska göra skatteavdrag om mottagaren (det utländska företaget) bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige och mottagaren inte är godkänd för F-skatt. Det är utbetalaren som ska avgöra om mottagaren bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige i samband med att ersättning för arbete betalas till mottagaren. Varken förarbeten eller lagtext ger någon ledning för hur utbetalaren ska göra denna bedömning.

Frågan om en utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en utländsk näringsidkare som saknar fast driftställe i Sverige behandlades i prop. 1991/92:112, där det framgår att skatteavdrag inte ska göras om mottagaren inte ska betala A-skatt (s. 171 f.). I prop. 1996/97:100 framgår att det inte är en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen i Sverige. Av bl.a. administrativa skäl bör emellertid området för skatteavdrag begränsas på det sättet att skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller till utländska juridiska personer utom i de fall då de bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige (s. 543 och 545). Bestämmelserna ansågs inte innebära

någon ändring i sak, eftersom de tidigare bestämmelserna innebar att skatteavdrag endast skulle göras om mottagaren var skattskyldig för ersättningen i Sverige.

### 3.7 Sanktioner och kostnadsränta

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift och kontrollavgift (3 kap. 17 § SFL).

#### 3.7.1 Förseningsavgift

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller en periodisk sammanställning inte har gjort det i rätt tid (48 kap. 1 § SFL). Förseningsavgiftens storlek framgår av 48 kap. 6 § SFL. Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut. Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut (48 kap. 7 § SFL).

Om förseningsavgiften gäller	uppgår den till
aktiebolags eller ekonomisk förenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedeklaration	625 kronor

#### 3.7.2 Skattetillägg

Skattetillägg tas ut på de flesta skatter som omfattas av SFL samt på arbetsgivaravgifter, allmän löneavgift och kommunal fastighetsavgift (49 kap. 2–3 §§ SFL). Skattetillägg ska tas ut vid oriktig uppgift, skönsbeskattning, omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts om inte skäl mot det eller grund för befrielse föreligger (49 kap. 4–9 §§ SFL). Vid skönsbeskattning är skattetillägget på annan skatt än slutlig skatt 20 procent (49 kap. 15 § SFL). Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning ska undanröjas om en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades (49 kap. 7 § första stycket 1 SFL).

Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts (49 kap. 18 § SFL). Ett beslut om skattetillägg på grund av att skatteavdrag inte har gjorts ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår då avdraget skulle ha gjorts (52 kap. 8 § SFL).

### 3.7.3 Kontrollavgift

Kontrollavgift ska tas ut av den som är skyldig att använda kassaregister eller som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare men som inte fullgör sin skyldighet (50 kap. 1 och 3 §§ SFL). Kontrollavgiften avseende kassaregister och personalliggare är 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle, eller 25 000 kronor för ny överträdelse, samt 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare (50 kap. 2 och 4 §§ SFL). Kontrollavgift ska också tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel eller vid omsättning av investeringsguld (50 kap. 7 § SFL).

### 3.7.4 Kostnadsränta

Bestämmelserna om ränta finns i 65 kap. SFL. Ränta ska beräknas dagligen på skattekontots saldo. Ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) när kontot uppvisar ett överskott (65 kap. 2 § SFL). Om en skatt eller avgift inte betalas i rätt tid ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats (65 kap. 13 § SFL).

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot och påförs varje månad i samband med avstämning och läggs till skattekontots saldo (65 kap. 2 § tredje stycket SFL). Kostnadsränta tas ut i två nivåer. Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan som får beräknas till lägst 1,25 procent (65 kap. 4 § första stycket SFL). Den höga kostnadsräntan motsvarar basräntan plus 15 procentenheter och kan som lägst uppgå till 16,25 procent eftersom basräntan som lägst kan uppgå till 1,25 procent.

Om betalning inte sker i rätt tid beräknas hög kostnadsränta, dvs. basräntan plus femton procentenheter, från och med dagen efter förfallodagen. Av 65 kap. 2 § SFL följer att kostnadsränta ska beräknas så länge det underskott som fanns dagen efter förfallodagen kvarstår. Den högsta räntenivån ska dock bara användas till dess att skulden registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen. Från och med dagen efter registrering i databasen beräknas kostnadsränta efter den räntesats som motsvarar basräntan. För tiden efter det att skulden har lämnats för indrivning är det Kronofogdemyndigheten som beräknar räntan, se 70 kap. 4 § SFL (prop. 2010/11:165 s. 1063 f.).

## 3.8 Omprövning och överklagande

Skatteverket ska ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna bl.a. om den som beslutet gäller begär omprövning (66 kap. 2 § SFL). Skatteverket är bara skyldigt att ompröva beslut som har någon rättslig eller faktisk verkan (prop. 2010/11:165 s. 1071). En begäran om omprövning ska vara skriftlig (66 kap. 6 § första stycket SFL) och ska enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 7 § första stycket SFL).

Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller (67 kap. 2 § första stycket SFL). Ett överklagande ska

enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (67 kap. 12 § första stycket SFL).

Bestämmelserna om behörig förvaltningsrätt för fysiska personer i 67 kap. 7 § SFL omfattar inte fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som saknar hemortskommun här. Bestämmelserna om behörig förvaltningsrätt för juridiska personer i 67 kap. 8 § SFL omfattar inte juridiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. När forumreglerna i SFL inte är tillämpliga gäller forumbestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar (prop. 2002/03:99 s. 264–265 och 306). Enligt denna regel är den förvaltningsrätt behörig inom vars domkrets ärendet först prövats. Platsen för Skatteverkets beslutande arbetsenhet blir därför avgörande när det gäller att bestämma vilken förvaltningsrätt som ska pröva ett överklagande (prop. 2002/03:99 s. 257–258).

### **3.9 Indrivning av obetalda skatter och avgifter**

#### **3.9.1 Svenska bestämmelser**

Om ett skatte- eller avgiftsbelopp inte har betalats i rätt tid, ska fordran lämnas till Kronofogdemyndigheten. Begäran om indrivning ska göras om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kronor för den som ska lämna skattedeklaration eller är godkänd för F-skatt, och till minst 2 000 kronor för andra betalningsskyldiga. Den betalningsskyldiga ska ha uppmanats att betala beloppet innan det får lämnas till indrivning (70 kap. 1 § SFL). Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från att lämna en fordran för indrivning eller lämna en fordran för indrivning även om förutsättningarna enligt 1 § inte är uppfyllda (70 kap. 2 § SFL). När fordran har lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske (70 kap. 3 § SFL).

#### **3.9.2 Handräckning utomlands**

Enligt grundläggande statsrättsliga principer får en stat endast bedriva myndighetsutövning inom det egna territoriet. Samarbete mellan myndigheter över nationsgränser regleras generellt genom olika typer av överenskommelser, konventioner samt även av EU-direktiv och förordningar. Inom skatteområdet förekommer samarbete när det gäller att utbyta upplysningar, att delge handlingar och att driva in obetalda skatter och avgifter. Om svenska skattefordringar behöver drivas in i en annan stat måste hjälp begäras av indrivningsmyndigheten i den stat där gäldenären eller tillgången finns, ett s.k. handräckningsärende.

Av flera skäl, bl.a. för att underlätta samarbetet över gränserna, är uppgiften att begära handräckning i en annan stat och att motta motsvarande ansökningar från andra stater koncentrerad till en särskild funktion. I Sverige är det Kronofogdemyndigheten som har denna funktion att vara behörig myndighet.

Eftersom de olika överenskommelserna mellan staterna i flera avseenden har olika materiellt innehåll är det många gånger en grannlaga uppgift att begära handräckning i en annan stat. Nedan följer en kortfattad genomgång av de viktigaste överenskommelserna med anslutande svenska författningar.



### 3.9.3 EU:s indrivningsdirektiv

En möjlighet till effektiv handräckning för verkställighet av skattefordringar m.m. mellan medlemsstaterna i EU finns med stöd av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). Sverige har implementerat direktivet genom lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Indrivningsdirektivet omfattar alla skatter (även preliminärt debiterad skatt) och avgifter. Ett problem med preliminära skatter är att skattekontounderskott som överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet kan innehålla socialavgifter som inte omfattas av direktivet. Skattekontounderskott kan alltså helt eller delvis vara handräckningsbart enligt direktivet. Det krävs dock en kontroll av underskottets beståndsdelar eftersom socialavgifterna måste hanteras separerat och begäran om handräckning ske i enlighet med EU:s socialförsäkringsförordning.

Indrivningsdirektivet omfattar även administrativa påföljder, böter, avgifter och tilläggsavgifter samt räntor och kostnader som avser fordringar som omfattas av indrivningsdirektivet. Det innebär att t.ex. skattetillägg, svenska förseningsavgifter och liknande administrativa sanktionsavgifter är möjliga att driva in i andra medlemsstater. För att en skuld ska kunna drivas in med stöd av indrivningsdirektivet måste den uppgå till lägst 1 500 euro.

Det är inte ovanligt att Kronofogdemyndigheten – så länge anstånd inte har medgivits i skatteprocessen – verkställer utmätning i Sverige trots att en skattefordran är tvistig. Det finns vissa möjligheter att i en sådan situation även begära handräckning i annan EU-stat. Detta kräver dock att båda de berörda staterna har intern lagstiftning som tillåter indrivning av tvistiga skattefordringar.

### 3.9.4 EU:s socialförsäkringsförordning

Handräckning för indrivning beträffande socialavgifter går att begära mellan medlemsstaterna i EU enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (socialförsäkringsförordningen) och Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (tillämpningsförordningen). Sedan 1 april 2012 finns även ett avtal mellan EU och Schweiz rörande indrivning av socialavgifter.

Skatteverkets fordringar avseende socialavgifter ingår i skattekontounderskott som överlämnats till Kronofogdemyndigheten för verkställighet. Skattekontounderskott kan alltså helt eller delvis vara handräckningsbart enligt förordningen. Det krävs dock en kontroll av underskottets beståndsdelar eftersom debiterad preliminärskatt (som kan ingå i underskottet på skattekontot) måste hanteras separerat enligt EU:s indrivningsdirektiv.

En förutsättning för handräckning är att socialavgifterna inte är bestridda i Sverige vid tidpunkten för ansökan om handräckning. Undantagsvis kan sökande stat begära indrivning av en bestridd fordran, men det förutsätter att

båda staternas nationella lagstiftning medger det. Lägsta belopp för att begära handräckning avseende socialavgifter är 350 euro.

### **3.9.5 Bistånd med indrivning av skatter och avgifter mellan de nordiska länderna**

Det nordiska skattehandräckningsavtalet av den 7 december 1989 har införlivats i svensk rätt genom lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Detta avtal är jämfört med indrivningsdirektivet (ovan) mer administrativt lätthanterligt och tillämpas i mycket stor utsträckning mellan EU-staterna Danmark, Finland och Sverige trots att även indrivningsdirektivet gäller mellan dessa stater.

Kronofogden är behörig myndighet och vid en begäran om handräckning inom Norden måste myndigheten välja vilken reglering (EU:s indrivningsdirektiv, EU:s socialförsäkringsförordning eller det nordiska skattehandräckningsavtalet) som uteslutande ska tillämpas i det enskilda ärendet.

Det sammanlagda betalningsanspråket behöver endast uppgå till 2 500 kronor och till skillnad från indrivningsdirektivet kan både skattefordringar och socialavgifter drivas in genom en och samma handräckningsbegäran. Ett skattekontounderskott behöver därför inte analyseras av Kronofogde-myndigheten och delas upp i preliminär skatt respektive socialavgifter.

Om Skatteverkets fordran enbart består av skattetillägg, ränta eller förseningsavgift får en ansökan om handräckning inte skickas.

### **3.9.6 Bistånd med indrivning av skatter och avgifter i övriga fall**

Vid tillämpning av de skatteavtal som innehåller indrivningsbestämmelser gäller lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Sådana skatteavtal mellan medlemsstaterna i EU tillämpas alltmer sällan. Avtalen används främst i den mån det innebär ett mer förmånligt samarbete jämfört med EU:s indrivningsdirektiv. Fördelen med användningen av avtalen jämfört med indrivningsdirektivet är att det går att begära indrivning för fordringar som är äldre än fem år och för fordringar som understiger beloppsgränsen 1 500 euro. Sverige har även skatteavtal med stater utanför EU, t.ex. USA, Indien och Japan. I förhållande till dessa stater finns det ofta kraftiga begränsningar för möjligheterna till handräckning. T.ex. kan enligt avtalet med USA indrivning av svenska skattefordringar inte ske mot den som är amerikansk medborgare eller mot en juridisk person med säte i USA. En skattefordran får inte heller vara bestridd av gäldenären.

Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden gäller även vid tillämpning av Europaråds- och OECD-konventionen den 25 januari 1988 om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen överensstämmer i huvudsak med det nordiska skattehandräckningsavtalet. Konventionen kan tillämpas mellan Sverige, Azerbajdzjan, Belgien, Danmark (inklusive Grönland), Finland, Frankrike, Island, Norge, Polen, Storbritannien och Ukraina. En stark begränsning av användbarheten är att det finns ett krav på att skattebeslutet har vunnit laga kraft om gäldenären har sin hemvist i annan stat än Sverige. Eftersom detta gäller de flesta ärenden där utlandshandräckning kan bli aktuell så innebär detta att konventionen har liten betydelse för svensk del.

Konventionsstaterna kan dock träffa överenskommelser om att inte tillämpa dessa begränsningar.

### **3.10 Personalliggare**

#### **3.10.1 Personalliggare inom restaurang-, frisör- och tvätteribranscher**

De som bedriver verksamhet inom restaurang- och frisörbranschen samt tvätteribranschen måste föra en personalliggare. Det bakomliggande syftet med reglerna om personalliggare är att förebygga skattefusk genom svartarbete.

Bestämmelserna om personalliggare finns i 39 kap. 11 § SFL och 9 kap. 5–6 §§ SFF. Skyldigheten att föra personalliggare innebär att företagaren varje dag måste anteckna i personalliggaren vilka som är verksamma i lokalen. En personalliggare kan föras manuellt eller elektroniskt. Av personalliggaren ska näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer framgå. För varje verksamhetsdag ska det framgå för- och efternamn samt personnummer, samordningsnummer eller motsvarande utländska nummer för var och en som är verksam, och vilka tider varje verksam persons arbetspass börjar och slutar.

Skatteverket har möjlighet att göra oannonserade kontrollbesök i en verksamhetslokal för att kontrollera personalliggaren. Syftet med kontrollbesöket är att kontrollera om dokumentationskyldighet fullgörs. Kontrollbesöket skiljer sig på flera sätt från revisionsinstitutet. Besöken får göras oanmälda och flera besök kan göras hos samma näringsidkare.

Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare inte fullgör sin skyldighet eller inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Kontrollavgiften är 12 500 kronor vid varje kontrolltillfälle och 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare (50 kap. 3 § första och andra stycket och 4 § första och andra stycket SFL).

#### **3.10.2 Personalliggare inom byggbranschen**

Systemet med personalliggare började gälla för byggbranschen den 1 januari 2016 och ska tillämpas på byggarbetsplatser i Sverige. Syftet med bestämmelserna är att motverka förekomsten av svartarbete och främja en sundare konkurrens inom byggbranschen.

Bestämmelserna om personalliggare finns i 39 kap. 11 a–11 c och 12 §§ SFL samt 9 kap. 5–6 §§ SFF. En byggherre ska tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen. Byggherren ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan byggverksamheten på byggarbetsplatsen påbörjas (7 kap. 2 a § SFL). Personalliggaren ska föras elektroniskt och innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter om entreprenören och de personer som är verksamma på arbetsplatsen. Däremot behöver inte personer som under kortare tid lastar och lossar material, varor eller hjälpmedel registreras. Ansvaret att anmäla byggverksamhet och tillhandahålla personalliggare kan skriftligen överlåtas till den näringsidkare som fått i uppdrag att självständigt svara för arbetets utförande, t.ex. en

generalentreprenör. Vid delad entreprenad kvarstår dock ansvaret hos byggherren och ansvaret kan inte överlåtas till en underentreprenör.

Skatteverket ska ha möjlighet att kontrollera personalliggaren genom oannonserade kontrollbesök på byggarbetsplatsen.

Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare inte fullgör sin skyldighet eller inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen. Kontrollavgiften är 12 500 kronor vid varje kontrolltillfälle och 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare (50 kap. 3 § första och andra stycket och 4 § första och andra stycket SFL). Om anmälan om byggstart inte skett till Skatteverket är kontrollavgiften 25 000 kronor (50 kap. 3 § tredje stycket och 4 § tredje stycket SFL).

### **3.10.3 Personalliggare i fler verksamheter**

Finansdepartementet har den 13 april 2017 remitterat Skatteverkets promemoria Personalliggare i fler verksamheter (Fi2017/01635/S3). Skatteverket föreslår i promemorian att området frisörverksamhet utvidgas till att omfatta även annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet och att personalliggare ska föras inom två helt nya områden, fordonsserviceverksamhet samt livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet.

## **3.11 Jämförelse med nordiska länder**

### **3.11.1 Danmark**

De danska reglerna om beskattning av personer skiljer mellan personer som är bosatta i landet, och personer som uppehåller sig i landet i minst sex månader utan att vara bosatta. Danmark har särskilda regler om beskattning vid uthyrning av utländsk arbetskraft och som gäller för kontrakt som har ingåtts efter den 19 september 2012.

Uthyrning av utländsk arbetskraft involverar tre parter: en dansk arbetsgivare som hyr arbetskraften, en arbetsgivare i ett annat land än Danmark som hyr ut arbetskraften, och arbetstagaren som är anställd av den utländska arbetsgivaren och som inte är bosatt i Danmark.

Begreppet uthyrning av utländsk arbetskraft används när arbetstagaren, som är anställd av en utländsk arbetsgivare, ställs till förfogandet för ett danskt företag och arbetstagaren utför arbetet som en del av det danska företaget. Det utförda arbetet kan antingen avse kärnverksamheten eller administration. Det avgörande är inte hur avtalet rubriceras utan om det utförda arbetet utgör en integrerad del av det danska företaget. Bedömning av om uthyrning av utländsk arbetskraft föreligger görs enligt punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal.

Uthyrning av utländsk arbetskraft anses inte föreligga i följande fall:

- Om den uthyrda arbetstagaren är obegränsat skattskyldig i Danmark, t.ex. om arbetstagaren flyttar till Danmark eller om vistelsen i Danmark pågår i mer än sex månader.

- Om den uthyrda arbetstagaren är uthyrd av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Danmark (skyldig att betala skatt i Danmark) och arbetstagaren utför arbetet för detta företag.
- Om en egen företagare ställer sin arbetskraft till förfogande till ett danskt företag. Arbetstagaren kan anses som anställd enligt danska regler även om han är egen företagare i sitt boplatansland.
- Om lön betalas av ett danskt företag som ombud för en utländsk arbetsgivare.
- Om den utländska arbetsgivaren har fast driftställe i Danmark.
- Om den uthyrda arbetstagaren är artist, musiker eller idrottsman.

Det är möjligt att ansöka om bindande förhandsbesked för att få veta om uthyrning av internationell arbetskraft föreligger eller inte.

Den danska arbetsgivaren som hyr arbetskraft ska kontrollera att en arbetstagare som inte har pass från EU- eller EES-länder har giltigt arbets- och uppehållstillstånd i Danmark. Den danska skattemyndigheten SKAT kan kräva att en person som arbetar på en arbetsplats ska visa legitimation.

En dansk arbetsgivare som hyr utländsk arbetskraft ska göra skatteavdrag och betala in skatten ("källskatt"). Detta gäller både när den danska arbetsgivaren hyr en arbetstagare direkt från den utländska arbetsgivaren och när uthyrningen sker genom ett annat företag eller ett bemanningsföretag. Arbetstagaren ska betala skatt om totalt 35,6 procent som består av arbetsmarknadsavgift och skatt för hyrd personal. Arbetstagaren behöver inte ha ett danskt personnummer eller samordningsnummer och behöver inte lämna någon inkomstdeklaration. Arbetstagaren kan välja att beskattas enligt reglerna för begränsat skattskyldiga i Danmark vilket innebär att beskattning sker enligt andra regler, att vissa avdrag medges etc.

Arbetsgivaren i Danmark måste upprätta en lista över de hyrda arbetstagarna och deras skatt varje månad, där bruttolön och skatt anges i danska kronor. Den utländska arbetsgivaren måste tillhandahålla den danska arbetsgivaren dokumentation som visar arbetstagarens bruttolön (lön inklusive ersättning för ledighet och semesterersättning som tjänats in i Danmark samt andra skattepliktiga förmåner och ersättningar). Om sådan information inte görs tillgänglig ska den danska arbetsgivaren innehålla skatten beräknat på den fakturerade kostnaden enligt fakturan från den utländska arbetsgivaren. Den danska arbetsgivaren ska lämna information om skatt som innehållits till den utländska arbetsgivaren, antingen genom att fylla i en blankett eller genom en utskrift från skattekontot som visar det betalda beloppet. Den utländska arbetsgivaren ska varje månad till arbetstagaren lämna en lönespecifikation som visar den lön som tjänats in vid arbete i Danmark.

I mars eller april året efter det år arbetet har utförts ska arbetstagaren få ett intyg på engelska från den danska skattemyndigheten SKAT. Intyget skickas via den danska uppdragsgivaren som hyrt in arbetstagaren till den utländska arbetsgivaren för att säkerställa att intyget når arbetstagarens aktuella adress. Det intyg som arbetstagaren får från SKAT via sin arbetsgivare visar den beskattningsbara inkomsten och hur mycket skatt som betalats i Danmark. Arbetstagaren använder detta underlag för att undanröja dubbelbeskattningen i sitt boplatansland, t.ex. genom att begära avräkning för den danska skatten.

### 3.11.2 Finland

Finland skiljer mellan allmän och begränsad skattskyldighet. Fysiska personer som är allmänt skattskyldiga är skattskyldiga för inkomst från Finland och från andra länder, medan personer som är begränsat skattskyldiga är skattskyldiga för inkomst från Finland. Finland beskattar inte arbetstagare som vistas under högst sex månader i Finland när lönen betalas av någon annan än en finsk arbetsgivare, såvida inte uthyrning föreligger. Bestämmelserna om beskattning vid uthyrning infördes år 2007.

Finland beskattar endast uthyrd arbetstagare om skatteavtalet mellan Finland och arbetstagarens land innehåller en bestämmelse om uthyrning, eller om det inte finns något skatteavtal. De finska skatteavtalen med Danmark, Estland, Island, Lettland, Litauen, Norge, Sverige, Georgien, Isle of Man, Moldavien, Vitryssland, Guernsey, Bermuda, Jersey, Polen, Kazakstan och Caymanöarna, Turkiet, Cypern och Tadzjikistan innehåller bestämmelser om beskattning i uthyrningssituationer.

En begränsat skattskyldig arbetstagare ska betala skatt i Finland endast för inkomst från Finland. Inkomsten beskattas med en källskatt om 35 procent efter att avdrag gjorts med 17 euro per dag. Andra avdrag medges inte.

En begränsat skattskyldig person kan yrka att förvärvsinkomster från Finland ska beskattas progressivt i stället för källbeskattning. Skattesatsens storlek beror på årliga inkomster och utgifter, t.ex. kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen samt andra kostnader för förvärvande av inkomst. Om personen yrkar progressiv beskattning verkställs beskattningen under året efter inkomståret. Arbetstagaren får en i förväg ifylld deklaration hemskickad till adressen i bosättningslandet.

Om arbetstagarens utländska arbetsgivare är ett utländskt företag utan fast driftställe i Finland och som i Finland inte har grundat något dotterbolag eller annat bolag, har företaget ingen skyldighet att uppta skatt. Den hyrda arbetstagaren ska själv se till att skatterna betalas på de löneinkomster som tjänas in genom arbete i Finland (förskottsskatt). Den utländska arbetsgivaren kan ansöka om att bli registrerad i arbetsgivarregistret som arbetsgivare med regelbunden löneutbetalning i Finland även om den utländska arbetsgivaren inte har något fast driftställe i Finland. Arbetsgivaren tar då ut skatten på lönen på eget initiativ och arbetstagaren behöver inte ansöka om förskottsbetalning.

För att kunna betala förskottsskatten ska arbetstagaren skaffa en finsk personbeteckning från skattebyrån. Detta görs genom ett personligt besök på skattebyrån eller den lokala magistraten. Arbetstagaren ska ta med sig arbetsavtalet eller någon annan skriftlig utredning om de centrala arbetsvillkoren. EU- och EES-medborgare ska också ta med sig giltigt pass eller ett officiellt personbevis som gäller inom Schengenområdet. Arbetstagare från andra länder ska ta med sig giltigt pass samt uppehållstillstånd.

Förskottsskatten betalas månadsvis under arbetsperioden i Finland. Den finska skattemyndigheten ger arbetstagaren ett intyg över skatten som betalas i Finland. Arbetstagaren kan använda intyget för att undanröja dubbelbeskattning i bosättningslandet redan när avdrag för preliminär skatt görs. Bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning finns i skatteavtal som Finland ingått med olika länder.

En utländsk arbetsgivare som hyr ut en arbetstagare från utlandet åt en finsk uppdragsgivare ska inlämna en anmälan om sina arbetstagare som arbetar i

Finland. Arbetsgivaren ska inlämna anmälan om varje arbetstagare före utgången av den månad som följer efter den under vilken arbetstagaren inledde arbetet.

En utländsk arbetsgivare som införts i förskottsuppbördsregistret eller hans företrädare ska anmäla årsanmälan med uppgifter om de uthyrda arbetstagarna och om de till dem utbetalda lönerna. Den utländska arbetsgivaren eller företrädaren ska dessutom lämna årsanmälan om samtliga arbetstagare som arbetat i Finland i över sex månader och om arbetstagare som är stadigvarande bosatta i Finland.

Den som låter utföra arbete i Finland ska till skatteförvaltningen lämna en anmälan om det utländska företaget från vilket uppdragsgivaren hyr in utländsk arbetskraft. Anmälan ska ske för varje företag för sig. Om arbetsgivaren eller dennes företrädare inte lämnar anmälan om uthyrd arbetstagare eller årsanmälan, eller om detta lämnas för sent, kan en försummelseavgift om 15 000 euro påföras.

Finland har infört regler om obligatoriskt personkort på byggarbetsplatser. Den byggherre som leder eller övervakar en gemensam byggarbetsplats ska i sina avtal eller annars med tillgängliga medel svara för att varje arbetstagare som arbetar på arbetsplatsen då han eller hon rör sig på arbetsplatsen har ett synligt personkort som är försett med ett fotografi. Av personkortet ska framgå om personen är en arbetstagare i anställningsförhållande eller egenföretagare, egenföretagarens eller arbetstagarens namn och fotografi, arbetsgivarens (lönebetalarens) namn samt skattenumret.

### 3.11.3 Norge

Personer som är bosatta i Norge är obegränsat skattskyldiga. Personer som inte är bosatta i Norge är skattskyldiga när de tillfälligt arbetar i Norge. Det är tillräckligt att arbetsgivaren anses som begränsat skattskyldig i Norge för sin verksamhet, dvs. det krävs inte att verksamheten utövas genom ett fast driftställe eller är registrerad i Norge.

Arbetstagare som är bosatta i utlandet och som ställs till förfogande till andra för att utföra arbete (uthyrning) i Norge är skattskyldiga för inkomst från detta arbete. Enligt den norska tillämpningen av artikel 15 i OECD:s modellavtal kan 183-dagarsregeln inte tillämpas vid uthyrning av arbetskraft. Skatteavtalet som Norge har ingått med bl.a. Storbritannien, Georgien och Cypern har klausuler om uthyrning, som är utformade efter punkt 8.3 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal.

Norge har inte några särskilda bestämmelser för beskattning av personer som är bosatta utomlands, utan dessa personer beskattas enligt samma regler som gäller för personer som är bosatta i Norge.

En utländsk person som ska arbeta i Norge i mindre än sex månader måste ha ett norskt s.k. D-nummer. D-numret krävs för att ett skattekort ska kunna utfärdas. Arbetstagaren ska besöka ett skattekontor som gör en identitetskontroll. D-nummer utfärdas när skatteförvaltningen har konstaterat att personen är skattskyldig i Norge eller omfattas av norsk socialförsäkring, har ett norskt bankkonto etc., får socialförsäkringsförmåner från Norge eller äger fast egendom i Norge, eller innehar vissa uppdrag i företag. Utländska personer som ska arbeta eller vistas i Norge i mer än sex månader ska folkbokföras i Norge och får då ett norskt ID-nummer.

Arbetsgivaren ska göra avdrag från lönen till arbetstagare som arbetar i Norge för att täcka den anställdes skatteförpliktelser och betala in detta belopp till den norska skattemyndigheten Skatteetaten. När arbetstagare hyrs ut till andra svarar både uppdragsgivaren och uppdragstagaren för att bestämmelserna följs. Parterna kan avtala att endast en av dem ska fullgöra skyldigheten. Ett sådant avtal fritar bara från vissa skyldigheter. Arbetstagaren ska ansöka om skattekort för uppgift om skatteavdrag. Om skattekort saknas ska arbetsgivaren göra skatteavdrag med 50 procent av bruttolönen. Norge har sedan den 1 januari 2015 en ny rutin för betalning och redovisning av skatt och arbetsgivaravgifter, den s.k. a-ordningen.

Alla som driver verksamhet i Norge eller på norsk kontinentalsockel ska ha ett organisationsnummer. Detta gäller även verksamheter som endast har arbetstagare som arbetar i Norge. Utländska företag som bedriver ekonomisk verksamhet i Norge, t.ex. verksamhet som består i att hyra ut personal och som drivs för egen räkning och på egen risk, är skattskyldiga i Norge för intäkt av denna verksamhet, s.k. begränsad skatteplikt. Skattskyldigheten kan vara begränsad i skatteavtalet.

Näringsdrivande och offentliga organ ska självmant lämna upplysningar till Skatteetaten om uppdrag eller underuppdrag som utförs på plats i Norge och på kontinentalsockeln som står under uppdragsgivarens kontroll och som avser byggnads- och monteringsverksamhet när uppdragstagaren är ett företag som är hemmahörande i utlandet eller är en person bosatt i utlandet. Avsikten med reglerna är att få en översikt över utländska uppdragstagare och arbetstagare i Norge och på kontinentalsockeln. Information om en viss arbetstagare ska innehålla information om vem som är arbetsgivare, och vilket uppdrag arbetstagaren är knuten till. Rapporteringen sker i två omgångar, dels när arbetstagaren påbörjar arbetet, dels när arbetstagaren avslutar arbetet. Upplysningarna ska lämnas senast 14 dagar efter att arbetet på uppdraget har påbörjats och avslutats, samt även om uppdraget ändras. Upplysningsplikten är begränsad till att avse personer som är bosatta i utlandet och företag som är hemmahörande i utlandet. Det finns inte någon skyldighet att lämna upplysningar om uppdrag som lämnas till norska företag eller personer. Uppdragsgivaren ska ge upplysningar om uppdragstagaren och om dennes arbetstagare som används för att utföra arbetet. Uppdragstagaren ska lämna upplysningar om sina egna arbetstagare som används för att utföra arbetet. Om två parter är skyldiga att lämna upplysningar om samma förhållande kan de avtala om att endast en part ska lämna upplysningar. Ett sådant avtal fritar dock inte parterna från visst ansvar. Om upplysningar inte lämnas kan sanktioner påföras, t.ex. böter med ett fast belopp för varje dag som uppgifter inte lämnas. Uppdragsgivaren kan också påläggas ansvar för uppdragstagarens och dennes arbetstagares saknade inbetalning av skatt och arbetsgivaravgifter.

Alla verksamheter, både norska och utländska företag, som utför arbete på en bygg- och anläggningsplats samt företag i renhållningsbranschen ska utrusta sina arbetstagare med HM-kort. Bestämmelserna om HM-kort gäller även för utländska arbetstagare och för kortvariga uppdrag. Syftet med HM-kort är att kunna identifiera vem en person är och vem personen arbetar för. HM-kort utfärdas med en giltighetstid av två år åt gången. Restauranger, frisörer, skönhetsalonger och bilverkstäder ska kunna dokumentera vem som vid varje tidpunkt befinner sig på arbetsplatsen.



### 3.11.4 Sammanställning

Beskattning av utländska arbetstagare och tillämpning av 183-dagarsregeln i skatteavtalen när arbetstagaren är anställd av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i landet.

	Sverige	Danmark	Finland	Norge
<b>Beskattning av begränsat skattskyldig arbetstagare vid uthyrning</b>	Nej, om vistelsen inte överstiger 183 dagar.	Ja.	Ja med begränsning att beskattning inte kan ske om arbetstagaren kommer från ett land där skatteavtalet inte innehåller bestämmelse om beskattning av uthyrd personal.	Ja.
<b>Definition</b>		Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler personer der ... erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.	Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat löneinkomst från en utländsk arbetsgivare för arbete som utförts i Finland då en utländsk uthyrare har hyrt ut en arbetstagare till någon som låter utföra arbete och som finns i Finland.	Arbeidstaker som er bosatt i utlandet og stilles til rådighed for andre for å utføre arbeid her i riket, plikter å svare skatt av inntekt av dette arbeidet.
<b>Skattesats</b>	SINK: 20 % IL: genomsnittlig kommunalskatt och landstingskatt.	30 % (eller 35,6 % för arbetstagare som också ska betala AM-bidrag).	35 % efter avdrag med 17 EUR per dag.	Progressiv beskattning enligt samma regler som gäller för arbetstagare i Norge.
<b>Vem ska betala och redovisa skatten</b>	Egen inbetalning av arbetstagaren efter ansökan om SINK.	Det danska företaget ska innehålla och betala skatt för arbetstagarna på grundval av löneuppgifter som den utländska arbetsgivaren lämnar.	Huvudregeln är att arbetstagaren ska anmäla sig för förskottsbetalning av skatt.  Den utländska arbetsgivaren kan frivilligt anmäla sig för betalning av skatt. I så fall behöver inte arbetstagaren anmäla sig för förskottsbetalning..	Vid uthyrning av arbetstagare svarar både uppdragsgivaren och uppdragstagaren för att bestämmelserna om forskuddstrekk följs.
<b>Registrering av utländsk arbetstagare</b>	Den utländska arbetstagaren registreras normalt sett i samband med ansökan om SINK. Personligt besök krävs inte.	Den utländska arbetstagaren och arbetsgivaren behöver inte registrera sig.  Det danska företaget som hyr personalen ansvarar för att göra skatteavdrag och lämna uppgifter till skattemyndigheten.	Den utländska arbetstagaren ska anmäla sig för förskottsbetalning av skatt.  Personligt besök krävs.	Den utländska arbetstagaren ska ansöka om skatte-kort. Personligt besök krävs. D-nummer utfärdas.
<b>Registrering av utländsk arbetsgivare</b>	Den utländska arbetsgivaren registreras inte, såvida denne inte ska betala arbetsgivaravgifter.		Den utländska arbetsgivaren kan frivilligt anmäla sig för betalning av skatt. I så fall behöver inte arbetstagaren anmäla sig för förskottsbetalning.	Den utländska arbetsgivaren måste registrera sig och få ett nummer om arbetsgivaren har personal i Norge.
<b>Anmälan om arbetstagare</b>	Den utländska arbetsgivaren ska lämna anmälan om utstationering till Arbetsmiljöverket.	Det danska företaget som hyr arbetstagaren ska varje månad lämna en lista över hyrda arbetstagare och skattebeloppet.	Det finska företaget som hyr arbetstagaren ska anmäla utländsk arbetskraft om arbetstagaren är anställd hos en utländsk arbetsgivare.	Den utländska arbetsgivaren och det norska företaget som hyr arbetstagaren är gemensamt ansvariga att anmäla utländska arbetstagare som utför arbete i Norge.

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige

#### 4.1.1 Synsättet ekonomisk arbetsgivare bör tillämpas i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen

**Bedömning:** Begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här. Synsättet ekonomisk arbetsgivare bör tillämpas för att möjliggöra att ersättning för sådan personals arbete beskattas här.

**Skälen för bedömningen:** Sveriges syn på vem som anses som arbetsgivare vid tillämpningen av 183-dagarsregeln i 2 § och 6 § 1 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, innebär att ett stort antal personer som arbetar tillfälligt i Sverige för en verksamhet här inte beskattas i Sverige enligt intern rätt. De flesta andra länder i vår omgivning tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare och beskattar därför en arbetstagare som är bosatt i Sverige när arbetstagaren tillfälligt arbetar i det landet för en verksamhet där. Som framgår av avsnitt 3.3.2 är en sådan tolkning förenlig med modellavtalet och Sverige undanröjer som hemviststat dubbelbeskattning i dessa fall.

Skatteverket anser att Sverige bör tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i svensk intern rätt vid bedömningen av om en begränsat skattskyldig arbetstagare kan tillämpa 183-dagarsregeln. Det avgörande för om arbetstagaren ska beskattas är vem den utför arbetet för, och inte vem som betalar ut lönen. På så sätt uppnås konkurrensneutral beskattning mellan arbetstagare som är anställda av en verksamhet i Sverige, och arbetstagare som är anställda i utlandet men arbetar i en verksamhet i Sverige. Genom att ändra synen på vem som anses som arbetsgivare vid tillämpningen av 183-dagarsregeln i intern rätt skulle personer som arbetar tillfälligt i Sverige för en verksamhet här också beskattas i Sverige.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som arbetar i Sverige bör beskattas här när arbetet utförs för ett företag eller en verksamhet inom offentlig sektor i Sverige, och nyttan av det utförda arbetet tillkommer denna verksamhet. Synsättet ekonomisk arbetsgivare innebär att personen inte kan tillämpa 183-dagarsregeln i intern rätt när det är fråga om personaluthyrning, utsändning eller utlåning av personal. Det är också den hållning Sverige intar vid tillämpning av skatteavtal i de fall när en person med hemvist i Sverige beskattas vid tillfälligt arbete i ett annat land och det andra landet utifrån synsättet ekonomisk arbetsgivare bortser från de formella anställningsförhållandena i fråga om personal som ställs till förfogande för en verksamhet i det landet. Som anges ovan accepterar Sverige i dessa fall att som hemviststat undanröja dubbelbeskattning.

Sveriges nuvarande syn på vem som anses som arbetsgivare vid tillämpningen av 183-dagarsregeln i intern rätt innebär också att begränsat skattskyldiga fysiska personer som hyrs ut eller på annat sätt ställs till förfogande till ett företag eller en verksamhet inom offentlig sektor i Sverige

beskattas på olika sätt, beroende på om ersättningen för arbetet betalas av en arbetsgivare i Sverige eller en arbetsgivare i utlandet som saknar fast driftställe här. En ändring av synen på vem som anses som arbetsgivare vid tillämpningen av 183-dagarsregeln i intern rätt skulle också åstadkomma en likformighet i beskattningen av begränsat skattskyldiga fysiska personer. En begränsat skattskyldig fysisk person, som är anställd av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som utför arbetet för ett företag eller en verksamhet inom offentlig sektor, skulle beskattas på samma sätt som en begränsat skattskyldig fysisk person som är anställd direkt av denna verksamhet eller av ett svenskt bemanningsföretag eller en svensk underentreprenör.

En sådan ändring av intern rätt är förenlig med Sveriges befintliga skatteavtal, vilka har OECD:s modellavtal som förebild. Ändringen skulle innebära en likformighet i beskattningen jämfört med de av Sveriges avtalspartner som redan i dag utnyttjar den beskattningsrätt som skatteavtalen tillåter i dessa fall.

#### **4.1.2 Olika sätt att införa synsättet ekonomisk arbetsgivare**

En bestämmelse, som innebär att Sverige ska tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i svensk intern rätt och i förhållande till skatteavtalen vid bedömningen av om en begränsat skattskyldig fysisk person kan tillämpa 183-dagarsregeln, kan utformas på olika sätt.

Ett alternativ är att ändra uttrycket arbetsgivare i 2 § SINK så att det direkt av lagtexten framgår att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare.

Ett annat alternativ är att inte ändra uttrycket arbetsgivare, utan i stället införa ett undantag som anger när 183-dagarsregeln inte ska tillämpas.

##### *Begreppet arbetsgivare i 2 § SINK kan ändras*

Enligt nuvarande definition av uttrycket arbetsgivare i 2 § SINK är arbetsgivaren den som betalar ut ersättning för arbete, dvs. det framgår av intern rätt att synsättet formell arbetsgivare ska tillämpas vid prövningen av om 183-dagarsregeln är tillämplig.

Det skulle vara möjligt att införa synsättet ekonomisk arbetsgivare genom att ändra definitionen av uttrycket arbetsgivare i 2 § SINK till att avse den verksamhet som arbetstagaren utför arbetet för och som får nyttan av det utförda arbetet. Bedömningen av om arbetstagaren utför arbetet för den formella eller den ekonomiska arbetsgivaren ska ske genom en sammanvägning av de omständigheter som räknas upp i punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet (se avsnitt 3.3.2).

Uttrycket arbetsgivare i betydelsen den som betalar ut ersättningen för arbetet används i 5 § första stycket 12 SINK avseende sjöinkomst och i 6 § 2 SINK avseende ersättning för kostnad som arbetsgivare betalar vid tillfällig anställning i Sverige. Om definitionen i 2 § SINK ändras skulle därför ett nytt uttryck, utbetalare, behöva införas i 2 § SINK för den formella arbetsgivaren som betalar ut ersättningen för arbetet. Uttrycken utbetalare och arbetsgivare skulle kunna definieras på följande sätt:

*Utbetalare: den som betalar ut ersättning för arbete.*

*Arbetsgivare: den som får nyttan av arbete som en fysisk person utför, när arbetet utgör en integrerad del av dennes verksamhet i Sverige.*

Detta alternativ innebär att det direkt av lagtexten skulle framgå att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till vem som anses som arbetsgivare i SINK. Uttrycket arbetsgivare i 6 § 1 b) och c) SINK skulle komma att avse den ekonomiska arbetsgivaren och bedömningen av vem denne är skulle göras enligt punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet. En sådan ändring skulle innebära att det blir tydligt för andra länder att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen. Bestämmelsen i 6 § 1 SINK skulle kunna tillämpas i förhållande till skatteavtal som följer modellavtalet och där uttrycket arbetsgivare tveklöst ska tolkas med ledning av kriterier motsvarande de som anges kommentaren 8.14 till artikel 15 i modellavtalet.

*En bestämmelse kan införas som anger när en begränsat skattskyldig fysisk person inte kan tillämpa 183-dagarsregeln*

Om definitionen av uttrycket arbetsgivare i 2 § SINK inte ändras kommer det även fortsättningsvis följa av intern rätt att synsättet formell arbetsgivare ska tillämpas vid bedömningen av om en begränsat skattskyldig arbetstagare kan tillämpa 183-dagarsregeln.

För att Sverige ska kunna tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i svensk intern rätt och i förhållande till skatteavtalen vid bedömningen av om en begränsat skattskyldig arbetstagare kan tillämpa 183-dagarsregeln, måste ett undantag i så fall införas som anger att 183-dagarsregeln inte ska tillämpas när arbetstagaren utför arbetet för en ekonomisk arbetsgivare i Sverige och nyttan av det utförda arbetet kommer den ekonomiska arbetsgivaren till del. Exempel på sådana bestämmelser finns t.ex. i modellavtalet och i det nordiska skatteavtalet.

Av praktiska skäl bör 183-dagarsregeln och undantaget som anger när denna inte ska tillämpas framgå i samma paragraf. 6 § SINK är redan nu omfattande varför lagtexten blir svåröverskådlig om undantaget från 6 § första stycket 1 SINK införs som ett nytt andra stycke i paragrafen, eftersom första stycket innehåller ytterligare fem punkter. 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK bör därför flyttas till en ny 6 a § och undantaget från 183-dagarsregeln bör införas i samma paragraf.

Eftersom skillnad ska göras mellan den formella arbetsgivaren som betalar ut lönen och uppdragsgivaren, dvs. den ekonomiska arbetsgivaren, som arbetstagaren utför arbetet för, behöver även den ekonomiska arbetsgivaren definieras för att förtydliga att det vid tillämpningen av 183-dagarsregeln är av betydelse för vem uppdraget utförs och inte endast vem som betalar ut ersättning för arbetet. I det nordiska skatteavtalet används uttrycket uppdragsgivare om den ekonomiska arbetsgivaren, se avsnitt 3.3.3. Detta uttryck kan därför användas om den ekonomiska arbetsgivaren i intern rätt.

*Bestämmelsen kan utformas med OECD:s modellavtal som förlaga*

Kommentarerna till OECD:s modellavtal har utformats för att kunna användas av stater som tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare, se avsnitt 3.3.2. Ett undantag, som innebär att en begränsat skattskyldig arbetstagare inte kan

tillämpa 183-dagarsregeln om arbetet utförs för en ekonomisk arbetsgivare i Sverige, kan utformas med punkt 8.3 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet som förlaga. En bestämmelse i intern rätt som utformas enligt punkt 8.3 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet ska tolkas med ledning av punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet. Bestämmelsen i intern rätt kan därför tillämpas i förhållande till skatteavtal som följer modellavtalet.

Den nya paragrafen i SINK kan utformas enligt följande:

*Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för lön 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 tidsperiod eller tidsperioder, 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.*

*Första stycket ska inte tillämpas för lön eller annan därmed jämförlig förmån till en utomlands bosatt person som utgått för arbete som personen utför i Sverige när ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, om:*

*a) mottagaren utför arbetet för en annan uppdragsgivare än sin arbetsgivare och denne uppdragsgivare direkt eller indirekt övervakar, styr och kontrollerar det sätt på vilket arbetet utförs, och*

*b) arbetet utgör en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet.*

*Med uppdragsgivare avses den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting.*

*Bestämmelsen kan utformas med nordiska skatteavtalet som förlaga*

Undantaget från att tillämpa 183-dagarsregeln kan också utformas med det nordiska skatteavtalet som förlaga. I skatteavtalet anges att 183-dagarsregeln inte kan tillämpas om fråga är om uthyrning av arbetskraft (se avsnitt 3.3.3 och artikel 15 punkt 2 i nordiska skatteavtalet).

Den nya paragrafen i SINK kan utformas enligt följande:

*Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för lön 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 tidsperiod eller tidsperioder, 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, och*

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

*d) fråga inte är 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 om uppdragsgivaren är någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och arbetet utförs som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning.*

Bestämmelsen kan också utformas genom att undantaget anges i andra stycket, enligt följande:

*Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för lön 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 tidsperiod eller tidsperioder, 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.*

*Undantaget från skatteplikt enligt första stycket gäller inte vid 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 om uppdragsgivaren är någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och arbetet utförs som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning.*

#### *Skatteverkets bedömning*

Tekniskt sett framstår en ändring av uttrycket arbetsgivare och införandet av det nya uttrycket utbetalare som den enklaste lösningen. En sådan bestämmelse skulle vara enkel att tillämpa i förhållande till skatteavtalen med andra länder, eftersom det direkt av intern rätt skulle framgå att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln i skatteavtalen.

Ett tungt vägande skäl mot att ändra definitionen av uttrycket arbetsgivare och att införa en ny definition är att uttrycket arbetsgivare i dag används i andra lagar inom skatteområdet. Den som betalar ut ersättningen för arbetet ska t.ex. lämna arbetsgivardeklaration och betala arbetsgivaravgifter. Införandet av en annan betydelse av arbetsgivare i SINK skulle innebära att en utländsk arbetsgivare som hyr ut arbetstagare till en verksamhet i Sverige anses som utbetalare i förhållande till arbetstagaren, medan den verksamhet som hyr arbetstagaren anses som arbetsgivare. Det är dock den utländska utbetalaren, och inte verksamheten som hyr arbetstagaren (arbetsgivaren enligt den föreslagna ändringen av definitionen), som ska lämna arbetsgivardeklaration och betala arbetsgivaravgifter. För en verksamhet som hyr personal från ett annat företag kan det verka förvirrande att anges som arbetsgivare enligt SINK

men inte ha några av de skyldigheter som man normalt anser följer med arbetsgivaransvaret. Att en ändring av uttrycket arbetsgivare i 2 § SINK medför att någon ändring inte behövs av lagtexten i 6 § SINK väger enligt Skatteverkets bedömning lätt i förhållande till den förvirring som en ändring av uttrycket arbetsgivare i SINK kan leda till i andra avseenden.

Skatteverket förordar i stället alternativet att införa ett undantag som anger när 183-dagarsregeln inte kan tillämpas när arbetstagaren utför arbetet för en ekonomisk arbetsgivare, och att bestämmelsen anger vem som anses som ekonomisk arbetsgivare, när arbetstagaren utför arbetet för en annan verksamhet än sin egen arbetsgivare. Det blir tydligt för arbetsgivare och arbetstagare som ska tillämpa reglerna, och i förhållande till andra länder, att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln i skatteavtalen. Någon konflikt uppkommer inte med uttryck i annan lagstiftning.

Eftersom uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet redan är känd utifrån ett svenskt perspektiv blir en bestämmelse i SINK som utformas med modellavtalet som förlaga lätt att tillämpa. Det som talar för alternativet att införa ett undantag som utformas enligt OECD:s modellavtal är att Sverige utbyter arbetskraft även med länder utanför Norden och att det därför är lämpligare att undantaget utformas med modellavtalet som förlaga. Skatteverket anser dock att fördelarna med ett undantag som utformas med uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet som förlaga överväger och föreslår därför detta alternativ.

#### 4.1.3 Undantag för uthyrning av arbetskraft ska införas

**Förslag:** 183-dagarsregeln är inte tillämplig när det 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. Den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting anses som uppdragsgivare.

**Skälen för förslaget:** Av avsnitt 4.1.1 framgår att Skatteverket anser att Sverige bör tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare vid bedömningen av om en begränsat skattskyldig arbetstagare kan tillämpa 183-dagarsregeln. Av avsnitt 4.1.2 framgår att Skatteverket anser att detta lämpligast åstadkoms genom att ett undantag från 183-dagarsregeln införs i SINK. Lagtekniskt görs detta lämpligast genom att bestämmelsen i 6 § 1 SINK flyttas till en ny paragraf, 6 a § SINK, och att undantaget införs i samma paragraf.

*183-dagarsregeln kan inte tillämpas vid uthyrning av arbetskraft till en verksamhet i Sverige*

Förslaget innebär att ett undantag införs i 6 a § första stycket d) SINK, som anger att undantaget för beskattning i 6 a § första stycket a)–c) SINK inte gäller vid uthyrning av arbetskraft.

Syftet med uthyrningsbestämmelsen är att en arbetstagare, som hyrs ut av sin utländska arbetsgivare till en uppdragsgivare i Sverige, ska beskattas på samma sätt som en arbetstagare som anställs direkt av uppdragsgivaren. Om uthyrning

av arbetskraft föreligger enligt 6 a § första stycket d) SINK kan arbetstagaren inte undanta inkomsten från beskattning i Sverige med stöd av 183-dagarsregeln.

*Vad som avses med 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 om uppdragsgivaren är någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och arbetet utförs under dennes kontroll och ledning.

Uthyrning av arbetskraft ska anses föreligga när en uppdragsgivare direkt eller indirekt hyr eller på annat sätt förfogar över en fysisk person från en annan arbetsgivare i syfte att personen ska utföra arbete i uppdragsgivarens verksamhet i Sverige. Uthyrning av arbetskraft förutsätter därför minst tre parter:

1. arbetstagaren som utför arbetet,
2. den formella arbetsgivaren som hyr ut eller på annat sätt direkt eller indirekt ställer arbetstagaren till förfogande för en annan verksamhet, samt
3. uppdragsgivaren – den ekonomiska arbetsgivaren – som är den som direkt eller indirekt disponerar över arbetstagaren och som arbetstagaren utför arbetet för.

För att uthyrning av arbetskraft ska anses föreligga ska alltså arbetstagaren utföra arbetet för en annan verksamhet – den ekonomiska arbetsgivaren – än sin formella arbetsgivare. Uthyrning av arbetskraft ska inte anses föreligga när arbetstagaren utför arbetet för sin egen formella arbetsgivare.

Bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare ska motsvara punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal och ska ske genom en sammanvägning av följande omständigheter:

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

Bedömningen ska således utmynna i ett avgörande av vem arbetstagaren utför arbete för och som i detta sammanhang kan ses som uppdragsgivare och som är den ekonomiske arbetsgivaren.



*Vem som ska anses som uppdragsgivare*

Det är endast den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting som kan vara uppdragsgivare.

Det spelar i sammanhanget inte någon roll om verksamheten bedrivs av en fysisk eller juridisk person, och inte heller i vilken form verksamheten bedrivs.

En begränsat skattskyldig juridisk eller fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som har fast driftställe här enligt 2 kap. 29 § IL är skattskyldig för näringsverksamheten och kan därför vara uppdragsgivare. En verksamhet inom ideell sektor, som är skattskyldig för viss del av den bedrivna verksamheten, kan därför vara uppdragsgivare när den hyrda personalen arbetar inom den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Se vidare avsnitt 4.1.4.

*Vem som inte kan anses som uppdragsgivare*

En begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige, men som inte är skattskyldig för verksamheten i Sverige på grund av att fast driftställe saknas här enligt 2 kap. 29 § IL, kan därför inte vara uppdragsgivare. En fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet kan inte heller vara uppdragsgivare. En verksamhet inom ideell sektor, som inte är skattskyldig för den bedrivna verksamheten, kan inte vara uppdragsgivare.

Om en arbetstagare är anställd av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige och hyrs ut till ett annat utländskt företag som också saknar fast driftställe här föreligger därför inte uthyrning av arbetskraft, se vidare avsnitt 4.1.5.

En arbetstagare som anställs direkt av den som den ska utföra arbetet för anses inte som uthyrd i detta sammanhang. En arbetsgivare anses därför inte som uppdragsgivare i förhållande till egna arbetstagare.

*Uppdragsgivare vid underentreprenörskedjor*

Uppdragsgivaren är den som arbetstagaren utför arbetet för. Det spelar i sammanhanget inte någon roll hur avtalsförhållandet mellan uppdragsgivaren och arbetstagarens arbetsgivare ser ut.

Verksamheten som förfogar över arbetstagaren ska anses som uppdragsgivare, och som den ekonomiska arbetsgivaren, oavsett om verksamheten hyr arbetstagaren direkt från dennes arbetsgivare eller från ett bemanningsföretag, om fråga är om utsändning eller utlåning inom koncern, eller om något annat uppdragsförhållande. Verksamheten som förfogar över arbetstagaren ska även anses som uppdragsgivare om denne förfogar över arbetstagaren indirekt via en annan part än arbetstagarens arbetsgivare, t.ex. när en underentreprenör i sin tur anlitar en annan underentreprenör för att utföra arbetet hos uppdragsgivaren, eller när underentreprenören hyr in arbetstagare via ett bemanningsföretag.

Om den utländska arbetsgivaren hyr ut arbetstagaren till ett företag, som i sin tur hyr ut arbetstagaren till t.ex. ett landsting hos vilket arbetstagaren utför arbetet, ska landstinget anses som uppdragsgivare. Landstinget ska anses som uppdragsgivare även om arbetstagaren utför arbetet hos en fysisk person, på uppdrag av landstinget. Det är landstinget, och inte den fysiska personen, som

förfogar över arbetstagaren för att denne ska utföra arbetet i landstingets verksamhet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder

*dels* ändring i 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

*dels* att en ny paragraf, 6 a §, införs i lagen.

#### **4.1.4 När ska uthyrningsregeln tillämpas?**

*Arbetstagare som hyrs ut till den som är skattskyldig för näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)*

Begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av ett svenskt företag eller ett utländskt företag som har fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt bestämmelsen i 5 § första stycket 2 SINK. Om arbetstagaren i stället är anställd av ett utländskt företag och hyrs ut till en sådan verksamhet, ska uthyrning av arbetskraft anses föreligga enligt 6 a § första stycket d) SINK. Uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för ska i det fallet anses vara arbetstagarens ekonomiska arbetsgivare. Arbetstagaren ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK och kan inte utnyttja undantaget från beskattning i 6 a § första stycket a)–c) SINK.

*Arbetstagare som hyrs ut till svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting*

Av 5 § första stycket 1 SINK framgår att avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig inkomst enligt SINK. Begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av en sådan verksamhet ska därför beskattas i Sverige oavsett var arbetet utförs. Om arbetstagaren är anställd av ett utländskt företag och hyrs ut till en sådan verksamhet i Sverige, föreligger uthyrning av arbetskraft enligt 6 a § första stycket d) SINK. Uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för anses i det fallet vara arbetstagarens ekonomiska arbetsgivare. Arbetstagaren ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK och kan inte utnyttja undantaget från beskattning i 6 a § första stycket a)–c) SINK.

#### **4.1.5 När ska uthyrningsregeln inte tillämpas?**

*Den som är anställd av en verksamhet i Sverige omfattas inte av uthyrningsregeln*

Begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av ett svenskt företag, ett utländskt företag som har fast driftställe i Sverige eller av svenska staten, svenskt landsting eller svensk kommun omfattas inte av uthyrningsregeln. Den begränsat skattskyldiga arbetstagaren ska beskattas enligt bestämmelserna i 5 § första stycket 1 respektive 2 SINK.

*Den som utför arbetet för sin egen arbetsgivare omfattas inte av uthyrningsregeln*

Uthyrning av arbetskraft ska inte anses föreligga när arbetstagaren utför arbetet direkt för sin egen arbetsgivare. Det avgörande för om arbetstagaren ska beskattas i Sverige är, liksom i dag, om arbetsgivaren har fast driftställe i Sverige enligt definitionen i 2 kap. 29 § IL. Bestämmelserna i 6 a § första stycket a)–c) SINK ska därför fortsatt tillämpas när utländska arbetstagare, som är anställda av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige, tillfälligt arbetar i Sverige och arbetet utförs för den utländska arbetsgivarens räkning.

Bestämmelsen omfattar dels situationen när arbetstagaren utför arbetet för sin egen arbetsgivare som del av en varuförsäljning och dels när arbetstagaren utför ett arbete i led av en tjänsteförsäljning eller tjänsteproduktion som arbetsgivarens arbetsgivare utför i Sverige, t.ex. egen byggverksamhet som bedrivs av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige.

Den som är anställd av en fysisk person som är bosatt i Sverige och som inte bedriver näringsverksamhet och som utför arbetet för denna person omfattas inte av uthyrningsregeln. En begränsat skattskyldig arbetstagare ska i detta fall beskattas enligt bestämmelsen i 5 § första stycket 2 SINK.

*Den som är uthyrd till ett annat utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige kan fortsatt tillämpa 183-dagarsregeln*

Ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige enligt definitionen i 2 kap. 29 § IL kan hyra ut en arbetstagare till ett annat utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige enligt definitionen i 2 kap. 29 § IL. Eftersom ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige inte kan vara uppdragsgivare blir 6 a § första stycket d) SINK inte tillämplig. Arbetstagaren kan fortsatt tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK om alla förutsättningar är uppfyllda.

#### **4.1.6 Exempel**

När en verksamhet i Sverige hyr in personal från ett företag till den egna verksamheten, eller ger ett företag i uppdrag att utföra ett uppdrag som är en integrerad del av den egna verksamheten, kan det företag som anlitas i sin tur anlita ett annat företag för att utföra hela eller del av uppdraget. Prövningen av vem som anses som den ekonomiska arbetsgivaren för den personal som arbetar hos verksamheten i Sverige ska följa punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet och ska ske genom en sammanvägning av samtliga omständigheter, se avsnitt 4.1.3 ovan.

*Exempel 1*

Ett svenskt landsting avtalar med bemanningsföretaget A att A ska hyra ut sjuksköterskor till landstinget. A har inte tillräckligt många sjuksköterskor att hyra ut, utan får i sin tur hyra sjuksköterskor från bemanningsföretaget B.

Det arbete som sjuksköterskorna utför är en integrerad del av landstingets verksamhet. Det är landstinget som ansvarar för den övergripande arbetsledningen, som disponerar, kontrollerar och ansvarar för platsen, som ställer arbetsmaterial och redskap till förfogande och som får nyttan av det utförda arbetet. Landstinget anses därför som uppdragsgivare och den

ekonomiska arbetsgivaren för de sjuksköterskor som utför arbetet. Det spelar inte någon roll i sammanhanget om sjuksköterskorna är anställda av bemanningsföretaget A eller bemanningsföretaget B.

Eftersom A:s verksamhet är att hyra ut personal anses inte A som ekonomisk arbetsgivare för personal som hyrs in för att hyras ut till A:s kunder.

#### *Exempel 2*

Ett svenskt landsting avtalar med byggföretaget E att E ska utföra renoverings- och reparationsarbete av landstingets lokaler. E utför uppdraget med egen byggpersonal och hyr in viss personal från bemanningsföretaget F. F anlitar i sin tur underentreprenören G för ett visst delprojekt. G levererar inte något material utan ställer bara sin personal till förfogande.

Renovering och reparation av egna lokaler är normalt sett inte en integrerad del av landstingets verksamhet.

Att utföra renovering och reparationer är en integrerad del av byggföretaget E:s verksamhet. Det är E som disponerar, kontrollerar och ansvarar för platsen under tiden byggarbetet utförs, som ansvarar för den övergripande arbetsledningen och som ställer arbetsmaterial och redskap till förfogande. Det är således byggföretaget E, och inte landstinget, som är den ekonomiska arbetsgivaren för byggarbetarna som är anställda av bemanningsföretaget F eller underentreprenören G.

#### *Exempel 3*

Ett utländskt moderbolag M beslutar att två av M:s anställda ska utstationeras till det svenska dotterbolaget D för att tillfälligt arbeta där som VD respektive ekonomichef i fem månader. Det arbete som VD:n och ekonomichefen utför är en integrerad del av D:s verksamhet. Det är D som disponerar, kontrollerar och ansvarar för platsen, som ställer arbetsmaterial och redskap till förfogande och som får nyttan av det utförda arbetet. D anses därför som uppdragsgivaren och den ekonomiska arbetsgivaren. Att VD:n och ekonomichefen helt eller delvis får sina instruktioner från moderbolaget M, och att M ansvarar för den övergripande arbetsledningen, ändrar inte denna bedömning.

#### **4.1.7 Fysisk person som bedriver näringsverksamhet**

En begränsat skattskyldig fysisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska beskattas här om verksamheten bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, se avsnitt 3.1.1. Ett införande av en uthyrningsregel och synsättet ekonomisk arbetsgivare innebär inte någon förändring för begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Det avgörande kommer liksom i dag vara att verksamheten bedrivs inom ramen för ett avtal om utförande av tjänster som har slutits mellan två företag och inte inom ramen för en anställning.

#### **4.1.8 Ändring av uttrycken tidrymd, avlöning och dubbelbeskattningsavtal**

**Förslag:** Uttrycket tidrymd ändras till tidsperiod. Uttrycket avlöning ändras till lön. Uttrycket dubbelbeskattningsavtal ändras till skatteavtal.

**Skälen för förslaget:** Som framgår av avsnitt 3.2.2 och 3.3.3 används olika uttryck avseende beräkningen av antalet dagar under en tolv månadersperiod. Uttrycket tidrymd används i 6 § 1 a) SINK. Uttrycket tidsperiod används i det nordiska skatteavtalet och motsvarar även uttrycket tolv månadersperiod som används i andra nyligen ingångna eller omförhandlade skatteavtal. Uttrycket tidrymd i 6 § 1 a) SINK bör ändras till tidsperiod när bestämmelsen flyttas till den nya 6 a § SINK.

Uttrycken avlöning och dubbelbeskattningsavtal som används i SINK motsvarar inte de uttryck som används i IL och bör därför ändras. Uttrycket avlöning i 5 § första stycket 1 och 2 samt 6 § 1 SINK bör ändras till lön för att motsvara uttrycket i 11 kap. 1 § första stycket IL, och uttrycket dubbelbeskattningsavtal i 6 § 6 SINK bör ändras till skatteavtal för att motsvara uttrycket i 2 kap. 35 § IL.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 5 och 6 §§ lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

#### **4.1.9 Skatteavtal**

**Bedömning:** Tillämpningen av uthyrningsregeln i 6 a § SINK begränsas inte av skatteavtal som följer artikel 15 i OECD:s modellavtal. Någon ändring behöver inte göras av sådana skatteavtal.

**Skälen för bedömningen:** Bestämmelser i Sveriges skatteavtal som är utformade enligt modellavtalets artikel 15 punkt 2 begränsar inte Sveriges rätt att utifrån synsättet ekonomiskt arbetsgivare beskatta utländska arbetstagare som tillfälligt arbetar som uthyrd arbetskraft i en verksamhet i Sverige. Enligt kommentaren till modellavtalet är det förenligt med artikel 15.2 att tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i fråga om uthyrd personal. Om Sverige väljer att tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i stället för formell arbetsgivare i förhållande till skatteavtal som följer artikel 15 punkt 2 i modellavtalet behöver dessa skatteavtal alltså inte ändras.

#### *Beskattnings av begränsat skattskyldiga arbetstagare*

Om en begränsat skattskyldig arbetstagare direkt eller indirekt hyrs ut eller ställs till förfogande av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige för att utföra arbetet hos ett företag eller verksamhet inom offentlig sektor i Sverige, ska ersättningen för arbetet som utförs i Sverige beskattas här enligt bestämmelsen i artikel 15 punkt 1 i skatteavtalet. 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 blir inte tillämplig eftersom arbetsgivaren i denna bestämmelse avser den som är uppdragsgivare enligt SINK, dvs. den ekonomiska arbetsgivaren.

Om arbetstagaren i stället utför arbetet i Sverige för sin utländska arbetsgivare eller för ett annat utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet, kan 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 fortsatt tillämpas.

*Obegränsat skattskyldiga personer kan i vissa fall tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalen*

En fysisk person som är obegränsat skattskyldig enligt bestämmelsen i 3 kap. 3 § IL kan ha hemvist i ett annat land enligt bestämmelse i skatteavtal. I den situationen kan bestämmelser i skatteavtalet begränsa Sveriges rätt att beskatta inkomsten. Ett sådant exempel är om en obegränsat skattskyldig person har väsentlig anknytning till Sverige enligt intern rätt, men hemvist i ett annat land enligt det aktuella skatteavtalet. Ett annat exempel är när en person som är bosatt utomlands vistas i Sverige i sådan utsträckning att personen anses ha en stadigvarande vistelse. Det kan exempelvis vara så att en person vistas här mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod men bestämmelsen i skatteavtalet innebär att 183-dagarsperioden ska räknas per kalenderår. Om Sverige väljer att införa synsättet ekonomisk arbetsgivare ska bedömningen av om en person kan tillämpa 183-dagarsregeln fortsatt göras enligt skatteavtalen, men med beaktande att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen.

*Tolkning av bestämmelserna i skatteavtalen*

Om staterna inte kommer överens om vem som får beskatta eller hur avräkning ska ske kan frågan, som framgår av avsnitt 3.3.2, avgöras genom ömsesidig överenskommelse mellan de respektive staternas behöriga myndigheter.

Frågan om tillämpning och tolkning av bestämmelser i intern rätt kan också prövas av domstol. Tillämpningen av synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen innebär att det avgörande för beskattningen är vem den fysiska personen utför arbetet för i Sverige. Det är då den som arbetet utförs för som är den ekonomiska arbetsgivaren oavsett om uthyrningen sker direkt till denna verksamhet eller i flera led, t.ex. en underentreprenörskedja. Utformningen av såväl svensk rätt som OECD:s modellavtal kommer ha betydelse för den bedömningen. Den slutgiltiga prövningen av en ändrad intern rätt i förhållande till ett aktuellt skatteavtal och inflytandet av OECD:s modellavtal görs av HFD.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande den 15 mars 2012, HFD 2012 ref. 18, framhållit att när ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal har utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal kan det normalt antas att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat. I avgörandet uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att utöver de nämnda allmänna riktlinjerna bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, finns det normalt fog för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat. OECD:s modellavtal och dess kommentarer har därför stor betydelse vid tolkning av skatteavtal.

*Tillämpning av 183-dagarsregeln i förhållande till länder som tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare*

En ändring som innebär att Sverige tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen på samma sätt som ett annat land redan gör, innebär att 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 i skatteavtalet tillämpas på

samma sätt i båda länderna. Om inkomsten beskattas i båda länderna ska hemviststaten avräkna skatten på inkomsten från arbetslandet.

*Tillämpning av 183-dagarsregeln i förhållande till länder som tillämpar synsättet formell arbetsgivare*

Det finns ett fåtal länder, förutom Sverige, som tillämpar synsättet formell arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen och som därför inte beskattar arbetstagare som är anställd av en arbetsgivare i ett annat land, även när arbetstagaren utför arbete för en verksamhet i det egna landet.

Om Sverige inför bestämmelser som bygger på synsättet ekonomisk arbetsgivare vid uthyrning kommer Sverige och det andra landet ha olika syn på vem som är arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Sverige kommer dock att ha beskattat arbetstagarens ersättning i enlighet med aktuellt skatteavtal. Av kommentaren till modellavtalet framgår att det är hemviststaten som ska undanröja den dubbla beskattningen som uppkommit när källstaten, i detta fall Sverige, har beskattat arbetstagaren i enlighet med skatteavtalet.

*Tillämpning av 183-dagarsregeln i förhållande till länder med vilka Sverige inte har ingått skatteavtal*

Om arbetstagaren kommer från ett land med vilket Sverige inte har tecknat ett skatteavtal beskattas arbetstagaren uteslutande med tillämpning av svenska bestämmelser. En obegränsat skattskyldig arbetstagare beskattas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. En begränsat skattskyldig arbetstagare beskattas enligt bestämmelserna i SINK. Eventuell dubbelbeskattning som uppkommer på grund av att inkomsten beskattas i båda länderna får undanröjas enligt bestämmelser i arbetstagarens bosättningsland.

#### **4.1.10 Konsekvenser när fast driftställe definieras på olika sätt i intern rätt och i skatteavtal**

Av 2 § SINK och 3 kap. 2 § SFL framgår att termer och uttryck har samma betydelse och tillämpningsområde i de lagar enligt vilka en skatt eller avgift bestäms, om inte annat anges i t.ex. inkomstskattelagen. Bedömningen av om det utländska företagens verksamhet i Sverige innebär att fast driftställe föreligger här i samband med uthyrning ska därför göras enligt svensk intern rätt (2 kap. 29 § IL), och inte enligt skatteavtalet. Att fast driftställe avgörs på olika sätt enligt intern rätt och enligt skatteavtalen kan dock få praktiska konsekvenser t.ex. när det gäller beskattning av arbetstagare.

Om fast driftställe uppkommer enligt IL för ett byggprojekt som pågår under längre tid än sex månader, ska den utländska arbetskraften som arbetar i Sverige tillfälligt beskattas enligt SINK eftersom ersättningen till arbetstagaren belastar ett fast driftställe som företaget har här i landet under förutsättning att arbetstagaren är begränsat skattskyldig. Företagets näringsverksamhet i form av byggprojektet kan dock inte beskattas om projektet varar kortare tid än tolv månader om ett skatteavtal finns som innehåller en sådan tidsgräns i artikel 5.

*Exempel: Begränsat skattskyldig arbetstagare, arbetsgivaren har fast driftställe enligt intern rätt men inte enligt skatteavtal – 183-dagarsregeln i skatteavtalet tillämpas*

Ett utländskt byggföretag bedriver byggprojekt i Sverige i tio månader. Byggprojektet innebär att fast driftställe föreligger i Sverige för det utländska företaget vid tillämpningen av 2 kap. 29 § IL. Skatteavtalet är utformat enligt OECD:s modellavtal och innehåller inte en kortare tidsgräns, vilket innebär att tolv månadersperioden i modellavtalet tillämpas vid bedömningen av om fast driftställe föreligger här. Det utländska företaget har därför fast driftställe i Sverige enligt intern rätt men inte enligt skatteavtalet. Det utländska företaget är inte skattskyldigt för inkomstskatt i Sverige.

Motsvarande konsekvens uppkommer avseende beskattningen av begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar direkt för det utländska byggföretaget.

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd direkt av ett utländskt byggföretag som har fast driftställe i Sverige enligt intern rätt men inte enligt skatteavtalet, ska beskattas i Sverige vid tillämpningen av 5 § första stycket 2 SINK och kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK eftersom arbetsgivaren har fast driftställe i Sverige vid tillämpning av 2 kap. 29 § IL. Arbetstagaren kan dock tillämpa 183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 i skatteavtalet, eftersom bedömningen av om ersättningen belastar ett fast driftställe som det utländska företaget har i Sverige görs enligt artikel 5 i skatteavtalet. Eftersom skatteavtalet tar över intern rätt ska arbetstagaren inte beskattas i Sverige.

En arbetstagare som utför arbetet för ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet kan således utnyttja undantaget från beskattning under förutsättning att övriga villkor för tillämpning av 183-dagarsregeln i aktuellt skatteavtal är uppfyllda.

*Exempel: Begränsat skattskyldig arbetstagare, egen och inhyrd personal, arbetsgivaren/uppdragsgivaren har fast driftställe enligt intern rätt men inte enligt skatteavtal – 183-dagarsregeln i skatteavtalet tillämpas*

Det utländska byggföretaget A har ett projekt i Sverige som pågår i tio månader. Företaget har fast driftställe i Sverige enligt definitionen i intern rätt men inte enligt definitionen i skatteavtalet mellan Sverige och det land där byggföretaget A är beläget.

Byggföretaget A bemannar arbetet med egen personal från utlandet och genom att hyra in personal från utlandet från bemanningsföretaget B som saknar fast driftställe i Sverige enligt intern rätt eller enligt skatteavtalet. Arbetstagarna arbetar i Sverige i fem månader och blir därefter avlösta av nya arbetstagare som också arbetar i fem månader. Samtliga berörda arbetstagare är begränsat skattskyldiga.

Arbetstagarna som är anställda av byggföretaget A beskattas enligt bestämmelsen i 5 § första stycket 2 SINK och kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i denna lag eftersom byggföretaget A har fast driftställe i Sverige enligt definitionen i intern rätt. Arbetstagarna kan dock tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalet eftersom arbetsgivaren A inte har fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet. Undantaget från beskattning enligt denna lag gäller p.g.a. skatteavtalet om övriga förutsättningar som krävs är uppfyllda.

Arbetstagarna som är anställda av bemanningsföretaget B anses som uthyrda eftersom byggföretaget A har fast driftställe i Sverige enligt intern rätt och det



är fråga om uthyrning enligt 6 a § första stycket d) SINK. Arbetstagarna beskattas därför i Sverige enligt 5 § första stycket 2 SINK. De kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK eftersom det är fråga om uthyrning enligt denna lag. Arbetstagarna kan dock tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalet eftersom varken arbetsgivaren B eller byggföretaget A (uppdragsgivaren) har fast driftställe i Sverige, om övriga förutsättningar för undantagande från svensk beskattning i skatteavtalet är uppfyllda.

*Exempel: Begränsat skattskyldig arbetstagare, egen och inhyrd personal, arbetsgivaren/uppdragsgivaren har fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtal – 183-dagarsregeln kan inte tillämpas*

Det utländska byggföretaget C har ett projekt i Sverige som pågår i tio månader. Företaget har fast driftställe i Sverige enligt definitionen i intern rätt och enligt definitionen i skatteavtalet mellan Sverige och det land där byggföretaget C är beläget.

Byggföretaget C bemannar arbetet med egen personal från utlandet och genom att hyra in personal från utlandet från bemanningsföretaget D som saknar fast driftställe i Sverige enligt intern rätt och enligt skatteavtalet. Arbetstagarna arbetar i Sverige i fem månader och blir därefter avlösta av nya arbetstagare som också arbetar i fem månader. Samtliga berörda arbetstagare är begränsat skattskyldiga.

Arbetstagarna som är anställda av byggföretaget C beskattas enligt bestämmelsen i 5 § första stycket 2 SINK. Arbetstagarna kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK eftersom byggföretaget C är ett företag som enligt intern rätt har fast driftställe i Sverige. Arbetstagarna kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalet eftersom byggföretaget C har fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet.

Arbetstagarna som är anställda av bemanningsföretaget D anses som uthyrda och beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK och de kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK eftersom uthyrning föreligger enligt d). Arbetstagarna kan inte tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalet eftersom uppdragsgivaren – byggföretaget C – har fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet. Eftersom synsättet ekonomisk arbetsgivare ska tillämpas spelar det inte någon roll i sammanhanget att arbetsgivaren D inte har fast driftställe i Sverige enligt intern rätt eller skatteavtalet.

#### 4.1.11 Inkomstdeklaration

En begränsat skattskyldig fysisk person som har beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska inte lämna inkomstdeklaration, se avsnitt 3.4.

En begränsat skattskyldig fysisk person som inte har beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska lämna inkomstdeklaration om intäkten har uppgått till minst 100 kronor under beskattningsåret, se samma avsnitt.

#### 4.1.12 Möjlighet att välja beskattning enligt inkomstskattelagen

<p><b>Förslag:</b> Den som är skattskyldig enligt SINK kan begära att vara skattskyldig enligt IL. Förslaget innebär inte någon ändring i sak.</p>
--

**Skälen för förslaget:** En begränsat skattskyldig fysisk person som begär att vara skattskyldig enligt IL ska undantas från beskattning enligt SINK (4 § SINK). Av 3 kap. 18 § 1 IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § SINK med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 SINK, om denne begär att vara skattskyldig enligt IL.

Föreslaget i avsnitt 4.1.3 ovan innebär att en begränsat skattskyldig fysisk person som utför arbetet för en uppdragsgivare (ekonomisk arbetsgivare) i Sverige ska beskattas enligt 5 § 2 SINK. 183-dagarsregeln i 6 a § första stycket a)–c) SINK kan inte tillämpas. Om en begränsat skattskyldig fysisk person begär att få bli beskattad enligt IL följer det, enligt Skatteverkets bedömning, att denna person kan begära att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK.

Ändringen av 6 § SINK och införandet av den nya bestämmelsen 6 a § SINK innebär att bestämmelsen i 3 kap. 18 § IL ska ändras. Förslaget innebär inte någon ändring i sak.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 3 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229).

#### **4.1.13 Besked om särskild inkomstskatt**

**Förslag:** Den som är skattskyldig enligt SINK ska underrättas om skattepliktig inkomst och betald särskild inkomstskatt i ett besked om särskild inkomstskatt.

**Skälen för förslaget:** Förslaget i avsnitt 4.1.3 om att en begränsat skattskyldig fysisk person inte ska kunna tillämpa 183-dagarsregeln vid arbete i Sverige för en verksamhet här innebär att personen ska beskattas här. Om personen samtidigt beskattas i sin hemviststat uppkommer dubbelbeskattning. För att en person ska kunna begära avräkning av svensk skatt i hemlandet, eller att den inkomst som avser arbetet i Sverige ska undantas från beskattning i hemlandet, kan personen vara skyldig att i hemlandet visa underlag som styrker att inkomsten har beskattats i Sverige, att skatten är slutlig och att den är betald.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som beskattas med SINK omfattas inte av bestämmelserna om slutskatteberäkning och besked om slutlig skatt i SFL och får inte heller något annat underlag som visar vilken inkomst som har beskattats och vilken skatt som har betalats. En begränsat skattskyldig fysisk person som behöver ett underlag som visar den beskattade inkomsten och den betalda skatten kan kontakta Skatteverket för att få ett sådant underlag. En sådan hantering innebär omfattande administration för personen och för Skatteverket som måste hantera varje enskild begäran. En ordning som bygger på att en person själv måste kontakta Skatteverket för att få ett underlag som visar vilken inkomst som har beskattats och vilken skatt som har betalats är inte lämplig om antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer som beskattas i Sverige ökar.

Skatteverket bör året efter beskattningsåret underrätta den som är begränsat skattskyldig och som har ett SINK-beslut om den inkomst som har beskattats och den skatt som har betalats i Sverige under det år som SINK-beslutet avser. Om personen är begränsat skattskyldig under del av året, och obegränsat skattskyldig under del av året, bör inkomster som omfattas av SINK-beslutet redovisas i beskedet om särskild inkomstskatt medan inkomster som omfattas

av beslut om slutlig skatt och slutskatteberäkning bör redovisas i beskedet om slutlig skatt.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 54 kap. 5§, införs i skatteförfarandelagen (2011:1244) samt ändring av rubriken på detta kapitel.

Förslaget föranleder vidare att en ny paragraf, 13 kap. 1 a §, införs i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

## **4.2 Beskattning av begränsat skattskyldiga styrelseledamöter eller styrelsesuppleanter som hyr ut sig själva via företag**

**Bedömning:** En begränsat skattskyldig styrelseledamot eller styrelsesuppleant ska beskattas enligt bestämmelserna för styrelseledamöter och styrelsesuppleanter i intern rätt och i skatteavtalen. Uthyrningsregeln ska inte tillämpas i förhållande till styrelseledamöter och styrelsesuppleanter även om dessa hyr ut sig själva via eget eller annans företag.

**Skälen för bedömningen:** Med hänsyn till bl.a. att ett uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag är personligt och ska utövas av en fysisk person har i praxis en stark presumtion ansetts föreligga för att styrelsearvodet är inkomst av tjänst för styrelseledamoten. Omständigheterna har dock i vissa fall varit sådana att presumtionen frångåtts (jfr RÅ 1993 ref. 55, RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 2000 not. 187).

#### *Uthyrningsregeln ska inte tillämpas i förhållande till styrelseledamöter och styrelsesuppleanter*

Bestämmelserna om beskattning av styrelsearvode finns i artikel 16 i OECD:s modellavtal och förklaras närmare i kommentaren till artikel 16. Av punkt 1 i kommentaren framgår att artikeln omfattar styrelsearvode till både fysiska och juridiska personer och att arvodet i sin helhet ska beskattas i det land där företaget, som styrelseuppdraget utförs för, har hemvist enligt skatteavtalet. Artikel 16 har följande lydelse i det nordiska skatteavtalet och i skatteavtal som slutits på senare tid, t.ex. skatteavtalet mellan Sverige och Azerbajdzjan.

”Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.”

183-dagarsregeln i artikel 15 punkt 2 i modellavtalet omfattar endast ersättning som ska beskattas enligt artikel 15. En styrelseledamot som ska beskattas enligt artikel 16 kan därför inte tillämpa 183-dagarsregeln i skatteavtalet.

En styrelseledamot anses inte som arbetstagare vid tillämpning av bestämmelserna i intern rätt och i skatteavtalen (se avsnitt 3.3.2, 3.3.3 och 4.1). Skatteverket anser därför att styrelseledamöter som hyr ut sig själva inte ska omfattas av den föreslagna uthyrningsregeln i 6 a § första stycket d) SINK. Det avgörande för hur inkomsten ska beskattas är om inkomsten avser ett arvode för

ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant, och inte hur avtalet mellan ledamoten eller suppleanten och företaget där denne har uppdraget är konstruerat.

#### *Överklagat förhandsbesked om beskattning av hyrd styrelseledamot*

Styrelsearvode som utbetalas till ett företag kan beskattas som inkomst av näringsverksamhet för företaget eller som inkomst av tjänst för styrelseledamoten. Gränsdragningen mellan dessa två sätt att beskatta styrelsearvode är inte helt klar i praxis. Skatteverket har i ställningstagandet Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp (2008-12-11, dnr 131 75130808/111) angett att arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som led i en bedriven konsultverksamhet eller som en egen verksamhetsgren, om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från den 21 december 2016 (dnr 9-16/D) ansett att styrelsearvode ska anses utgöra inkomst av tjänst för styrelseledamoten. Målet handlar i sak om huruvida s.k. styrelseproffs kan anses bedriva näring så att fakturering via bolag kan ske, samt om ägarintresse bör diskvalificera från detta. Förhandsbeskedet är överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen.

Skatteverkets hittillsvarande bedömning är att ett styrelsearvode som ett bolag erhåller i grunden är inkomst av tjänst för styrelseledamoten men att efter ändringen i 13 kap. 1 § IL bör arvode för arbete som styrelseledamot kunna utgöra näringsverksamhet om det är av viss omfattning och har viss karaktär, dvs. minst tre fortlöpande uppdrag, samt att uppdragen inte är hänförliga till eget eller av närstående ägda bolag. Detta framgår också av Skatteverkets ställningstagande. Beroende på utgången i det överklagade förhandsbeskedet kan Skatteverket komma att göra en ny bedömning av hur arvoden till styrelseledamöter ska beskattas.

### **4.3 Redovisning och betalning av skatt från ersättning för arbete till en arbetstagare**

Som framgår av avsnitt 3.5.1 omfattas inte en utländsk arbetsgivare (utbetalare) som saknar fast driftställe i Sverige av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare (mottagare). I stället ska arbetstagaren själv ansvara för den löpande redovisningen och betalningen av skatten, vilket innebär att arbetstagaren får ansvara för en omfattande administration.

I dag tillämpas bestämmelserna om egen inbetalning av SINK-skatt i begränsad omfattning eftersom begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av en utländsk arbetsgivare och som kan tillämpa 183-dagarsregeln inte är skattskyldiga i Sverige. Införandet av synsättet ekonomisk arbetsgivare innebär att antalet arbetstagare som blir skattskyldiga i Sverige ökar. Om de bestämmelser som gäller i dag fortsatt ska tillämpas innebär det att antalet arbetstagare som själva ska ansvara för den löpande redovisningen och betalningen av skatt ökar väsentligt. Bestämmelserna om hur och när skatten ska betalas bör därför ses över.

Tillämpningen av synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln i intern rätt och i skatteavtalen innebär inte att

skattebetalningsbestämmelserna måste utformas på ett visst sätt. Modellavtalet innehåller t.ex. inte några bestämmelser om vem som ska göra skatteavdrag och betala skatten, se avsnitt 3.3.2. Det står varje land fritt att utforma bestämmelserna om hur skatteavdrag ska göras och hur skatten ska redovisas och betalas.

Skatteverket ser tre olika alternativ när det gäller betalningen av skatten:

1. Arbetstagaren redovisar och betalar själv skatten.
2. Utbetalaren gör skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagaren.
3. Uppdragsgivaren gör skatteavdrag avseende ersättning för arbete som en hyrd arbetstagare utför, även om ersättningen betalas av en annan utbetalare.

#### *Arbetstagaren redovisar och betalar själv skatten*

Det första alternativet innebär att de bestämmelser som gäller i dag fortsatt tillämpas för begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i Sverige. Som framgår ovan innebär det att varje enskild arbetstagare får ansvara för en omfattande administration när det gäller redovisning och betalning av skatt. Det finns även andra skäl för att bestämmelserna om egen inbetalning av SINK-skatt inte bör omfatta ännu fler arbetstagare.

Den utländska arbetstagaren som ska betala skatten måste under en kort tid sätta sig in i ett nytt lands system för skattebetalning. Det kan vara svårt för en utländsk arbetstagare att sätta sig in i bestämmelserna och förstå vad dessa innebär, t.ex. från vilken tidpunkt skattskyldighet inträder, hur och när ansökan om SINK och redovisningen på en särskild skattedeklaration ska göras och när skatten ska betalas. Bestämmelserna om att arbetstagaren själv ska betala den löpande skatten medför även en omfattande administration för Skatteverket i och med att beslut om egen inbetalning av SINK måste utfärdas för varje enskild arbetstagare.

Beskattningen bygger helt på uppgifter som arbetstagaren själv lämnar. Skatteverket har inte några uppgifter om begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i Sverige och som är anställda av en arbetsgivare i utlandet, såvida inte arbetstagaren själv lämnar informationen till Skatteverket. Om arbetstagaren inte förstår när skattskyldigheten uppkommer eller hur den skattepliktiga inkomsten ska beräknas finns det en stor risk att de uppgifter som lämnas och som ligger till grund för beskattningen är felaktiga, eller att några uppgifter inte lämnas och att inkomsten därför inte beskattas i Sverige.

De nuvarande bestämmelserna reglerar inte när i tiden ansökan om SINK ska göras, och när skatten ska betalas. Det finns inte heller några sanktioner om en begränsat skattskyldig arbetstagare som ska ansöka om SINK inte gör det, eller gör det för sent. Sannolikheten att en utländsk arbetstagare eller en utländsk arbetsgivare fortfarande är verksamma i Sverige minskar ju längre tid som går mellan intjänandetidpunkten och den tidpunkt då inkomsten ska redovisas och skatten ska betalas. Redovisning och betalning av skatt bör därför ske redan när skattskyldigheten i Sverige uppkommer. Om de nu gällande reglerna om egen betalning av SINK fortsatt ska tillämpas bör bestämmelser införas om när ansökan ska göras. Sanktioner bör även införas för de fall ansökan om SINK inte görs i tid.

#### *Utbetalaren gör skatteavdrag från ersättning för arbete*

Det andra alternativet innebär att en utländsk utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet enligt

samma regler som gäller för utbetalare i Sverige. Införandet av en bestämmelse som innebär att ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete innebär en ändring av den praxis som gäller sedan lång tid, se avsnitt 3.5.1.

En bestämmelse som innebär att en arbetsgivare i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare innebär en ökad administration i Sverige för dessa arbetsgivare jämfört med dagens regler, där arbetstagaren ska betala skatten och utbetalaren inte har någon sådan skyldighet. En sådan lösning innebär dock totalt sett en mindre omfattande administration, jämfört med om varje enskild arbetstagare skulle vara skyldig att redovisa och betala skatten i Sverige.

Det främsta skälet mot att införa en bestämmelse som innebär att en utbetalare i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete när en arbetstagare utför arbete här är de problem som kan uppkomma med att driva in obetalda skatter från ett utländskt företag. Som framgår av avsnitt 3.9 är det svårare att driva in obetalda skatter från ett utländskt företag än från ett företag i Sverige.

#### *Uppdragsgivaren gör skatteavdrag från ersättning för arbete*

Det tredje alternativet innebär att uppdragsgivaren, som är den som arbetstagaren utför arbetet för, gör skatteavdraget från ersättningen för arbetet avseende de arbetstagare som arbetar i dennes verksamhet.

Huvudregeln i 10 kap. 2 § första stycket SFL är att den som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag. Det finns tre undantag från denna regel i 11 kap. 5–7 §§ SFL som innebär att annan än utbetalaren ska göra skatteavdrag, se avsnitt 3.5.2. Av 11 kap. 7 § SFL framgår att ersättning som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en juridisk person ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren. Ett undantag som innebär att en uppdragsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete för en hyrd arbetstagare skulle kunna utformas på liknande sätt. Bestämmelsen skulle innebära att ersättning som har getts ut av en utländsk fysisk eller en juridisk person ska anses utgiven av en uppdragsgivare i Sverige om ersättningen eller förmånen avser arbete som mottagaren utför för uppdragsgivaren.

Praktiska skäl talar för att uppdragsgivaren ska redovisa och betala skatten för hyrd arbetskraft. Uppdragsgivaren är ett företag eller verksamhet inom offentlig sektor i Sverige och har sannolikt redan rutiner för redovisning av lön, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för egen personal. Uppdragsgivaren kan därför hantera redovisningen av lön och skatteavdrag för hyrda arbetstagare i sitt befintliga system.

Ekonomiska skäl talar också för att uppdragsgivaren ska redovisa och betala skatten för hyrd arbetskraft. Uppdragsgivaren i Sverige betalar ersättningen för arbetet till företaget som den anlitar personalen från, och är den som i slutändan bär kostnaden för arbetstagarens arbete. Som framgår av avsnitt 3.9 är det svårare att driva in obetalda skatter från ett utländskt företag än från en verksamhet i Sverige. Om uppdragsgivaren i Sverige ansvarar för redovisning och betalning av skatten kan problem med indrivning av obetalda skatteavdrag i stor utsträckning undvikas.

Det finns dock ett tungt vägande skäl mot att införa en sådan lösning.

Bestämmelserna om F-skatt infördes bl.a. för att inte någon skulle behöva sväva i ovisshet om vilka skyldigheter som fanns avseende skatteavdrag i förhållande till en underentreprenör och underentreprenörens personal. En utbetalare som betalar ersättning för arbete, t.ex. avseende hyrda arbetstagare, till en mottagare som är godkänd för F-skatt ska inte göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 och 12 §§ SFL. En bestämmelse som innebär att en ekonomisk arbetsgivare ska göra skatteavdrag för hyrda arbetstagare, trots att den som tar emot ersättningen för arbetet är godkänd för F-skatt, strider därför mot syftet med F-skatt.

Frågan är då om det går att införa bestämmelser om att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag för hyrda arbetstagare om den formella arbetsgivaren, som betalar ut ersättningen för arbetet till arbetstagaren, inte är godkänd för F-skatt. Som framgår av avsnitt 3.6.3 ska en utbetalare, som betalar ut ersättning för arbete till ett företag som inte är godkänt för F-skatt, göra skatteavdrag från ersättningen. Utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt tabell om mottagaren är en fysisk person, eller med 30 procent av underlaget om mottagaren är en juridisk person (11 kap. 24 § SFL). En bestämmelse som innebär att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagarna som utför arbetet i dennes verksamhet skulle i så fall ersätta bestämmelsen om att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag som inte är godkänt för F-skatt. En sådan bestämmelse skulle inte strida mot syftet med F-skatt. Skatteverkets bedömning är dock att en sådan bestämmelse skulle vara svår att tillämpa i praktiken, bl.a. när det gäller svårigheten för en uppdragsgivare att få information om ersättningen till den hyrda arbetstagaren för att kunna göra skatteavdrag med rätt belopp. Bestämmelser om att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till hyrda arbetstagare som arbetar i uppdragsgivarens verksamhet bör därför inte införas, oavsett om den som hyr ut arbetstagaren och som tar emot ersättningen för arbetet är godkänd för F-skatt eller inte.

#### 4.3.1 En utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete

**Förslag:** En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Skatteavdrag ska inte göras från pension, livränta, sjukpenning m.fl. ersättningar.

**Skälen för förslagen:** Skatteverkets bedömning är att det bästa alternativet är att utforma bestämmelserna om skatteavdrag och betalning av skatt enligt de bestämmelser som gäller för utbetalare i Sverige. Skatteverket föreslår därför att bestämmelser införs som innebär att en utländsk arbetsgivare som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag från sådan ersättning enligt samma regler som gäller för utbetalare i Sverige.

*Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete ska avse ersättning till begränsat och obegränsat skattskyldiga mottagare*

Skatteverkets uppfattning är att det inte är lämpligt att införa bestämmelser om att utbetalaren endast ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en

begränsat skattskyldig arbetstagare, eftersom en sådan bestämmelse skulle innebära att utbetalaren måste göra en bedömning av mottagarens skattemässiga status för att avgöra om denne är begränsat eller obegränsat skattskyldig här. En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige bör därför vara skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till alla mottagare som är skattskyldiga i Sverige.

*Skyldigheten att göra skatteavdrag omfattar inte utbetalare där ersättningen saknar samband med arbete för denne utbetalare*

En person kan vara skattskyldig i Sverige för ersättning för arbete utan att ersättningen har någon koppling till arbete som personen utför eller har utfört i Sverige för den som betalar ut ersättningen för arbetet. Detta gäller t.ex. när en person som har arbetat i ett annat land flyttar till Sverige i samband med sin pensionering.

En bestämmelse som innebär att alla utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare i Sverige är inte lämplig att införa, eftersom en sådan bestämmelse skulle innebära att alla utländska utbetalare är skyldiga att undersöka om mottagaren är skattskyldig för inkomsten i Sverige vid varje tillfälle då ersättningen utbetalas. Skyldigheten för en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 2 § SFL från ersättning för arbete bör därför endast omfatta ersättning för arbetstagare som utför arbete i Sverige för den period som ersättningen avser. Skyldigheten att göra skatteavdrag bör inte omfatta sådan ersättning som anges i 10 kap. 3 § andra stycket 1–8 SFL, dvs. pension, livränta, sjukpenning m.fl. ersättningar.

*Ersättning som anses utgiven av annan än utbetalaren*

Av 11 kap. 7 § SFL framgår att ersättning eller annan förmån som getts ut av en utländsk utbetalare ska anses vara utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren. Att en skyldighet införs för en utländsk utbetalare att göra skatteavdrag påverkar inte tillämpningen av denna bestämmelse. Bestämmelsen ska fortsatt tillämpas när det finns ett anställningsförhållande mellan den en arbetsgivare i Sverige och arbetstagaren som tar emot ersättningen.

*Skyldigheten att göra skatteavdrag omfattar inte ersättning för arbete till en begränsat skattskyldig arbetstagare som inte utför arbete i Sverige*

Skyldigheten för en utbetalare att göra skatteavdrag från ersättning för arbete enligt 10 kap. 2 § första stycket SFL är avgränsad till att gälla sådan inkomst som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen.

En utbetalare i Sverige är i dag inte skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en begränsat skattskyldig arbetstagare om mottagaren inte utför arbetet i Sverige, eftersom inkomsten inte är skattepliktig enligt inkomstskattelagen för mottagaren. Detta bör gälla även för utländska utbetalare.



*Lagförslag*

Förslagen föranleder ändringar i 10 kap. 2 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### 4.3.2 Arbetstagaren har beslut om särskild inkomstskatteredovisning

**Förslag:** Bestämmelsen om att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige inte ska göra skatteavdrag för SINK upphör att gälla.

**Skälen för förslagen:** Av 13 kap. 1 § SFL framgår att Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning (SINK-beslut) ska ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag och om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt. Av 13 kap. 3 § första stycket SFL framgår att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göra skatteavdrag för sådan skatt om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och utbetalaren känner till beslutet.

Förslaget i avsnitt 4.3.1 ovan innebär att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, med undantag från sådan ersättning som anges i 10 kap. 3 § första stycket 1–8, ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete enligt samma bestämmelser som gäller för en utbetalare i Sverige. En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska därför göra skatteavdrag för sådan skatt om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och utbetalaren känner till beslutet.

För en begränsat skattskyldig arbetstagare som är uthyrd till en verksamhet i Sverige och som ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK, innebär bestämmelsen att den utländska utbetalaren ska göra skatteavdrag för SINK från ersättningen för arbetet som arbetstagaren har utfört i Sverige och som arbetstagaren är skattskyldig för här.

Av 13 kap. 3 § andra stycket SFL framgår att skatteavdrag enligt första stycket inte ska göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, dvs. hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Av det ovan sagda följer att denna bestämmelse ska upphöra att gälla.

*Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 13 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### 4.3.3 Arbetstagaren har inte beslut om särskild inkomstskatteredovisning

**Förslag:** En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag med 30 procent av underlaget.

**Skälen för förslaget:** Förslaget i avsnitt 4.3.1 ovan innebär att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till mottagare, oavsett om mottagaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige. Utbetalaren ska tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag i 11 kap. SFL om mottagaren är obegränsat skattskyldig. Utbetalaren ska även tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag i 11 kap. SFL om mottagaren är begränsat skattskyldig men inte har beslut om särskild inkomstskatteredovisning.

#### *Skatteavdrag enligt tabell*

Ersättningen som den utländska arbetsgivaren betalar till arbetstagaren som tillfälligt arbetar i Sverige utgör huvudinkomst för arbetstagaren. Eftersom ersättningen är regelbunden sett ur utbetalarens synpunkt, ska utbetalaren därför göra skatteavdrag enligt tabell. Skatteavdrag enligt tabell förutsätter att utbetalaren vet vilken av tabellerna som ska tillämpas. Skatteavdrag enligt tabell utgår vidare från förutsättningen att arbetstagaren ska beskattas i Sverige under ett helt år. En utländsk utbetalare som endast ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete vid ett fåtal tillfällen per år kan ha svårt att tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag enligt tabell på ett korrekt sätt. Skatteavdrag enligt tabell leder därför sannolikt inte till att skatteavdraget motsvarar den skatt som arbetstagaren ska betala i Sverige om arbetstagaren inte arbetar i Sverige ett helt kalenderår.

Att använda sig av engångstabeller som är avsedda för huvudarbetsgivaren leder inte heller till att skatteavdraget motsvarar den skatt som arbetstagaren ska betala i Sverige. För att utgivaren ska kunna göra rätt skatteavdrag måste denne känna till arbetstagarens beräknade årsinkomst, vilket är svårt i dessa fall. Om den informationen saknas finns en risk att skatteavdraget inte blir korrekt. För att engångstabell ska kunna användas skulle det i sådant fall behövas en egen engångstabell för skatteavdrag när en arbetstagare endast förväntas arbeta i Sverige del av året, och i övrigt inte är skattskyldig här.

#### *Utbetalaren ska göra skatteavdrag med 30 procent av underlaget*

Mot bakgrund av svårigheterna för en utländsk utbetalare att tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag enligt tabell föreslås att skatteavdrag ska göras med 30 procent av underlaget, vilket sedan länge tillämpas för skatteavdrag på vissa inkomster. Ett enhetligt avdrag på 30 procent av underlaget är lätt att tillämpa för utbetalaren. Förslaget innebär att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag med 30 procent av underlaget om utbetalaren inte har beslut med annan innebörd.

#### *Beslut om särskild beräkningsgrund (jämkning)*

Om en obegränsat skattskyldig arbetstagare (mottagare) bedömer att skatteavdrag med 30 procent av underlaget leder till ett för högt skatteavdrag jämfört med den skatt som mottagaren ska betala i Sverige, kan mottagaren ansöka om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (55 kap. 9 § SFL). Skatteverket får besluta att skatteavdrag ska göras enligt en särskild beräkningsgrund om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten och förbättringen inte är obetydlig. Om mottagaren bedömer att

skatteavdraget leder till ett för lågt skatteavdrag kan mottagaren begära att utbetalaren gör ett förhöjt skatteavdrag (11 kap. 22 § SFL). Något jämningsbeslut behövs inte i detta fall.

Om en begränsat skattskyldig arbetstagare (mottagare) bedömer att beskattning enligt inkomstskattelagen leder till en förmånligare beskattning än SINK, kan arbetstagaren begära att bli beskattad enligt IL, se avsnitt 4.1.12. Arbetstagaren kan då ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund.

#### *Inkomstdeklaration och besked om slutlig skatt*

Som framgår av avsnitt 3.4 och 4.1.12 ska en fysisk person som har skattepliktig intäkt av tjänst som överstiger 100 kronor, och som inte har beslut om särskild inkomstskatt, lämna en inkomstdeklaration.

Om ett skatteavdrag på 30 procent av underlaget innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp i förhållande till den skatt som ska betalas, ska mottagaren betala den skatt som återstår att betala enligt slutskatteberäkningen om mottagaren beskattas enligt IL (56 kap. 9 § SFL). Om skatteavdrag har gjorts med för högt belopp i förhållande till den skatt som ska betalas ska mellanskillnaden återbetalas till mottagaren.

Om utbetalaren har gjort skatteavdrag med 30 procent av underlaget och mottagaren begär att bli beskattad enligt SINK, överstiger skatteavdraget den skatt som ska betalas. Mellanskillnaden ska återbetalas till mottagaren.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 20 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.3.4 När kan en utbetalare avstå från att göra skatteavdrag?**

**Bedömning:** För att en utbetalare ska kunna avstå från att göra skatteavdrag från ersättning för arbete måste utbetalaren ha ett beslut från Skatteverket som innebär att skatteavdrag inte ska göras.

**Skälen för bedömningen:** Som framgår ovan ska Skatteverket i ett SINK-beslut ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen enligt SINK ska göra skatteavdrag och om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt (13 kap. 1 § SFL). Konsekvensen av att 13 kap. 3 § andra stycket SFL upphör att gälla, är att utländska utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige omfattas av samma bestämmelser som en utbetalare i Sverige avseende skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete.

En utländsk utbetalare som betalar ut ersättning för arbete som är skattepliktig inkomst enligt inkomstskattelagen måste ha ett beslut från Skatteverket för att kunna avstå från att göra skatteavdrag. Utbetalaren eller mottagaren ska inte själv bedöma om mottagaren är undantagen från beskattning i Sverige. Om en mottagare eller en utbetalare gör bedömningen att mottagaren som utför arbetet i Sverige inte ska beskattas här, t.ex. på grund av 183-dagarsregeln i SINK eller i skatteavtal, ska mottagaren eller utbetalaren av ersättningen ansöka om ett beslut om att utbetalaren inte ska göra skatteavdrag.

En utbetalare som inte ska göra skatteavdrag på grund av att mottagaren inte är skattskyldig i Sverige för den aktuella inkomsten måste ha ett beslut som innebär att utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från den aktuella ersättningen. Bestämmelserna om beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. SFL

och beslut om särskild inkomstskatt i 54 kap. SFL ska tillämpas avseende beslut om att en inkomst inte är skattepliktig.

#### 4.3.5 När ska arbetstagaren tillgodoräknas skatteavdraget?

**Bedömning:** Bestämmelserna om tillgodoräknande av skatt ska tillämpas när en arbetsgivare i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbetet. För att arbetstagaren ska gottskrivas skatten ska denne visa att skatteavdrag har gjorts och att avdraget avser skatteavdrag i Sverige.

**Skälen för bedömningen:** Enligt gällande regler ska en arbetstagare som är anställd av arbetsgivare i Sverige tillgodoräknas avdragen A-skatt om arbetstagaren kan visa att skatteavdrag har gjorts (bestämmelserna om slutskatteberäkning; 56 kap. 9 § SFL).

Om arbetstagaren är anställd av en arbetsgivare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige ska den utländska arbetsgivaren enligt nuvarande bestämmelser inte göra skatteavdrag. Arbetstagaren gottskrivs inte heller skatteavdrag för det fall arbetsgivaren har gjort skatteavdrag men inte betalat in den avdragna skatten. Om arbetstagaren kan visa att avdrag gjorts ska arbetstagaren beskattas för den ersättning som har varit tillgänglig för lyftning (Skatteverkets ställningstagande den 18 oktober 2004, dnr 130 604256-04/111).

En ändring av bestämmelserna om skatteavdrag som innebär att en arbetsgivare i utlandet ska göra skatteavdrag medför att skatteavdragen som den utländska arbetsgivaren gör ska hanteras på samma sätt som när en utbetalare i Sverige gör skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10–11 och 13 kap. SFL. Arbetstagaren ska tillgodoräknas skatteavdraget om arbetstagaren kan visa att skatteavdrag har gjorts, se avsnitt 3.5.5. Gottskrivning av skatteavdrag förutsätter att arbetstagaren kan visa att skatteavdrag har gjorts. Eftersom skatteavdrag kan göras enligt bestämmelserna i arbetstagarens hemland ska arbetstagaren också kunna visa att det gjorda skatteavdraget avser skatt som innehållits enligt svenska bestämmelser och att avdraget inte motsvarar vad som har innehållits eller borde ha innehållits enligt bestämmelserna i arbetstagarens hemland eller i arbetsgivarens land.

Bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen förväntas minska risken för såväl oavsiktliga som avsiktliga fel i arbetsgivardeklarationen och innebär nya förutsättningar för att besluta om rätt skatter och avgifter (prop. 2016/17:58 s. 150 f.). Bestämmelserna förväntas förbättra förutsättningarna för att driva in obetalda skatter och avgifter, och minska risken för gottskrivning av felaktiga skatteavdrag.

#### 4.3.6 Ansvar för skatter och avgifter

**Bedömning:** Bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter ska tillämpas för en utbetalare i utlandet som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete.

**Skälen för bedömningen:** Bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. SFL ska tillämpas för en utländsk utbetalare som omfattas av reglerna om skatteavdrag från ersättning för arbete på motsvarande sätt som gäller för en utbetalare i Sverige som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, se avsnitt 3.5.5.

#### 4.3.7 Egen betalning av SINK och SA-skatt

**Förslag:** Den som tar emot ersättning som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska själv betala skatt som avser sådan ersättning från vilken en utbetalare inte ska göra skatteavdrag.

##### Skälen för förslaget

###### *Begränsat skattskyldiga arbetstagare*

En arbetstagare som i dag tar emot en ersättning som är skattepliktig enligt SINK från en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska enligt nu gällande regler ansöka om särskild inkomstskatteredovisning samt själv redovisa och betala in SINK-skatten varje månad (13 kap. 6 § SFL).

Konsekvensen av förslagen om att 10 kap. 2 § SINK ska ändras och 13 kap. 3 § andra stycket SFL ska upphöra att gälla, är att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig inkomst enligt 5 § första stycket 2 SINK. En begränsat skattskyldig arbetstagare ska i normalfallet inte själv betala SINK-skatt när en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig inkomst i Sverige och skatteavdraget täcker den skatt som ska betalas i Sverige.

Bestämmelsen om egen betalning av SINK ska dock fortsatt tillämpas om en fysisk person ska beskattas enligt SINK och arbetsgivaren inte är skyldig att göra skatteavdrag. Det kan t.ex. vara fallet om utbetalaren endast utger förmåner och det inte finns någon kontant lön att göra skatteavdrag ifrån eller utbetald lön inte räcker till.

Om arbetstagaren inte kan visa att arbetsgivaren har gjort skatteavdrag eller om det gjorda skatteavdraget inte avser skatt enligt svenska regler, är arbetstagaren skyldig att betala skatten enligt samma regler som gäller för arbetstagare som är anställda av en utbetalare i Sverige som underlåter att göra skatteavdrag.

Den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska redovisa och betala skatt som avser sådan ersättning från vilken utbetalaren inte ska göra skatteavdrag om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

###### *Obegränsat skattskyldiga arbetstagare*

En obegränsat skattskyldig arbetstagare ska enligt nu gällande regler ansöka om SA-skatt och själv betala in SA-skatten varje månad (8 kap. 5 § SFL). Konsekvensen av förslaget om att 10 kap. 2 § SINK ska ändras och att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, är att en obegränsat skattskyldig arbetstagare inte behöver ansöka om SA-skatt när utbetalaren ska göra skatteavdrag.

Bestämmelsen om egen betalning av SA-skatt ska dock fortsatt tillämpas i andra situationer. Fysiska personer ska betala SA-skatt för inkomster där en utbetalare inte gör skatteavdrag, t.ex. vid betalning av kapitalskatt,

fastighetsavgift och fastighetsskatt och andra skatter. Företag som inte är godkända för F-skatt ska betala SA-skatt. Någon ändring ska därför inte göras av bestämmelserna.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 13 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.3.8 Konsekvenser vid socialavgiftsavtal**

En arbetstagare som är anställd av en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige kan ingå ett socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare som innebär att mottagaren (arbetstagaren) ska fullgöra utgivarens (arbetsgivarens) skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter på ersättningen (5 kap. 5 § SFL).

Konsekvensen av att införa bestämmelser som innebär att en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag, samtidigt som samma arbetsgivare kan ingå ett socialavgiftsavtal med mottagaren avseende skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, blir att både arbetsgivaren och arbetstagaren måste redovisa och betala skatt respektive arbetsgivaravgifter på samma ersättning när ett socialavgiftsavtal har slutits:

- Arbetsgivaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete och redovisa och betala skatteavdraget.
- Arbetstagaren ska fullgöra arbetsgivarens skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av arbetsgivaravgifterna.

Skatteverkets bedömning är att antalet socialavgiftsavtal kommer att minska till följd av att bestämmelser införs om att utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet. Socialavgiftsavtal kan dock tillämpas i andra situationer och bestämmelserna ska därför fortsatt gälla.

## **4.4 Anmälan för registrering hos Skatteverket**

### **4.4.1 En utbetalare som ska göra skatteavdrag ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket**

**Bedömning:** Någon särskild bestämmelse om att utländska utbetalare ska anmäla sig för registrering behövs inte.

**Skälen för bedömningen:** Den som avser att bedriva näringsverksamhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § första stycket SFL). Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

Förslaget i avsnitt 4.3.1 om att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare som utför arbete i Sverige innebär att en utländsk utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige omfattas av samma bestämmelse om anmälan för registrering i 7 kap. 2 § första stycket SFL som en utbetalare i Sverige som ska göra skatteavdrag. Det finns därför inte något behov av att införa ytterligare bestämmelser om anmälan för registrering för en utländsk utbetalare som ska göra skatteavdrag.

#### 4.4.2 En fysisk person som arbetar i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket

**Förslag:** En fysisk person som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket när arbetet i Sverige påbörjas. Skatteverket ska registrera den som anmäler sig för registrering.

**Skälen för förslaget:** Förslaget i avsnitt 4.1.3 att införa en uthyrningsbestämmelse och tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln i intern rätt och i skatteavtalen, innebär att antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer som blir skattskyldiga i Sverige ökar. Förslaget i avsnitt 4.3.1 om att en utländsk utbetalare som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person som utför arbete här innebär att utbetalaren omfattas av samma bestämmelser om skatteavdrag som en utbetalare i Sverige. Förslagen innebär sammantaget att ett stort antal utländska arbetstagare som tidigare inte varit skyldiga att betala skatt nu blir skattskyldiga, och att den utländska utbetalaren måste redovisa och betala skatt i Sverige för de arbetstagare som arbetar här.

För att redovisning av skatter och avgifter ska fungera för utbetalaren, för mottagaren och för Skatteverket är det viktigt att utbetalaren och mottagaren är registrerade i beskattningsdatabasen. Om en person inte har ett personnummer eller samordningsnummer rekviderar Skatteverkets beskattningsverksamhet ett samordningsnummer från folkbokföringsverksamheten i samband med att personen registreras i beskattningsdatabasen. Samordningsnummer får tilldelas en person om det inte råder osäkerhet om hans eller hennes identitet. Även om det råder osäkerhet om en persons identitet, får samordningsnummer tilldelas för registrering i beskattningsdatabasen (5 och 5 a §§ folkbokföringsförordningen (1991:749)).

Det förekommer i viss utsträckning i dag att den som lämnar kontrolluppgift inte anger uppgift om personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den som kontrolluppgiften avser. Skatteverket får då utreda vem kontrolluppgiften avser och registrera denne i beskattningsdatabasen. Det är inte lämpligt att Skatteverket registrerar en person eller ett företag först i samband med att en utbetalare lämnar kontrolluppgift i Sverige, eller i samband med att en person lämnar en inkomstdeklaration här.

En fysisk person som inte är registrerad hos Skatteverket sedan tidigare bör registreras hos Skatteverket redan när personen börjar arbeta i Sverige. En bestämmelse som innebär att en fysisk person som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer själv är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket när personen börjar arbeta i Sverige innebär också att hans eller hennes identitet kan fastställas med bättre säkerhet, jämfört med om en utbetalare lämnar dessa uppgifter i en SINK-ansökan, i en kontrolluppgift eller i en arbetsgivardeklaration.

Ett alternativ är att en bestämmelse införs om att en fysisk person som inte har ett personnummer eller ett samordningsnummer ska ansöka om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta när personen börjar arbeta i Sverige. Ett annat alternativ är att en bestämmelse införs om att en fysisk person som inte har ett personnummer eller ett samordningsnummer ska anmäla sig för registrering när personen börjar arbeta i Sverige.

### *Ansökan om SINK*

En arbetstagare som inte sedan tidigare är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer registreras i beskattningsdatabasen när Skatteverket utfärdar beslut om särskild inkomstkatteredovisning (SINK-beslut). Som framgår av avsnitt 3.5.1 finns det inte några bestämmelser i SINK eller i SFL som reglerar vem som ska ta initiativet till ansökan om SINK eller hur ansökan ska ske.

En bestämmelse som innebär att en fysisk person är skyldig att lämna uppgifter i en ansökan om särskild inkomstskatt (SINK) i samband med att personen påbörjar arbete i Sverige skulle innebära att de lämnade uppgifterna kan ligga till grund för registreringen av personen i beskattningsdatabasen.

Det finns flera skäl mot att införa en bestämmelse som innebär att en begränsat skattskyldig person ska ansöka om SINK när personen börjar arbeta i Sverige. Ett skäl är att det inte alls är säkert att personen blir skattskyldig enligt SINK. Om personen anses som obegränsat skattskyldig i Sverige, t.ex. på grund av stadigvarande vistelse, ska personen beskattas enligt IL. En bestämmelse som innebär att en person måste ansöka om en skatt som denne inte ska betala bör inte införas. Ett annat skäl är den ökade administration som uppkommer för den skattskyldiga personen och för Skatteverket om det visar sig att uppgifterna i SINK-ansökan inte stämmer överens med personens faktiska situation. Om utbetalaren gör skatteavdrag med SINK-skatt finns det en risk att skatteavdraget inte täcker den skatt som ska betalas i Sverige om personen ska beskattas enligt IL. Det skulle också medföra avslagsbeslut om det redan av uppgifterna i ansökan framgår att personen i stället ska beskattas enligt IL.

Utgångspunkten bör därför även fortsättningsvis vara att en person själv bedömer om denne ska ansöka om SINK. Att införa en tvingande bestämmelse om att en fysisk person som utför arbete i Sverige måste ansöka om SINK är inte lämpligt.

### *Anmälan för registrering hos Skatteverket*

Skatteverkets bedömning är att en bestämmelse bör införas som innebär att en fysisk person som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer själv ska vara skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket när personen börjar arbeta i Sverige. En sådan bestämmelse innebär att en fysisk person som inte har ett personnummer eller ett samordningsnummer ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket när personen börjar arbeta i Sverige. Bestämmelsen kommer i normalfallet att tillämpas för fysiska personer som är bosatta utomlands och som inte tidigare har arbetat i Sverige.

En person ska endast anmäla sig för registrering hos Skatteverket en gång. Bestämmelsen innebär därför att den som är eller har varit folkbokförd i Sverige och som har ett personnummer, eller att den som tidigare har fått ett samordningsnummer, inte ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket på nytt. På så sätt kan man undvika att flera samordningsnummer utfärdas för samma person eller att ett samordningsnummer utfärdas för den som har ett personnummer.

Gränsdragningen mellan vad som anses som inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet är svår att göra, t.ex. när det gäller uppdragstagare. Det är därför inte lämpligt att införa bestämmelser om anmälnings skyldighet som



bygger på att den som ska anmäla sig för registrering själv gör denna bedömning. En bestämmelse om anmälningsskyldighet för registrering bör därför omfatta alla fysiska personer som utför arbetet i Sverige oavsett om personen utför arbetet i en anställning, ett uppdrag eller som näringsidkare med egen verksamhet (enskild firma).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och att en ny paragraf, 7 kap. 2 b §, införs i samma lag.

### **4.4.3 Anmälan och registrering**

**Förslag:** Anmälan för registrering ska göras enligt ett fastställt formulär.

**Skälen för förslaget:** En anmälan om registrering hos Skatteverket ska lämnas på ett fastställt formulär för att säkerställa att alla uppgifter som är av betydelse för Skatteverkets handläggning lämnas i ansökan.

Skatteverket ska fatta beslut om registrering utifrån de uppgifter som lämnas i ansökan och utifrån vad som i övrigt framkommer i ärendet. Någon ändring av den utredning och de beslut om registrering som Skatteverket fattar i dag, när en person t.ex. ansöker om SINK eller i annat sammanhang lämnar uppgifter till Skatteverket, avses inte.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 2 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

### **4.4.4 Undantag från skyldigheten att anmäla sig för registrering hos Skatteverket**

**Förslag:** Bestämmelsen om att en fysisk person som arbetar i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket gäller inte för en begränsat skattskyldig fysisk person som utför arbete här under högst fem dagar om arbetet utförs för den som betalar ut ersättningen och denne hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Om arbetet visar sig pågå längre tid än fem dagar ska anmälningsskyldigheten fullgöras den sjätte dagen som arbetet utförs.

Bestämmelsen gäller inte heller för en begränsat skattskyldig fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som personligen utför arbetet i Sverige om omsättningen understiger 30 000 kronor per beskattningsår.

**Skälen för förslagen:** Förslaget i avsnitt 4.4.2 innebär att en arbetstagare och den som bedriver näringsverksamhet och som själv utför arbete i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. En bestämmelse som innebär att den som arbetar i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket bör begränsas så att bestämmelsen inte omfattar en begränsat skattskyldig fysisk person som inte är skattskyldig i Sverige eller som av annan anledning inte är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

*Undantag för arbetstagare som utför kortare arbete för en egen arbetsgivare*

Som framgår av avsnitt 4.1.6 ska en begränsat skattskyldig fysisk person som utför arbetet för en ekonomisk arbetsgivare (den egna arbetsgivaren eller ett annat utländskt företag) som saknar fast driftställe i Sverige fortsatt kunna tillämpa 183-dagarsregeln i intern rätt och i förhållande till skatteavtalen. Av praktiska skäl bör en tidsgräns införas för att undvika att alla begränsat skattskyldiga fysiska personer måste anmäla sig för registrering vid enstaka arbetsdagar eller kortare arbete i Sverige. Bedömningen av vad som ska anses som kortare arbete bör motsvara den bedömning som görs avseende anmälan om utstationering enligt utstationeringslagen, se prop. 2012/13:71 s. 30 ff.

Om arbetet pågår under högst fem dagar och utförs för den som betalar ut ersättningen för arbetet och denne hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige bör den anses som kortare. Detta bör gälla när en arbetstagare utför arbetet för den egna arbetsgivaren och den egna arbetsgivaren inte har fast driftställe i Sverige. Om verksamheten pågår under högst fem kalenderdagar i ett sammanhang och arbetet utförs för den egna arbetsgivaren som saknar fast driftställe i Sverige ska den som ska utföra arbetet således inte behöva göra någon anmälan om registrering. Om arbetet däremot pågår fem dagar i veckan med undantag för helger bör den inte anses vara kortare. Om arbetet i Sverige är tänkt att vara fem dagar, men går över i en sjätte dag bör anmälan göras den sjätte dagen som arbetet utförs.

Arbetstagare som regelbundet vistas för arbete i Sverige en eller flera dagar per vecka bör inte omfattas av undantaget för registrering. En sådan arbetstagare bör anmäla sig för registrering när arbetet i Sverige påbörjas.

*Undantaget ska inte gälla när arbetstagaren utför arbetet för en annan verksamhet än sin egen arbetsgivare*

Undantaget från skyldigheten att anmäla sig för registrering hos Skatteverket bör inte gälla för en arbetstagare som utför arbete för en annan verksamhet (uppdragsgivare) än sin egen arbetsgivare. En sådan bestämmelse skulle innebära att den fysiska personen som utför arbetet själv måste bedöma om den verksamhet som personen utför arbetet för har fast driftställe i Sverige vilket t.ex. kan vara svårt att avgöra om uppdragsgivaren är ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige. Det är inte lämpligt att en bestämmelse som innebär att en fysisk person ska anmäla sig för registrering kopplas till en bedömning som denna person själv gör av om uppdragsgivaren har fast driftställe i Sverige.

*Undantag för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet och själv utför arbetet*

När det gäller en fysisk person som avser att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska denne anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § första stycket SFL).

En beskattningsbar person vars omsättning inom landet för det innevarande beskattningsåret inte överstiger 30 000 kronor får under vissa förutsättningar befrias från mervärdesskatt. Bestämmelsen innebär att en sådan beskattningsbar person inte behöver anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § och 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL (prop. 2016/17:1 s. 396 f.). Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i mervärdesskattelagen (1994:200) kan dock innebära att en utländsk beskattningsbar person inte ska anmäla sig för

registrering i Sverige även om omsättningen överstiger 30 000 kronor per beskattningsår.

För att bestämmelserna om anmälan för registrering ska tillämpas på samma sätt avseende begränsat skattskyldiga fysiska personer som är verksamma i Sverige inom ramen för en anställning, ett uppdrag eller en verksamhet som bedrivs inom ramen för den fysiska personens egen näringsverksamhet, bör anmälan för registrering även omfatta fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige. Beloppsgränsen 30 000 kronor per beskattningsår bör tillämpas när det gäller skyldigheten att anmäla sig för registrering.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 7 kap. 2 b §, införs i skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.4.5 Föreläggande och vite**

Av 7 kap. 5 § SFL framgår att Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 7 kap. 2–4 §§ att fullgöra dem eller lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns. Skatteverket kan därför förelägga den som inte fullgör sin skyldighet enligt 7 kap. 2 b § SFL med stöd av denna bestämmelse. Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet inte följs (44 kap. 2 § SFL).

### **4.5 Redovisning och betalning av skatt för ersättning för arbete till ett utländskt företag**

#### **4.5.1 Undantaget att inte göra skatteavdrag ska upphöra att gälla**

**Förslag:** Bestämmelsen om att en utbetalare inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige upphör att gälla.

**Skälen för förslaget:** Som framgår av avsnitt 3.6.4 infördes undantaget för skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige av administrativa skäl. Lagstiftaren ansåg att området för skatteavdrag skulle begränsas på det sättet att skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller till utländska juridiska personer utom i de fall då de bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige.

Enligt 10 kap. 6 § SFL ska skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige bara göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige. Om mottagaren inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska skatteavdrag inte göras. Det är utbetalaren som ska avgöra om skatteavdrag ska göras, vilket indirekt innebär att utbetalaren måste avgöra om mottagaren har fast driftställe i Sverige. Lagstiftning och förarbeten ger inte någon vägledning för hur utbetalaren ska göra denna bedömning.

En bedömning av om den verksamhet som ett utländskt företag bedriver i Sverige innebär att fast driftställe föreligger här borde rimligen medföra avsevärda svårigheter för den som anlitar det utländska företaget oavsett om denne är ett företag, verksamhet inom offentlig sektor eller ideell sektor eller en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet. Den som anlitar ett företag kan kontrollera om företaget är registrerat hos Skatteverket, t.ex. godkänt för F-skatt eller registrerat som arbetsgivare. Att ett utländskt företag är godkänt för F-skatt eller registrerat som arbetsgivare innebär dock inte att företaget har fast driftställe i Sverige. Om det utländska företaget inte är registrerat hos Skatteverket innebär det å andra sidan inte att företaget inte har fast driftställe här. Att företaget inte är registrerat kan ju bero på att företaget inte är medvetet om sin skyldighet att anmäla sig för registrering eller har underlåtit att anmäla sig för registrering trots att företaget är medvetet om att sådan skyldighet föreligger.

Syftet med införandet av bestämmelserna om godkännande för F-skatt var att åstadkomma ett enklare och mer förutsebart system och förenkla reglerna så att inte någon skulle behöva sväva i ovisshet om vilka skyldigheter som fanns avseende skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter (prop. 1991/92:112 s. 68–77 och s. 85–86 samt prop. 1996/97:100 s. 276 f.). Bestämmelsen i 10 kap. 6 § SFL innebär, enligt Skatteverkets bedömning, att detta syfte inte har uppnåtts när det gäller betalning av ersättning för arbete till ett utländskt företag. När ett företag, en verksamhet inom offentlig sektor eller en person anlitar ett utländskt företag som inte är godkänt för F-skatt befinner sig utbetalaren i samma situation som den som anlidade en underentreprenör innan bestämmelserna om F-skatt infördes.

#### *Skatteverkets bedömning och förslag*

Skatteverket delar lagstiftarens bedömning att det bör vara enkelt för den som anlitar ett företag att avgöra om denne är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen för det utförda arbetet.

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt är enkla att tillämpa, eftersom det som avgör om utbetalaren ska göra skatteavdrag är om mottagaren är godkänd för F-skatt. Om 10 kap. 6 § SFL skulle slopas skulle samma regler gälla oavsett om mottagaren är ett företag i Sverige eller ett företag i utlandet. Utbetalaren ska inte göra skatteavdrag om mottagaren är godkänd för F-skatt men ska göra skatteavdrag om sådant godkännande inte föreligger.

Något som talar mot att slopa 10 kap. 6 § SFL är att den infördes av administrativa skäl. Syftet var att undvika att en utbetalare gör skatteavdrag från ersättning till en mottagare som inte är skattskyldig för inkomstskatt i Sverige. Detta är fortfarande relevant i förhållande till utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige. Den i avsnitt 4.1.3 föreslagna bestämmelsen om att en begränsat skattskyldig arbetstagare ska beskattas i Sverige när denne utför arbete för en uppdragsgivare i Sverige, innebär dock att arbetstagaren blir skattskyldig här. Skyldigheten för den utländska arbetsgivaren att göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet till arbetstagaren innebär vidare att den utländska arbetsgivaren får samma skyldighet som ett företag eller annan utbetalare i Sverige att göra skatteavdrag och lämna arbetsgivardeklaration. Den ökade beskattningsrätten till anställdas löner och den administrativa skyldigheten för den utländska arbetsgivaren att göra skatteavdrag i uthyrningsfallen, innebär enligt Skatteverkets bedömning att en bestämmelse, som innebär att den verksamhet i Sverige som hyr eller på annat sätt förfogar

över dessa arbetstagare inte ska göra skatteavdrag från ersättning till det utländska företaget enbart på grund av det förhållandet att företaget är belägen utomlands, inte längre kan motiveras av administrativa skäl.

10 kap. 6 § SFL bör alltså slopas. Godkännandet för F-skatt får därför samma betydelse för ett företag i utlandet som för ett företag i Sverige när det gäller utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att 10 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244) slopas.

#### **4.5.2 Utbetalaren ska göra skatteavdrag om företaget som tar emot ersättningen inte är godkänt för F-skatt**

En utbetalare i Sverige som betalar ut ersättning för ett utländskt företag som är godkänt för F-skatt ska inte göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet. Ett slopande av 10 kap. 6 § SFL förväntas därför leda till att fler utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige ansöker om godkännande för F-skatt.

Övergångsvis kan den föreslagna ändringen medföra att ett utländskt företag inte känner till bestämmelserna och att företaget därför inte vet att det ska ansöka om F-skatt. Utbetalaren ska då göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 11 kap. SFL, dvs. enligt tabell om mottagaren är en fysisk person och med 30 procent av underlaget om mottagaren är en juridisk person (11 kap. 24 § SFL). Att en utbetalare gör skatteavdrag från en faktura innebär att mottagaren inte får full betalning för fakturan. Den avdragna A-skatten tillgodoräknas mottagaren i samband med slutskatteberäkningen (56 kap. 9 § SFL). Om mottagaren inte lämnar inkomstdeklaration sker en s.k. maskinell nollbeskattning. Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot ska beloppet betalas tillbaka om överskottet grundas på en slutskatteberäkning (64 kap. 2 § första stycket 2 a) SFL).

Det kan gå lång tid från det att en utbetalare gör skatteavdrag från ersättning för arbete till dess att skatteavdraget utbetalas till mottagaren efter en slutskatteberäkning. Detta är dock inte ett problem som gäller specifikt för utländska företag. Bestämmelserna gäller redan i dag och tillämpas när en utbetalare gör skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare i Sverige som bedriver näringsverksamhet och som inte är godkänd för F-skatt. Bestämmelserna om att utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare som inte är godkänd för F-skatt kommer därför att tillämpas på samma sätt, och få samma konsekvenser, när mottagaren är ett företag i utlandet som när mottagaren är ett företag i Sverige.

Övergångsvis kan den föreslagna ändringen innebära att antalet fall, då en svensk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare som bedriver näringsverksamhet och som inte är godkänd för F-skatt, ökar. Skatteverket anser att det är en acceptabel konsekvens som kan förväntas klinga av när större kännedom om det svenska F-skattesystemet har etablerats.

#### **4.5.3 Särskild beräkningsgrund, förtidsåterbetalning och anstånd**

Som framgår ovan blir konsekvensen av att en utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning från arbete till en mottagare som bedriver näringsverksamhet att mottagaren inte får full betalning för sin faktura. Mottagaren kan då försöka

undanröja eller lindra eventuell bristande betalningsförmåga till följd av skatteavdraget genom att tillämpa bestämmelserna om särskild beräkningsgrund (55 kap. 9–13 §§ SFL), förtidsåterbetalning (64 kap. 5 § SFL) eller anstånd (63 kap. SFL).

#### *Särskild beräkningsgrund*

Ett företag kan liksom en fysisk person begära att Skatteverket fattar beslut om att skatteavdrag för preliminär A-skatt ska göras enligt särskild beräkningsgrund (jämkning). Skatteverket ska besluta om särskild beräkningsgrund om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten och förbättringen inte är obetydlig (55 kap. 9 § första stycket SFL).

Beslut om särskild beräkningsgrund innebär att utbetalaren inte ska göra skatteavdrag enligt tabell, om mottagaren är en fysisk person, eller med 30 procent av underlaget om mottagaren är en juridisk person. I stället ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt vad som framgår av Skatteverkets beslut. Ett sådant beslut påverkar storleken på det skatteavdrag som utbetalaren ska göra, men påverkar inte tidpunkten då skatteavdraget tillgodoräknas mottagaren.

Beslutet om särskild beräkningsgrund kan också innebära att utbetalaren inte ska göra skatteavdrag. Effekterna av ett sådant beslut blir att mottagaren erhåller full betalning för fakturan och får därför samma effekt som om mottagaren hade varit godkänd för F-skatt.

Skatteverket tillämpar redan i dag bestämmelserna om särskild beräkningsgrund avseende mottagare som inte är godkända för F-skatt, t.ex. företag i Sverige som går med förlust och ideella föreningar som inte bedriver näringsverksamhet, och som begär jämkning av skatteavdrag på grund av att mottagaren inte ska betala inkomstskatt i Sverige. I de aktuella fallen utreder Skatteverket om beslut om särskild beräkningsgrund ska beviljas och med vilket belopp. Skatteverkets bedömning är att bestämmelserna om särskild beräkningsgrund ska tillämpas på motsvarande sätt i förhållande till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige som sker i förhållande till ett företag eller en annan mottagare i Sverige.

#### *Förtidsåterbetalning*

En kontohavare kan begära förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt (64 kap. 5 § SFL). Belopp som motsvarar preliminär A-skatt som ännu inte har tillgodoräknats kontohavaren ska betalas tillbaka om kontohavaren begär det och det kan antas att beloppet annars skulle ha betalats tillbaka efter slutskatteberäkning och det är oskäligt att vänta med återbetalningen. Det belopp som kan betalas tillbaka är skillnaden mellan avdragen A-skatt som ska krediteras skattekontot och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad kontot vid den årliga avstämningen. Förtidsåterbetalning ska endast ske i särskilt ömmande fall när det finns ett angeläget behov. Att det finns ett angeläget behov är endast en del av den sammanvägda bedömningen och en prövning måste göras i varje enskilt fall.

Bedömningen av om förtidsåterbetalning ska ske till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige ska göras på samma sätt och enligt samma kriterier som om ett företag i Sverige hade lämnat ansökan. Eftersom förtidsåterbetalning endast ska ske i ömmande fall när det finns ett angeläget

behov kommer det i normalfallet inte vara möjligt för den utländska arbetsgivaren att få förtidsåterbetalning endast på grund av den anledningen att utbetalaren har gjort skatteavdrag för att mottagaren inte är godkänd för F-skatt.

### *Anstånd*

Bestämmelser om anstånd finns i 63 kap. SFL. Av prop. 2010/11:165 s. 1030 framgår att en skattskyldig som ansöker om anstånd har rätt att få det om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Skatteverket ska bl.a. bevilja anstånd med betalning av skatt vid anstånd med att lämna mervärdesskattedeclaration (63 kap. 3 § andra stycket), ändringsanstånd (63 kap. 4 § första stycket) och anstånd för att undvika betydande skada (63 kap. 5 §). Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall (63 kap. 15 §). Huvudsyftet med paragrafen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge den betalningsskyldiga skäligt rådrum att skaffa fram pengar att betala skatten och avgiften med (prop. 2010/11:16 s. 1041). Anstånd på grund av synnerliga skäl får i princip bara beviljas om ett anstånd är till fördel för det allmänna och det bör därför klart framgå att ett anstånd inte leder till kreditförluster för det allmänna. Om den skatt- eller avgiftsskyldige inte bedöms kunna betala skatten efter anståndstiden, ska anstånd inte beviljas. Tiden för anstånd som beviljas enligt denna bestämmelse är normalt sett en–två månader, med viss möjlighet till förlängning.

Skatteverket får bevilja anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL, s.k. borgenärsanstånd, om det kan antas vara till fördel för det allmänna (prop. 2010/11:165 s. 1044). Ett borgenärsanstånd är inget som den betalningsskyldige kan kräva att få. Bestämmelsen är alltså en ren befogenhetsbestämmelse till stöd för Skatteverket. Ett borgenärsanstånd ska förbättra utsikterna för att den skattskyldige kommer att betala statens fordringar på skatter och avgifter. Anståndet ska ur ett strikt fiskalt perspektiv framstå som fördelaktigare än fortsatta borgenärs- och indrivningsåtgärder från det allmännas sida. Borgenärsanstånd är i första hand avsett att gälla för skatter och avgifter som inte är restförda och där möjligheten till betalning förbättras genom ett anstånd, jämfört med om fordringen lämnas över till Kronofogdemyndigheten. Även om den betalningsskyldige inte tidigare förekommer hos Kronofogdemyndigheten medför detta inte att anstånd automatiskt kan beviljas. Den betalningsskyldige måste visa att betalning kan ske vid anståndstidens slut. Även om detta visas så kan det finnas omständigheter som talar emot ett borgenärsanstånd. Det finns inte något formellt hinder för Skatteverket att bevilja borgenärsanstånd för fordringar som redan har hunnit överlämnats till Kronofogdemyndigheten. Om det finns sådana fordringar måste Skatteverket alltid ta kontakt med Kronofogdemyndigheten för att stämma av vad som hänt i indrivningsärendet och för att informera myndigheten om att den betalningsskyldige ansökt om borgenärsanstånd hos Skatteverket.

Skatteverkets bedömning är att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL om anstånd kan tillämpas när en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige har betalningsproblem på grund av en ekonomisk arbetsgivare har gjort skatteavdrag från ersättning för arbete. Huruvida det är till fördel för det allmänna att medge sådant anstånd får på sedvanligt sätt avgöras från fall till fall. Bestämmelsen i 63 kap. 15 § SFL avser kortvariga anstånd och blir inte tillämplig när det avser anstånd över en längre tid, vilket det kan vara fråga om i dessa fall.

## 4.6 Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige

### *Godkännande för F-skatt*

Som framgår av avsnitt 3.6.2 kan även den som inte är skattskyldig i Sverige vara godkänd för F-skatt och det är inte en förutsättning för godkännande för F-skatt att sökanden har fast driftställe i Sverige. Uttrycket näringsverksamhet i skatteförfarandelagen omfattar sådan verksamhet som bedrivs eller kan antas komma att bedrivs här i landet av någon som inte är skattskyldig här men som, om verksamheten bedrivits av någon här skattskyldig, varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet (prop. 1996/97:100 s. 521). I samband med att reglerna om F-skatt ändrades i syfte att det skulle bli lättare för den som startar näringsverksamhet att bli godkänd för F-skatt, uttalade regeringen att bedömningen av om en nystartad verksamhet kan betraktas som näringsverksamhet oftast kan göras först i efterhand eftersom det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med beskattningen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet (prop. 1997/98:33 s. 40 f).

### *Bedömning av skattskyldigheten*

Ett utländskt företag som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till Skatteverket (28 kap. 2 § SFL). Är företaget av uppfattningen att den verksamhet som företaget bedriver här inte innebär att fast driftställe föreligger framgår det av lämnade uppgifter. Om Skatteverket är av samma uppfattning, och det inte finns annan grund för att preliminär skatt ska betalas av företaget, utfärdar Skatteverket en F-skatt utan debitering av preliminärskatt. Någon inkomstskattedeklaration sänds normalt inte ut till företaget i ett sådant fall.

En begränsat skattskyldig fysisk person ska lämna inkomstdeklaration om den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret. En utländsk juridisk person ska lämna inkomstdeklaration om den skattepliktiga intäkten under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor (30 kap. 1 § 4 och 4 § 3 SFL).

Om det utländska företaget när inkomståret förflutit fortfarande gör bedömningen att skattepliktig inkomst inte finns beroende på att fast driftställe inte föreligger lämnar det inte någon inkomstdeklaration i Sverige. Företaget är inte heller skyldigt att lämna uppgifter för bedömning av eventuell skattskyldighet enligt andra regler. Skatteverket får därför inte in några uppgifter från företaget för bedömning av om företaget har bedrivit verksamheten på ett sådant sätt att fast driftställe föreligger i Sverige.

Bestämmelserna innebär sammantaget att ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige kan godkännas för F-skatt om företaget uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige, men att företaget därefter inte är skyldigt att lämna några uppgifter om den bedrivna verksamheten till Skatteverket.



### *Skyldighet att lämna särskilda uppgifter*

Bestämmelserna om särskilda uppgifter innebär att viss verksamhet ska lämna uppgifter till Skatteverket för bedömning av eventuell skattskyldighet. Av 33 kap. 1 § SFL framgår att bl.a. sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen ska lämna särskilda uppgifter. Syftet med bestämmelsen är att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt IL är uppfyllda (33 kap. 2 § 1 SFL). Den som är uppgiftsskyldig ska lämna uppgifter om intäkter och kostnader under räkenskapsåret, tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt övriga omständigheter som Skatteverket behöver för att bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet (33 kap. 3 § SFL).

#### **4.6.1 Skyldighet att lämna särskilda uppgifter ska införas**

**Förslag:** Ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige bör i vissa fall vara skyldigt att lämna särskilda uppgifter till ledning för bedömning av skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Särskilda uppgifter ska inte lämnas om företaget lämnar inkomstdeklaration.

**Skälen för förslaget:** Enligt Skatteverkets mening är det rimligt att ett utländskt företag som i samband med ett registreringsförfarande uppger att det bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska vara skyldigt att lämna uppgifter till Skatteverket om den bedrivna verksamheten efter att inkomståret har förflutit. Skatteverket kan då bedöma om den verksamhet som företaget bedriver i Sverige innebär att fast driftställe föreligger i Sverige och om inkomsten ska beskattas här. Frågan om ett fast driftställe har uppkommit eller inte är en bedömningsfråga och det är inte självklart att företagets egen bedömning överensstämmer med den Skatteverket kan komma att göra utifrån uppgifter som beskriver hur verksamheten har bedrivits.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som bedriver näringsverksamhet i Sverige bör lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet. Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter ska inte gälla för en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som ska lämna inkomstdeklaration. Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter bör avgränsas till företag som är registrerade på någon av de tre grunder som anges i det följande.

### *Den som är godkänd för F-skatt ska lämna särskilda uppgifter*

Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige kan ansöka om godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL). Ett godkännande för F-skatt innebär därför att företaget, enligt egen uppgift, bedriver näringsverksamhet i Sverige.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som är godkänd för F-skatt för hela eller del av ett kalenderår bör därför vara skyldig att lämna särskilda uppgifter om den bedrivna verksamheten under det året till ledning för bedömning av företagets skattskyldighet enligt IL. Särskilda

uppgifter bör även lämnas om företaget endast varit godkänt för F-skatt under del av året.

*Den som är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete ska lämna särskilda uppgifter*

I avsnitt 4.3.1 föreslås att skyldigheten för en utbetalare att göra skatteavdrag från ersättning för arbete utvidgas till att gälla ett utländskt företag som betalar ersättning för arbete till arbetstagare. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete enligt 10 kap. 2 § andra stycket ska därför anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § första stycket SFL. Skatteverket ska registrera denne enligt 7 kap. 1 § första stycket 1 SFL.

Den nya bestämmelsen om skatteavdrag innebär att ett utländskt företag ska göra skatteavdrag från ersättningen till en obegränsat eller begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av utbetalaren och som utför arbetet i Sverige. Utbetalaren ska också göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en obegränsat eller en begränsat skattskyldig arbetstagare som är uthyrd och utför arbetet för en uppdragsgivare i Sverige.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket på grund av att denne ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete bör därför vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till ledning för bedömning av företagets skattskyldighet enligt IL avseende den verksamhet som företagets arbetstagare utför i Sverige.

*Den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats ska lämna särskilda uppgifter*

Där det bedrivs byggverksamhet ska med vissa undantag personalliggare föras. I definitionen i 39 kap. 2 § SFL av byggverksamhet ligger att byggverksamhet utgör näringsverksamhet. Den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 a § första stycket SFL. Skyldigheten att anmäla sig för registrering omfattar även en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat även om denne inte har fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL. Skatteverket ska registrera denne enligt 7 kap. 1 § första stycket 12 SFL.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som bedriver näringsverksamhet i Sverige på ett sådant sätt att denne är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats bör därför vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till ledning för bedömning av företagets skattskyldighet enligt IL.

Ett utländskt företag som omfattas av skyldigheten att föra personalliggare eller som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete bör i normalfallet även ha ansökt om godkännande för F-skatt och är i så fall skyldig att lämna särskilda uppgifter redan på den grunden. Eftersom det inte finns något lagkrav på godkännande för F-skatt bedömer Skatteverket att det finns behov av att särskilt reglera detta. Det kan t.ex. i entreprenörskedjor där flera utländska företag ingår eventuellt uppkomma situationer där alla aktörer inte efterfrågar godkännande för F-skatt trots att näringsverksamhet bedrivs i Sverige. Det kan dock framhållas att även om ett företag omfattas av mer än en av grunderna ska inte flera särskilda uppgifter lämnas av företaget för ett inkomstår.

*Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1 och 2 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), och att en ny paragraf, 33 kap. 6 a §, införs i samma lag.

**4.6.2 Situationer då uppgiftsskyldighet inte föreligger**

Ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige och har ett fast driftställe här ska lämna inkomstdeklaration i Sverige. Ett sådant företag omfattas inte av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt den i avsnitt 4.6.1 föreslagna bestämmelsen i 33 kap. 6 a § SFL. Ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska därför antingen lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, men inte båda delarna.

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige som innebär att arbetstagare inte utför arbete här, t.ex. försäljning av varor eller tjänster som utförs i annat land än Sverige, är inte skyldigt att lämna särskilda uppgifter. Ett utländskt företag eller en annan utländsk utbetalare som är arbetsgivarregistrerad enbart på den grunden att en arbetstagare omfattas av svensk socialförsäkring är inte skyldigt att lämna särskilda uppgifter. Ett sådant företag eller en sådan utbetalare har i normalfallet inte heller behov av att vara godkänd för F-skatt.

Uppgiftsskyldigheten gäller inte heller för fysiska personer som hör hemma i en annan stat och som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige.

**4.6.3 Formkrav**

**Förslag:** En särskild uppgift ska undertecknas.

**Skälen för förslaget:** I 38 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om att särskilda uppgifter ska undertecknas. Detta formkrav bör även omfatta särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 6 a § SFL.

*Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 38 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

**4.6.4 Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter**

**Förslag:** Den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna särskilda uppgifter vid samma tidpunkt som gäller för den som är hemmahörande i Sverige och som lämnar sådana uppgifter.

**Skälen för förslaget:** Den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige bör lämna särskilda uppgifter vid samma tidpunkt som gäller för den som är hemmahörande i Sverige och som lämnar sådana uppgifter. Detta innebär att särskilda uppgifter som lämnas enligt den i avsnitt 4.6.1 föreslagna bestämmelsen 33 kap. 6 a § SFL ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § SFL.

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti ska den av följande perioder 1 januari–31 december, 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni, eller 1 september–31 augusti som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret tillämpas avseende när en inkomstdeklaration och en särskild uppgift ska lämnas (3 kap. 5 § andra och tredje stycket SFL).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 33 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.6.5 Beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter**

**Förslag:** Skatteverket får fatta beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten. Undantaget ska avse viss tid och får återkallas.

**Skälen för förslaget:** Skatteverket bör kunna besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt den i avsnitt 4.6.1 föreslagna 33 kap. 6 a § SFL. Om Skatteverket utfärdar ett sådant beslut behöver den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige inte lämna särskilda uppgifter till Skatteverket. Ett sådant beslut bör därför bara få fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten. Ett beslut om undantag från bestämmelsen att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna särskilda uppgifter förutsätter därför att den som beslutet avser kan visa eller göra troligt att skattskyldighet i Sverige inte föreligger.

#### *Beslutet ska vara tidsbegränsat*

Ett beslut om undantag bör vara tidsbegränsat. Om det utländska företaget uppger att verksamheten ska bedrivas under en viss tid bör beslutet som längst gälla för den uppgivna tiden. Om företaget efter utgången av denna tid fortsatt bedriver verksamhet och företaget bedömer att förutsättningarna för undantag fortsatt är uppfyllda får företaget lämna in en ny ansökan om undantag.

Ett beslut om undantag bör som längst gälla fem år. Femårsgränsen innebär att det är möjligt att tillämpa bestämmelserna om efterbeskattning om Skatteverket finner att den verksamhet som det utländska företaget bedriver innebär att fast driftställe föreligger i Sverige. Femårsgränsen har bedömts vara en lämplig tid när det gäller stiftelser m.fl. som har möjlighet att få ett liknande undantag enligt 33 kap. 4 § SFL (prop. 1976/77:135 s. 95 och prop. 2010/11:165 s. 831).

#### *Ett beslut om undantag får återkallas*

Om Skatteverket finner att ett beslut om undantag ska upphöra att gälla bör Skatteverket ha möjlighet att återkalla beslutet.

#### *Ett beslut om undantag får inte omprövas till nackdel för den som beslutet avser*

Ett beslut om att den som är uppgiftsskyldig enligt den i avsnitt 4.6.1 föreslagna bestämmelsen 33 kap. 6 a § SFL får undantag från att lämna sådana uppgifter innebär ett positivt beslut för den som beslutet avser. Bestämmelsen i 66 kap.

20 § andra stycket SFL innebär att vissa beslut inte kan omprövas om det är till nackdel för den som beslutet avser. Bestämmelsen tillämpas på beslut om undantag som fattas enligt 33 kap. 4 § SFL och bör även tillämpas på beslut enligt den föreslagna bestämmelsen 33 kap. 6 b § SFL.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 33 kap. 6 b §, införs i skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.6.6 Anstånd med att lämna särskilda uppgifter**

**Förslag:** Bestämmelserna om anstånd med att lämna särskilda uppgifter ska tillämpas för särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 6 a § SFL.

**Skälen för förslaget:** Av 36 kap. 2 § första stycket 2 framgår att Skatteverket ska bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 § SFL. Av 36 kap. 4 § 2 framgår att Skatteverket ska bevilja en juridisk person anstånd med att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 § SFL.

Bestämmelserna om anstånd med att lämna särskilda uppgifter bör även tillämpas på särskilda uppgifter som ska lämnas enligt den föreslagna bestämmelsen 33 kap. 6 a § SFL.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 36 kap. 2 och 4 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### **4.7 Sanktioner m.m.**

Bestämmelserna om särskilda avgifter i SFL och straffbestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69) ska tillämpas för utländska företag som omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete eller som ska lämna särskilda uppgifter.

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning inte har gjort det i rätt tid. Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det bl.a. är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration (48 kap. 1 § SFL).

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (49 kap. 4 § SFL). I kravet på att den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för beskattningen ligger att uppgiften ska avse det aktuella beskattningsärendet (prop. 2010/11:165 s. 935 f.). Skattetillägg får även tas ut vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut samt när skatteavdrag inte har gjorts (49 kap. 6–9 §§ SFL). I 49 kap. 10–10 d §§ SFL finns bestämmelser om när skattetillägg inte får tas ut, t.ex. om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration ska ingå i uttrycket avstämningsuppgifter (prop. 2016/17:58 s. 84).

Skattetillägg som tas ut på grund av att skatteavdrag inte har gjorts är 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts (49 kap. 18 § SFL). Skattetillägg tas inte ut om en kontrolluppgift innehåller oriktiga uppgifter. Däremot kan straff för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) bli aktuell i dessa fall.

Brott enligt skattebrottslagen kan också föreligga under vissa förutsättningar om en oriktig uppgift lämnas i en särskild uppgift eller en arbetsgivardeklaration samt om skyldigheten att göra skatteavdrag inte fullgörs (skattebrott, skatteförseelse, grovt skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott, se 2–6 §§ skattebrottslagen). I 7–11 §§ skattebrottslagen finns bestämmelser om skatteredovisningsbrott, vårdslös skatteredovisning, försvårande av skattekontroll och förberedelse till grovt skattebrott.

## 4.8 Omprövning och överklagande

Bestämmelserna om omprövning av Skatteverkets beslut i 66 kap. SFL och överklagande av Skatteverkets beslut i 67 kap. SFL ska tillämpas när det gäller beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna, t.ex. registrering, på vilket sätt preliminär skatt ska betalas, uppgifts- eller dokumentationsskyldighet, föreläggande, tvångsåtgärder, betalning eller återbetalning av skatt eller avgift, verkställighet, eller avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

## 4.9 Personuppgiftsbehandling

**Bedömning:** Förslagen om ändring i SFL och SFF föranleder inte någon ändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet eller förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

**Skälen för bedömningen:** Skatteverkets behandling av uppgifter i beskattningsdatabasen regleras i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, förkortad SdbL, och i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, förkortad SdbF.

SdbL tillämpas enligt 1 kap. 1 § bl.a. vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier. SdbL gäller i vissa delar även vid behandling av uppgifter om juridiska personer och avlidna. I 1 kap. 4 § första stycket 1 SdbL anges att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter.

Av 2 kap. 1 § SdbL framgår att det i beskattningsverksamheten ska finnas en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt i verksamheten för de i 1 kap. 4 och 5 §§ angivna ändamålen (beskattningsdatabas). I databasen får uppgifter behandlas om personer som

omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9 (2 kap. 2 § SdbL). Av 2 kap. 3 § SdbL framgår vilka uppgifter som får behandlas i databasen. Det gäller bl.a. en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden och en juridisk persons identitet, säte, ägarförhållanden samt firmatecknare och andra företrädare. Vidare får databasen innehålla uppgifter om registrering för skatter och avgifter och underlag för fastställande av skatter och avgifter. Med uppgifter om registrering för skatter eller avgifter avses bl.a. uppgifter om att någon är registrerad för mervärdesskatt eller som arbetsgivare. Med underlag för fastställande av skatter och avgifter avses bl.a. uppgifter som lämnas i deklARATIONER om inkomst eller kontrolluppgifter från arbetsgivare. Vidare får databasen innehålla uppgifter om bestämmande av skatter och avgifter. Med det avses bl.a. uppgifter om inbetald preliminär skatt och socialavgifter, fastställd slutlig skatt för inkomst av tjänst eller kapital. Enligt 2 § SdbF får uppgifter som behövs i Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av bl.a. skatteförfarandelagen (2011:1244) behandlas i beskattningsdatabasen.

Förslagen om ändring i SFL och SFF medför att Skatteverket kommer att behandla uppgifter elektroniskt avseende fler begränsat skattskyldiga fysiska personer och avseende fler utländska arbetsgivare. Ändamålet med behandlingen är att Skatteverket ska kunna göra en korrekt beskattning. Ändamålet omfattas därför av bestämmelsen i 1 kap. 4 § första stycket 1 SdbL. De uppgifter som kommer att behandlas är sådana som redan i dag behandlas i beskattningsdatabasen om arbetstagare och arbetsgivare och omfattas därför av bestämmelserna i 2 kap. 2 och 3 §§ SdbL. Några nya bestämmelser ska inte införas och det finns inte heller något behov av att ändra nu gällande bestämmelser i SdbL och SdbF.

## 5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Skatteverkets bedömning är att det är angeläget att de föreslagna bestämmelserna införs så snart som möjligt. Det är dock fråga om en stor reform för de arbetstagare och arbetsgivare som berörs. Det är också fråga om en stor reform för Skatteverket som behöver en rimlig förberedelsestid eftersom förslagen ställer krav på rekrytering och utbildning av personal, anpassning av it-system och framtagning av broschyrer och annan information. Skatteverkets bedömning är därför att bestämmelserna ska träda i kraft och börja tillämpas den 1 januari 2019.

### 5.1 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

**Förslag:** Föreslagna bestämmelser i 5, 6 och 6 a §§ lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta träder i kraft den 1 januari 2019.

Den föreslagna bestämmelsen i 6 a § denna lag ska första gången tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Bestämmelsen i 6 § i den äldre lydelsen ska tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts före den 1 januari 2019 och där ersättningen har betalats efter den 31 december 2018.

**Skälen för förslagen:** De nya bestämmelserna i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör träda i kraft den 1 januari 2019. Bestämmelsen i 6 a § tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen framgår att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Bestämmelsen i 6 § i den äldre lydelsen ska därför tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts före den 1 januari 2019 och där ersättningen har betalats efter den 31 december 2018.

### 5.2 Inkomstskattelagen (1999:1229)

**Förslag:** Den föreslagna bestämmelsen inkomstskattelagen (1999:1229) träder i kraft den 1 januari 2019.

Bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. Bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2019.

**Skälen för förslagen:** Bestämmelsen är en följdändring på grund av ändringen av 6 § och införandet av den nya paragrafen 6 a § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Bestämmelsen ska därför träda i kraft och börja tillämpas samtidigt som dessa bestämmelser.



### 5.3 Skatteförfarandelagen (2011:1244)

**Förslag:** Föreslagna bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) träder i kraft den 1 januari 2019.

Bestämmelserna i 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 § samt 13 kap. 3 och 6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna i 13 kap. 3 och 6 §§ i den äldre lydelsen tillämpas på ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna i 33 kap. 1, 2 och 10 §§ samt 36 kap. 2 och 4 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

De nya bestämmelserna i 33 kap. 6 a–6 b §§ och 54 kap. 5 § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Den upphävda bestämmelsen i 10 kap. 6 § gäller fortfarande för ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

**Skälen för förslagen:** Bestämmelserna om skyldigheten för en utbetalare som hör hemma i en annan stat än Sverige och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person som utför arbete i Sverige, och skyldigheten för en begränsat skattskyldig fysisk person att själv redovisa och betala särskild inkomstskatt, bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som bestämmelsen i 6 a § SINK i den nya lydelsen, se avsnitt 5.1 ovan. Bestämmelserna i 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 § samt 13 kap. 3 och 6 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, i de nya lydelsena bör tillämpas på ersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen har betalats efter detta datum. Bestämmelserna i de äldre lydelsena bör tillämpas på ersättning för arbete som har utförts före den 1 januari 2019 och där ersättningen har betalats efter den 31 december 2018.

Vidare bör bestämmelsen i 10 kap. 6 § SFL upphöra att gälla den 1 januari 2019. Bestämmelsen i den tidigare lydelsen bör tillämpas på ersättning för arbete som har utförts före den 1 januari 2019 och där ersättningen har betalats efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna i 33 kap. 1, 2, 6 a, 6 b och 10 §§, 36 kap. 2 och 4 §§ samt 54 kap. 5 § tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

### 5.4 Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

**Förslag:** Föreslagna bestämmelser 2 kap. 1 § och 13 kap. 1 a § i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) träder i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas från denna tidpunkt.

**Skälen för förslagen:** Bestämmelserna i skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som bestämmelserna i SFL, se avsnitt 5.3.

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SFF i den nya lydelsen bör tillämpas första gången den 1 januari 2019.

Bestämmelsen i 13 kap. 1 a § SFF bör tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsåret 2019.

## 6 Konsekvensanalys

### 6.1 Förslagens samlade effekter

**Bedömning:** Förslaget om beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare som utför arbetet för en uppdragsgivare leder till ökade skatteintäkter om ca 345 miljoner kronor från år 2019. Förslaget om att en fysisk person ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket syftar till att säkerställa att arbetstagaren registreras i beskattningsdatabasen vilket är en förutsättning för att skatteavdrag ska kunna redovisas för rätt person. Förslaget leder i sig inte till några skatteintäkter. Skatteverkets årliga kostnader för hantering av förslagen beräknas till ca 50 miljoner kronor från år 2019. En engångskostnad i samband med införandet beräknas till ca 50 miljoner kronor för år 2018 och till ca 10 miljoner kronor för år 2019. Förslagen innebär ökad administrativ börda för begränsat skattskyldiga arbetstagare. Merparten av den administrativa bördan kommer dock att hanteras av arbetsgivaren som bl.a. ansvarar för skatteavdrag.

Förslagen som rör företag i utlandet syftar till att säkerställa en effektiv betalning av den skatt som ska betalas för arbetstagaren och att ett utländskt företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska omfattas av samma bestämmelser som ett svenskt företag som bedriver motsvarande verksamhet. Förslagen leder i sig inte till några skatteintäkter. Skatteverkets årliga kostnader för hantering av förslagen beräknas till ca 15 miljoner kronor från år 2019.

En engångskostnad i samband med införandet beräknas till ca 10 miljoner kronor för år 2018 och till ca 10 miljoner kronor för år 2019. Förslagen innebär ökad administration för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige.

Kostnaden för de utländska företagen beräknas till ca 20 miljoner kronor per år från år 2019.

Skattebortfallet på grund av problem med indrivning av skatteavdrag från företag i utlandet beräknas till 12,4 miljoner kronor när det gäller SINK-skatt. Skattebortfallet när gäller skatteavdrag från ersättning för arbete till en obegränsat skattskyldig arbetstagare i Sverige har inte gått att beräkna.

Förslagen förväntas påverka Kronofogden och förvaltningsdomstolarna.

Förslagen leder till sundare konkurrens. Möjligheterna att bekämpa ekonomisk brottslighet kommer att förbättras.

#### Skälen för bedömningarna

##### *Effekterna av förslagen som rör begränsat skattskyldiga arbetstagare*

Huvudförslaget innebär att en begränsat skattskyldig arbetstagare, som är anställd av en arbetsgivare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, ska beskattas i Sverige om arbetstagaren utför arbete i Sverige för ett företag eller en verksamhet inom offentlig sektor i Sverige. Arbetstagaren ska betala särskild inkomstskatt i Sverige för ersättningen för det arbete som utförs här, i stället för ingen skatt alls. Förslaget bedöms medföra ökade skatteintäkter om ca 345 miljoner kronor per år från år 2019.

Förslagen om att en begränsat skattskyldig arbetstagare som arbetar i Sverige ska beskattas här och att arbetstagaren ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innebär en ökad administrativ börda för arbetstagaren och för

Skatteverket jämfört med i dag, då någon skyldighet inte föreligger. Eftersom eventuell dubbelbeskattning ska undanröjas i arbetstagarens hemland kommer de administrativa kostnaderna att öka även i det landet.

#### *Effekterna av förslagen som rör företag i utlandet*

Det är i huvudsak tre förslag som påverkar arbetsgivare i utlandet som direkt eller indirekt hyr ut eller på annat sätt ställer en arbetstagare till förfogande för ett företag eller en verksamhet inom offentlig sektor i Sverige.

Ett förslag innebär att en arbetsgivare i utlandet, som betalar ut ersättning för arbete till en arbetstagare som arbetar i Sverige, ska göra skatteavdrag från ersättningen. En utländsk arbetsgivare som ska göra skatteavdrag ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och lämna arbetsgivardeklaration enligt samma bestämmelser som gäller för arbetsgivare och andra utbetalare i Sverige. Utländska arbetsgivare som ska göra skatteavdrag kommer att omfattas av bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen, när dessa bestämmelser träder i kraft. Ett annat förslag innebär att ett företag i utlandet, som bedriver viss verksamhet i Sverige, ska lämna särskilda uppgifter. Det tredje förslaget innebär att det särskilda undantaget, att en utbetalare i Sverige inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige, ska upphöra att gälla. Följden av ändringen blir att den som anlitar ett företag i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete enligt samma bestämmelser som gäller när denne anlitar ett företag i Sverige. Ändringen förväntas leda till att fler företag i utlandet som bedriver verksamhet i Sverige ansöker om F-skatt.

Förslagen innebär i sig inte några skatteintäkter utan avser att säkerställa betalningen av skatt för arbetstagare som är skattskyldiga i Sverige. Förslagen avser också att säkerställa att ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige lämnar uppgifter till Skatteverket för bedömning av om den bedrivna verksamheten är skattepliktig i Sverige. Sammanfattningsvis innebär förslagen att ett utländskt företag som bedriver viss verksamhet i Sverige omfattas av samma skyldigheter som ett företag i Sverige som bedriver motsvarande verksamhet. Förslagen leder till sundare konkurrens och till att möjligheterna att bekämpa ekonomisk brottslighet förbättras.

Förslagen innebär en ökad administrativ börda och ökade kostnader för de utländska företagen.

#### *Effekterna för Skatteverket*

För Skatteverket kommer förslagen att ge upphov till ökade kostnader för handläggning av anmälningar för registrering, ansökningar om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, samordningsnummer, arbetsgivardeklarationer och särskilda uppgifter som ska lämnas av utländska företag, framtagande av blanketter, broschyrer och annan information, utbildning av personal samt viss anpassning och utveckling av it-system. Skatteverkets kostnader för handläggning av ärenden avseende utländska arbetstagare och arbetsgivare beräknas till 65 miljoner kronor per år från år 2019. En engångskostnad i samband med inför införandet av bestämmelserna beräknas till 80 miljoner kronor, varav 60 miljoner kronor avser år 2018 och 20 miljoner kronor avser år 2019.

## 6.2 Offentligfinansiella effekter

*Begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar hos en uppdragsgivare i Sverige ska beskattas här*

Förslaget om att begränsat skattskyldiga arbetstagare ska beskattas i Sverige om arbetet utförs för en uppdragsgivare här innebär att Sverige kan beskatta inkomster som redan får beskattas enligt skatteavtal. Sverige kommer därför att beskatta dessa inkomster på samma sätt som redan sker i de flesta av våra grannländer. Förändringen innebär att begränsat skattskyldiga arbetstagare ska betala en särskild inkomstskatt (SINK) på 20 procent på ersättning för det arbete som utförs i Sverige istället för ingen inkomstskatt alls.

*Antaganden om antalet arbetstagare som påverkas av bestämmelserna*

Eftersom utländska arbetstagare i dag inte är skyldiga att anmäla sig för registrering hos Skatteverket, har Skatteverket inte några uppgifter om hur många begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i Sverige under ett visst år. Skatteverket har därför utgått från de uppgifter om utstationerade arbetstagare som framgår av Arbetsmiljöverkets Helårsrapport 2016 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige (Rapport 2017:2).

Av rapporten framgår att 47 727 arbetstagare anmälde under år 2016. 39 241 av dessa arbetstagare arbetade i Sverige i mindre än 180 dagar och förväntas därför påverkas av de föreslagna bestämmelserna. 1 956 av arbetstagarna arbetade i Sverige i 180–239 dagar och kan omfattas av de föreslagna bestämmelserna. De arbetstagare som arbetade i Sverige i mer än 240 dagar är skattskyldiga i Sverige enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga och påverkas inte av de föreslagna bestämmelserna.

**Antal utstationerade arbetstagare under år 2016 efter utstationeringsperiodens längd**

Månader	Dagar	Antal arbets- tagare	Andel arbets- tagare i procent	Antal arbets- tagare
	0–9	10 319	21,62%	} 39 241
< 1	10–29	12 419	26,02%	
1–2	30–59	6 261	13,12%	
2–3	60–89	4 911	10,29%	
3–6	90–179	5 331	11,17%	
6–8	180–239	1 956	4,10%	
8–12	240–359	2 261	4,74%	
12–24	360–720	3 120	6,54%	
> 24	> 720	1 149	2,41%	
	<b>Summa</b>	<b>47 727</b>	<b>100,00%</b>	

*Antaganden för beräkningarna av de offentligfinansiella intäkterna*

Beräkningarna av de offentligfinansiella intäkterna har gjorts utifrån följande antaganden.

- Antalet arbetstagare som blir skattskyldiga i Sverige motsvarar antalet anmälda arbetstagare i utstationeringsregistret, se ovan.
- Antalet arbetade dagar motsvarar ett genomsnitt av antalet dagar i respektive intervall efter utstationeringsperiodens längd som framgår av tabellen Antal utstationerade arbetstagare under år 2016.

- Arbetstagaren förutsätts utföra arbete i Sverige fem dagar av sju, dvs. två dagar räknas bort.

Inkomsten per dag för en arbetstagare har beräknats utifrån Eurostats uppgifter om den genomsnittliga timkostnaden för år 2016 för arbetstagare inom EU, exklusive arbetstagare inom jordbruksnäringen och inom offentligt sektor<sup>1</sup>. Av uppgifterna framgår att den genomsnittliga timkostnaden inom de 28 EU-länderna uppgick till 25,40 EUR (241,30 SEK med växelkursen 1 EUR = 9,50 SEK), varav 23,9 procent utgjordes av sociala avgifter. Lönekostnaden exklusive sociala avgifter uppgick därmed till 19,33 EUR (183,63 SEK) per timme vilket motsvarar 154,64 EUR (1 469 SEK) per dag utifrån åtta timmars arbetsdag.

Det finns ett antal felkällor som kan påverka utfallet av beräkningarna.

- Utländska arbetstagare som arbetar i Sverige, och som inte har anmälts till Arbetsmiljöverket, ingår inte i beräkningsunderlaget.
- En arbetstagare kan återkomma i registret flera gånger, t.ex. om samma person återkommer i skilda uppdrag under olika perioder. Fördelningen av arbetstagare inom de olika intervallen stämmer därför eventuellt inte.
- Utländska arbetstagare som utför arbetet för ett företag i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige (antingen sin egen arbetsgivare eller ett annat utländskt företag) ska inte ingå i beräkningsunderlaget eftersom de även fortsättningsvis kan yrka att inkomsterna för arbetet i Sverige kan undantas från beskattning här med stöd av 183-dagarsregeln i SINK eller i skatteavtal.

De eventuella felkällorna kan delvis ta ut varandra. Till exempel blir beräkningen felaktig endast om en person förekommer i registret mer än en gång och den sammanlagda tiden i Sverige överstiger 183 dagar. Skatteverket har därför valt att bortse från felkällorna i beräkningsunderlaget.

#### *Beräkning av skatteintäkterna*

De ökade skatteintäkterna beräknas på följande sätt:

Antalet arbetstagare per intervall  
 x genomsnittligt antal arbetsdagar per intervall x 5/7  
 x inkomst/dag  
 x SINK-skatten 20 %  
 = offentligfinansiella intäkter.

En begränsat skattskyldig arbetstagare som tillbringar högst 183 dagar per tolv månadersperiod och arbetar hos en uppdragsgivare i Sverige påverkas av den föreslagna regeländringen. Det innebär att arbetstagare vars utstationering pågår högst sex månader påverkas. Av Arbetsmiljöverkets statistik framgår att det under 2016 handlade om 39 241 personer.

En begränsat skattskyldig arbetstagare som tillbringar fem av sju dagar i veckan i Sverige, och som t.ex. reser hem varje helg, kan tillbringa 36 veckor (drygt åtta månader) i Sverige utan att överstiga gränsen 183 dagar. Om man även räknar med den grupp arbetstagare som tillbringade 180–239 dagar i Sverige uppgår antalet arbetstagare som ska beskattas i Sverige till 41 197 personer.

Antalet arbetade dagar för arbetstagare som tillbringade högst 179 dagar i uppgår till 1 178 650 dagar. Den offentligfinansiella effekten blir ca

<sup>1</sup> Källa: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Hourly\\_labour\\_costs](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Hourly_labour_costs)

346 miljoner kronor per år i ökade skatteintäkter. Om även de arbetstagare som tillbringade 180–239 dagar i Sverige omfattas uppgår antalet arbetade dagar uppgår till 1 471 351 dagar. Den offentligfinansiella effekten blir ca 432 miljoner kronor per år i ökade skatteintäkter.

Dagar	Snitt dagar	Arbets-tagare	Summa arbets-dagar	Summa arbetsdagar 5 dagar av 7	Lön 1 469 kr per dag	Skatt (kronor)
0–9	4,5	10 319	46 436	33 168	48 724 107	9 744 821
10–29	19,5	12 419	242 171	172 979	254 106 046	50 821 209
30–59	44,5	6 261	278 615	199 010	292 346 215	58 469 243
60–89	74,5	4 911	365 870	261 335	383 901 640	76 780 328
90–179	134,5	5 331	717 020	512 157	752 358 318	150 471 664
<b>Summa</b>		<b>39 241</b>	<b>1 650 110</b>	<b>1 178 650</b>	<b>1 731 436 325</b>	<b>346 287 265</b>
180–239	209,5	1 956	409 782	292 701	429 978 399	85 995 680
<b>Summa</b>		<b>41 197</b>	<b>2 059 892</b>	<b>1 471 351</b>	<b>2 161 414 724</b>	<b>432 282 945</b>

#### *Föreslagen ändring av skattesatsen*

Regeringen har i promemorian Höjd särskild inkomstskatt för utomlands bosatt (Fi2017/01368/S1) föreslagit att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta höjs från 20 till 25 procent. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter den 31 december 2017. En höjning av skattesatsen till 25 procent skulle innebära att ökningen av de statsfinansiella intäkterna uppgår till ca 433 miljoner kronor per år från år 2019 om alla arbetstagare som arbetar i Sverige 0–6 månader beskattas här och till 540 miljoner kronor per år om alla arbetstagare som arbetar i Sverige 0–8 månader beskattas här.

#### *Skatteförluster på grund av indrivningsproblem*

Skatteverkets bedömning är att vissa utländska utbetalare inledningsvis eventuellt inte kommer att göra skatteavdrag eller betala in skatteavdraget, men att detta problem kommer att minska i samband med att reglerna blir kända.

Det finns drygt 26 000 utländska företag registrerade hos Skatteverket i den särskilda nummerserie som bl.a. används när utländska företag som saknar fast driftställe här ska registreras som arbetsgivare i Sverige eller när ett sådant företag ska momsregistreras. Av dessa företag hade 1 690 företag (ca 6,5 procent) skatteskulder på över 2 000 kronor, antingen hos Skatteverket eller hos Kronofogden. Enligt uppgift från Kronofogden hade 45 procent av företaget betalat skatteskulden ett halvår efter beskattningsåret utgång. 45 procent av den totala skatteskulden som dessa företag hade hos Kronofogden var betald vid denna tidpunkt.

Andelen utländska företag som har skatteskulder på grund av obetalt skatteavdrag som lämnas till Kronofogden för indrivning beräknas uppgå till 6,5 procent av de 5 700 utländska arbetsgivare som omfattas av bestämmelserna om skatteavdrag. Det innebär att antalet nya ärenden lämnas till Kronofogden för denna kategori arbetsgivare uppgår till 370 per år. Eftersom 45 procent av företagen hade betalat 45 procent av skatteskulderna som lämnats för indrivning förutsätts även 45 procent av de skatteskulder för obetalda skatteavdrag som lämnas för indrivning betalas även efter att de utländska företagen fått kännedom om reglerna.

Av de skatteintäkterna om 346 miljoner kronor beräknas 6,5 procent, d.v.s. ca 22,5 miljoner kronor, lämnas till Kronofogden för indrivning. Av detta belopp förväntas 45 procent betalas. Skatteförlusten uppgår därmed till 55 procent av 22,5 miljoner kronor, dvs. ca 12,4 miljoner kronor (15,5 miljoner kronor av skatteintäkterna 433 miljoner kronor om skattesatsen höjs till 25 procent).

Skatteverkets bedömning är att det dock kan vara fråga om en större andel företag som inte betalar skatteavdraget och en större andel av de totala skatteavdragen som därför lämnas för indrivning vid införandet av bestämmelserna, när reglerna är nya för de utländska företagen. Denna osäkerhetsfaktor har dock inte kunnat beräknas.

#### *Skyldighet för utländsk arbetsgivare att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en obegränsat skattskyldig arbetstagare*

Förslaget i avsnitt 4.3.3 innebär att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag med 30 procent av ersättningen för arbete till en obegränsat skattskyldig arbetstagare. Ett införande av en sådan skyldighet medför dels tidigare skatteinbetalningar genom preliminärskatten, dels en ökad uppbördssäkerhet genom att skatteinbetalningen läggs närmare intjänandetillfället och att skyldigheten att dra preliminärskatt läggs hos utbetalaren.

Den offentligfinansiella effekten består av två delar. Den första delen är en ränteeffekt av den tidigare skatteinbetalningen. Den andra är den minskning av skattefelet som följer av den ökade uppbördssäkerheten. Det saknas underlag för att med rimlig säkerhet göra en uppskattning av den offentligfinansiella effekten. Skatteverkets uppfattning är dock att de samlade löneutbetalningarna från utländska arbetsgivare till obegränsat skattskyldiga arbetstagare uppgår till inte obetydliga belopp.

Det finns dock även för arbetsgivare till obegränsat skattskyldiga arbetstagare en indrivningsproblematik när det gäller obetalt skatteavdrag som ser ut på samma sätt som för skatteavdrag med SINK från ersättning för arbete till begränsat skattskyldiga arbetstagare. Skattebortfallet inte kunnat beräknas eftersom uppgift saknas om antalet arbetsgivare som ska göra skatteavdrag, löneunderlaget som skatteavdraget ska göras från och skatteavdragets storlek.

## **6.3 Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar**

### **6.3.1 Skatteverket**

Bestämmelserna om att begränsat skattskyldiga arbetstagare som utför arbete i Sverige för en verksamhet här ska beskattas i Sverige innebär att antalet skattskyldiga ökar med cirka 40 000 personer per år. Ökningen utgör mindre än en procent i relation till antalet fysiska personer som nu är skattskyldiga i Sverige. Ökningen är dock stor i förhållande till antalet begränsat skattskyldiga arbetstagare som i dag beskattas i Sverige.

Bestämmelserna om att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag innebär att antalet arbetsgivare som ska anmäla sig för registrering ökar med cirka 5 700 företag per år. Ökningen utgör mindre än två procent i förhållande till antalet utbetalare som nu är registrerade.



Eftersom de arbetstagare och arbetsgivare som påverkas av förslagen finns både i Sverige och i andra stater blir de bedömningar och gränsdragningsfrågor som uppkommer mer komplicerade än när fråga är om en arbetstagare eller arbetsgivare i Sverige. Skatteverkets resurser måste därför anpassas till att antalet komplicerade ärenden ökar.

*Löpande handläggningskostnader avseende förslagen som rör begränsat skattskyldiga arbetstagare*

De ändrade reglerna om att en begränsat skattskyldig fysisk person som arbetar i Sverige ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och beskattas här om arbetet utförs för en uppdragsgivare i Sverige kommer att påverka Skatteverket. Ärenden om registrering och SINK handläggs inom Skatteverkets beskattningsverksamhet. Ärenden om tilldelning av samordningsnummer handläggs inom Skatteverkets folkbokföringsverksamhet. De ändrade reglerna föranleder rekrytering och utbildning av handläggare inom båda verksamheterna.

Det är ca 40 000 arbetstagare som ska anmäla sig för registrering, och som förväntas ansöka om SINK år 2019, då bestämmelserna föreslås träda i kraft. Av Arbetsmiljöverkets rapport framgår att ca 7 700 utstationerade arbetstagare befann sig i Sverige varje månad under år 2016. Rapporten visar också hur antalet nyanmälningar fördelas över ett kalenderår. Skatteverkets bedömning är att antalet begränsat skattskyldiga arbetstagare som kommer att anmäla sig för registrering då bestämmelserna föreslås träda i kraft i januari 2019 uppgår till ca 8 000 personer, och att antalet nyanmälningar därefter kommer att uppgå till ca 3 000 per månad.

Eftersom ansökan om SINK avser ett visst kalenderår förväntas antalet SINK-ansökningar uppgå till samma antal även för år 2020 och senare år. Skatteverkets bedömning är att många begränsat skattskyldiga personer som arbetar i Sverige återkommer år från år. Antalet ärenden som gäller rekvisition och tilldelning av samordningsnummer bör därför minska till ca 10 000 ärenden från år 2020.

Som framgår ovan innebär de föreslagna ändringarna att antalet kvalificerade ärenden kommer att öka, bl.a. avseende granskning och uppföljning av beslut om särskild inkomstskatt för att kontrollera om förutsättningarna är uppfyllda. Begränsat skattskyldiga arbetstagare som har beslut om särskild inkomstskatt kan begära att i stället bli beskattade enligt inkomstskattelagen. På motsvarande sätt kan en begränsat skattskyldig arbetstagare som inte har beslut om särskild inkomstskatt begära att bli beskattad med SINK i samband med inkomstbeskattningen. En begränsat skattskyldig fysisk person som anser att Skatteverkets beslut om registrering eller beskattning är felaktigt kan överklaga beslutet till domstol. Om personen anser att Sverige har beskattat inkomsten i strid mot skatteavtal ska ärendet hanteras av behörig myndigheten inom Skatteverket. Antalet ärenden som ska omprövas i samband med ett överklagande eller som ska hanteras av behörig myndighet kommer därför att öka. Skatteverkets bedömning är att antalet socialavgiftsavtal och preliminärdeklarationer kommer att minska till följd av att den utländska arbetsgivaren blir skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagaren.

Från år 2020 ska Skatteverket skicka ut besked om särskild inkomstskatt till begränsat skattskyldiga fysiska personer som har SINK-beslut för det föregående året. Kostnader tillkommer därför för utskick av dessa beslut och för hantering av retur.

Skatteupplysningen förväntas få en ökning av samtalsmängden i samband med att bestämmelserna träder i kraft och i samband med att inkomstdeklaration och besked om särskild inkomstskatt skickas ut. Antalet samtal förväntas plana ut efter två år, när reglerna är kända.

Skatteverket bedömer att kostnaderna för löpande handläggning av dessa ärenden kommer att uppgå till ca 50 miljoner kronor från år 2019.

#### *Möjligheten att använda e-tjänster*

Från den 29 september 2018 blir det obligatoriskt att tillåta inloggning med utländska e-legitimationer i svenska offentliga digitala tjänster. Detta följer av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG (eIDAS-förordningen). Bestämmelserna berör tjänster som erbjuder inloggning med e-legitimationer.

När det gäller anmälan för registrering hos Skatteverket är det inte klart om det ska vara möjligt för en begränsat skattskyldig fysisk person att anmäla sig för registrering, eftersom motsvarande möjlighet saknas för en obegränsat skattskyldig fysisk person som anmäler sig för registrering för t.ex. folkbokföring. Skatteverkets bedömning är därför att fysiska personer som inte är registrerade hos Skatteverket sedan tidigare, och som anmäler sig för registrering, inte kommer att kunna använda en e-tjänst. När det gäller ansökan om SINK för en person som redan är registrerad i Skatteverkets beskattningsdatabas bör en sådan ansökan kunna göras genom användningen av en e-tjänst.

#### *Löpande handläggningskostnader avseende förslagen som rör företag i utlandet*

Att det särskilda undantaget, att en utbetalare i Sverige inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige, ska upphöra att gälla förväntas leda till att fler företag i utlandet som bedriver verksamhet i Sverige ansöker om F-skatt. Denna ändring och de ändrade reglerna om att en arbetsgivare i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare som arbetar här, anmäla sig för registrering hos Skatteverket, lämna arbetsgivardeklaration och särskilda uppgifter kommer att påverka Skatteverket.

Det är ca 5 700 utländska företag som ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och som förväntas ansöka om godkännande för F-skatt då bestämmelserna träder i kraft. En viss del av de utländska arbetsgivare som ingått socialavgiftsavtal med en arbetstagare i Sverige förväntas också anmäla sig för registrering hos Skatteverket på grund av skyldighet att göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet. Skatteverkets bedömning är att alla företag inte kommer att bedriva verksamhet i Sverige när bestämmelserna träder i kraft, utan att företagen kommer att anmäla sig för registrering hos Skatteverket och ansöka om godkännande för F-skatt först när de börjar bedriva verksamhet i Sverige efter att bestämmelserna har trätt i kraft den 1 januari 2019. Skatteverkets bedömning är att ca 1 000 av de utländska företagen kommer att anmäla sig för registrering i januari 2019 när bestämmelserna träder i kraft, och att antalet nyanmälningar kommer att uppgå till ca 200 per månad under resterande del av år 2019 och under år 2020 för att sedan stabiliseras på en lägre nivå.

De utländska företag som ska göra skatteavdrag i januari 2019 ska lämna arbetsgivardeklaration i februari 2019 enligt samma bestämmelser som gäller för arbetsgivare och andra utbetalare i Sverige. Bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen kommer att träda i kraft den 1 januari 2019 för de utbetalare som inte omfattas av ikraftträdandet den 1 juli 2018 (prop. 2016/17:58 s. 147 f.). Utländska företag som ska göra skatteavdrag kommer därför att omfattas av bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen.

De utländska företagen ska första gången lämna särskilda uppgifter år 2020 avseende beskattningsåret 2019.

Som framgår ovan avseende begränsat skattskyldiga fysiska personer är det från den 29 september 2018 obligatoriskt att tillåta inloggning med utländska e-legitimationer i svenska offentliga digitala tjänster. Ca 20 procent av samtliga arbetsgivare förväntas lämna individuppgifter på papper i stället för via en e-tjänst (prop. 2016/17:58 s. 163 f.). Skatteverkets bedömning är att andelen utländska arbetsgivare som förväntas lämna uppgifter på papper i stället för via en e-tjänst sannolikt är högre än andelen svenska arbetsgivare som lämnar uppgifter på papper. Eftersom den tillkommande andelen arbetsgivare som ska lämna uppgifter är förhållandevis liten jämfört med det totala antalet arbetsgivare föranleder dock detta inte någon större tillkommande kostnad i sammanhanget.

Skatteverkets bedömning är att samtliga utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige inte kommer att känna till bestämmelserna om godkännande för F-skatt när undantaget från att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige upphör att gälla. Inledningsvis kommer svenska utbetalare därför vara skyldiga att göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet i en större utsträckning än i dag. Det kommer i sin tur innebära att antalet ärenden som gäller ansökan om särskild beräkningsgrund, förtidsåterbetalning eller anstånd med betalning av skatt inledningsvis kommer att öka. Utländska företag som anser att Skatteverkets beslut om registrering är felaktigt, eller att företaget inte är skyldigt att göra skatteavdrag från ersättning för arbete, kommer att överklaga Skatteverkets beslut. Antalet ärenden som ska omprövas i samband med ett överklagande kommer därför att öka.

Skatteupplysningen förväntas få en ökning av samtalsmängden i samband med att bestämmelserna träder i kraft, i samband med att en utbetalare i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett utländskt företag, i samband med att en utländsk arbetsgivare första gången ska lämna arbetsgivardeklaration och i samband med att en utländsk arbetsgivare första gången ska lämna särskilda uppgifter. Antalet samtal förväntas plana ut efter två år, när reglerna är kända.

Skatteverket bedömer att kostnaderna för löpande handläggning av dessa ärenden kommer att uppgå till ca 15 miljoner kronor från år 2019.

#### *Engångskostnader inför ikraftträdandet av bestämmelserna*

Skatteverkets kostnad för framtagande av nya blanketter och broschyrer, informationsinsatser, utbildning av personal samt viss it-utveckling förväntas uppgå till ca 60 miljoner kronor för år 2018 och till ca 20 miljoner kronor för år 2019.

Skatteverkets kostnader för framtagning av nya e-tjänster eller anpassning av nuvarande e-tjänster till utländska fysiska och juridiska personer har inte räknats med i dessa kostnader, eftersom det är en utveckling som sker oavsett om dessa bestämmelser införs.

### 6.3.2 Kronofogden

Bestämmelserna förväntas påverka Kronofogden. Den föreslagna ändringen, att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare, kan inledningsvis innebära att antalet fall där utbetalare redovisar skatteavdrag men inte betalar skatteavdraget, ökar. Internationella handräkningsärenden handläggs i dag av utlandsteamerna i Sundbyberg och i Helsingborg. Handläggningen är resurskrävande eftersom arbetet med internationell handräkning till största delen sker skriftligen och datastöd saknas.

Effekterna för Kronofogden beror på i vilken omfattning det utländska företaget som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete inte betalar in skatteavdraget i tid och fordran lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Om det utländska företaget inte är godkänd för F-skatt ska utbetalaren i Sverige göra skatteavdrag från ersättningen och det kan innebära att en likviditetsbrist uppkommer. Som framgår av avsnitt 4.5.3 kan tillfälliga betalningsproblem i viss omfattning undanröjas genom bestämmelserna om särskild beräkningsgrund, förtidsåterbetalning och anstånd.

Antalet utländska företag som hanteras av Kronofogdens utlandsteam uppgår i dag till 1 200 och under 2016 restfördes drygt 700 företag med ca 1 100 obetalda skattekontoskulder. Av avsnitt 6.2 framgår att ärenden hos Kronofogden avseende utländska företag med skatteskulder förväntas öka med ca 370 företag per år från år 2019 när reglerna väl är kända för de utländska företagen, men att ökningen inledningsvis kan bli högre. En ökning från ca 700 till ca 1 100 företag eller fler företag är därför omfattande och kräver att antalet handläggare inom denna del av Kronofogdens verksamhet ökar med ca 7 årsarbetskrafter. Kronofogden har beräknat ökningen av de årliga kostnaderna till ca 4,5 miljoner kronor och engångskostnaden i samband med ikraftträdandet till ca 6,5 miljoner kronor.

### 6.3.3 Förvaltningsdomstolar

Bestämmelserna förväntas påverka förvaltningsdomstolarna.

Som framgår av avsnitt 3.8 ska forumbestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar tillämpas avseende överklagande av beslut för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som saknar hemortskommun här och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Enligt denna regel är den förvaltningsrätt behörig inom vars domkrets ärendet först prövats. Platsen för Skatteverkets beslutande arbetsenhet blir därför avgörande när det gäller att bestämma vilken förvaltningsrätt som ska pröva ett överklagande.

För närvarande handläggs de flesta ärenden avseende utländska arbetsgivare och utländska arbetstagare av Skatteverkets utlandsskatteenheter i Stockholm eller i Malmö. Överklaganden av Skatteverkets beslut kommer därför

huvudsakligen att handläggas av förvaltningsrätterna i Stockholm respektive i Malmö, samt av kammarrätterna i Stockholm respektive i Göteborg.

#### 6.3.4 Andra myndigheter

Förslaget förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

### 6.4 Effekter för enskilda

#### *Begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i Sverige*

Förslagen om att en begränsat skattskyldig arbetstagare som arbetar i Sverige ska beskattas här och att arbetstagaren ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innebär en ökad administrativ börda för arbetstagaren jämfört med i dag, då någon skyldighet inte föreligger. Arbetstagarnas administration och kostnader i samband med ansökan om SINK eller deklARATION ökar i Sverige, jämfört med i dag när några sådana skyldigheter inte föreligger här. Eftersom arbetstagarna kan behöva ansöka om beslut om att skatteavdrag inte ska göras i hemlandet, eller att den svenska skatten ska avräknas från den utländska skatten, kan kostnaderna även öka i hemlandet.

Arbetstagarna kan även påverkas likviditetsmässigt om utbetalaren ska göra skatteavdrag både i Sverige och i det land där arbetstagaren normalt sett är bosatt eller arbetar, och arbetstagaren får bära kostnaden för de dubbla skatteavdragen till dess arbetstagaren har möjlighet att begära avräkning av skatten.

De skyldigheter och de kostnader som uppkommer för begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar i Sverige motsvarar de skyldigheter och kostnader som föreligger för en arbetstagare från Sverige som tillfälligt arbetar i ett annat land.

#### *Obegränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av en arbetsgivare i utlandet*

Förslaget om att en arbetsgivare i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en arbetstagare i Sverige omfattar också skatteavdrag från ersättning för arbete till obegränsat skattskyldiga arbetstagare. Dessa arbetstagare ansvarar i dag själva för betalning av skatten vilket normalt sker genom betalning av särskild A-skatt. Någon likviditetsmässig skillnad uppkommer inte eftersom arbetsgivaren ska göra skatteavdrag vid samma tidpunkt som arbetstagare enligt nuvarande regler ska betala särskild A-skatt. Eftersom arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag innebär att arbetstagaren inte ska betala skatten genom särskild A-skatt innebär förändringen att arbetstagarens administration minskar.

Som framgår av avsnitt 4.3.8 förväntas antalet socialavgiftsavtal minska till följd av att de nya bestämmelserna införs. Även i detta fall förväntas förändringen leda till en minskning av arbetstagarens administration.

#### *Skatteneutralitet uppnås*

Förslaget om att begränsat skattskyldiga arbetstagare ska beskattas i Sverige när de utför arbete för ett företag i Sverige innebär att neutralitet uppnås mellan arbetstagare som är anställda av och utför arbetet för ett företag eller offentlig sektor i Sverige, och arbetstagare som är anställda av ett företag i utlandet men som utför arbetet för ett företag eller offentlig sektor i Sverige. Det blir inte

möjligt att undvika beskattning i Sverige genom att anlita eller anställa arbetstagare via ett utländskt bemanningsföretag eller ett utländskt koncernföretag. Sverige kommer att beskatta utländska arbetstagare som arbetar i Sverige för ett företag här på samma sätt som redan sker i de flesta av våra grannländer.

## 6.5 Effekter för företag och andra utbetalare

De föreslagna bestämmelserna innebär en stor skillnad för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige i dag, eftersom företagen enligt nu gällande regler ofta inte har någon registrerings- eller rapporteringsskyldighet hos Skatteverket. De föreslagna bestämmelserna innebär att en, för dessa företag, ny administrativ börda införs. Den administrativa bördan blir dock inte mer omfattande än vad som gäller för företag i Sverige. Förutsättningarna för utländska företag att bedriva verksamhet i Sverige påverkas men försvåras inte på ett sådant sätt att det försvårar eller gör det omöjligt att bedriva verksamhet här.

### *Berörda företag och branscher*

Förslaget om att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete och lämna särskilda uppgifter förväntas påverka ca 5 700 arbetsgivare i utlandet. Ca 400 000 utbetalare är i dag arbetsgivarregistrerade hos Skatteverket. Den procentuella ökningen av antalet arbetsgivare som ska anmäla sig för registrering, göra skatteavdrag och lämna arbetsgivardeklaration samt lämna särskilda uppgifter är mindre än två procent.

Företag som är verksamma inom personaluthyrning eller bemanning påverkas av bestämmelserna. Av Arbetsmiljöverkets rapport 2017:2 framgår att tre av fyra utstationerade arbetstagare arbetar inom byggbranschen, med tillverkningsverksamhet eller med informations- och kommunikationsverksamhet. Företag inom andra branscher kommer också påverkas, fast i mindre omfattning, t.ex. i de fall personal sänds ut mellan koncernbolag oavsett vilken sektor som avses.

Vidare kan följande aktörer påverkas:

- Revisorer, redovisningskonsulter och bokföringsbyråer som utför tjänster åt sina kunder.
- Intresseorganisationer som företräder medlemmarnas intressen.
  - Företagarorganisationer, t.ex. Svenskt Näringsliv och Företagarna.
  - Branschföreningar för specifika branscher.
  - FAR; Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare.
  - Srf konsulterna; Branschorganisation inom redovisning och lön.
- Sveriges kommuner och landsting (SKL).
- Statens arbetsgivarverk.

Utländska företag som endast säljer varor, eller utländska företag som säljer tjänster till svenska företag men där tjänsterna inte utförs i Sverige, påverkas inte av de ändrade bestämmelserna.

### *Storleken på företagen som påverkas*

Av Arbetsmiljöverkets rapport framgår att antalet företag i registret uppgick till 5 700 företag och att 47 727 utstationerade arbetstagare anmäldes under år 2016. Skatteverkets bedömning är att antalet företag och arbetstagare som berörs av reglerna motsvarar dessa antal, se avsnitt 6.2 ovan. Det innebär att ett företag i genomsnitt anmälde 8,3 arbetstagare. Som framgår av avsnitt 6.2 finns en felkälla i uppgifterna eftersom en arbetstagare kan återkomma i registret flera gånger, t.ex. om samma person återkommer i skilda uppdrag under olika perioder.

Av prop. 2016/17:58 s. 162 framgår att 98 procent av alla registrerade arbetsgivare har hundra eller färre arbetstagare, varav 31 procent av alla registrerade arbetsgivare har en arbetstagare, 46 procent har två till tio arbetstagare, 21 procent har fler än tio men färre än hundra arbetstagare och endast 0,4 procent har fler än 500 arbetstagare.

Skatteverkets bedömning är att merparten av de utländska företag som omfattas av bestämmelserna kommer att ha tio eller färre arbetstagare.

### *Behöver särskild hänsyn tas till små företag?*

Arbetsgivare och andra utbetalare ska anmäla sig för registrering och lämna arbetsgivardeklaration enligt samma bestämmelser, oavsett hur många anställda arbetsgivaren har och oavsett om arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller i utlandet. Eftersom samma regler ska tillämpas oavsett företagets storlek behöver inte någon särskild hänsyn tas till små företag.

### *De administrativa kostnaderna ökar*

Bestämmelserna om att ett utländskt företag ska anmäla sig för registrering, göra skatteavdrag, lämna arbetsgivardeklaration och särskilda uppgifter innebär att administrativa uppgifter som är nya för dessa företag uppkommer i Sverige. Bestämmelserna innebär att utländska arbetsgivare vars arbetstagare utför arbete i Sverige får samma skyldigheter som arbetsgivare i Sverige redan har. Det är rimligt att anta att bestämmelserna innebär en större administrativ börda för ett utländskt företag än för ett svenskt företag som har motsvarande skyldighet.

Ökningen av de administrativa kostnaderna avser framför allt fullgörandet av följande skyldigheter:

- Ansökan om godkännande för F-skatt.
- Anmälan för registrering som arbetsgivare.
- Beräkning av löneunderlag och proportionering av hur stor del av ersättningen som avser arbete i Sverige för att göra skatteavdrag från ersättningen.
- Lämna arbetsgivardeklaration och betala skatteavdraget.
- Lämna särskilda uppgifter.

Skatteverket beräknar följande kostnader för fullgörandet av de administrativa skyldigheterna.

- Beräkningarna utgår från att alla skyldigheter fullgörs på papper eftersom det, åtminstone inledningsvis, inte kommer att vara möjligt för utländska företag att lämna dessa uppgifter via e-legitimation.
- Det finns vissa uppgifter om hur lång tid det tar för en person som är svenskspråkig och insatt i svenska bestämmelser att fylla i blanketter och lämna vissa uppgifter till Skatteverket. Det saknar dock uppgifter om

fullgörandetiden för utländska företag för att fylla i blanketter och lämna andra upplysningar. Skatteverket har därför uppskattat tidsåtgången.

- Vid uppskattningen av fullgörandetiden har det beaktats att det sannolikt tar längre tid för en utländsk person som inte är svensktalande och som inte sedan tidigare har kunskaper om svenska skatteregler än vad det tar för ett svenskt företag som ska lämna motsvarande information.

Skatteverket utgår från att ett utländskt företag som inte är godkänt för F-skatt eller registrerat som arbetsgivare ansöker om godkännande och registrering på samma blankett vid ett och samma tillfälle. Ansökan görs vid ett tillfälle. Det administrativa arbetet förutsätts utföras av en ekonomichef eller liknande och ska godkännas av VD. Tiden för att fylla i och lämna in blanketten till Skatteverket beräknas till fyra timmar för ekonomichefen och till en timme för VD:n, dvs. totalt fem timmar. Månadslönen exklusive sociala avgifter för en ekonomichef och VD uppskattas till 55 000 kronor utifrån en genomsnittlig lön för motsvarande funktion i Sverige. Månadslönen inklusive sociala avgifter uppskattas till 71 500 kronor utifrån en beräknad nivå på socialavgifterna på 30 procent. Den administrativa kostnaden uppgår till 11,6 miljoner kronor ( $5\,700 \text{ företag} \times 5 / 176 \text{ timmar} \times 71\,500 \text{ kronor} \approx 11,6 \text{ miljoner kronor}$ ).

Till skillnad från ansökan om godkännande för F-skatt och anmälan som arbetsgivare är skyldigheterna att lämna arbetsgivardeklaration och särskilda uppgifter återkommande. Företagens årliga administrativa kostnad beräknas uppgå till 20,8 miljoner kronor per år (11,6 miljoner kronor + 9,6 miljoner kronor) enligt följande.

Av prop. 2016/17:58 s. 164 framgår att även om en arbetsgivardeklaration normalt ska lämnas 12 gånger per år, gör Skatteverket bedömningen att en arbetsgivare i Sverige i genomsnitt kommer att lämna åtta arbetsgivardeklarationer med uppgifter om betalningsmottagare årligen och att fullgörandetiden för att lämna en uppgift på papper beräknas ta två minuter per anställd.

Eftersom merparten av alla utstationeringar pågår under kortare tid än sex månader bedömer Skatteverket att en utländsk arbetsgivare kommer att lämna färre än sex arbetsgivardeklarationer för en arbetstagare årligen. Skatteverket uppskattar att en genomsnittlig utländsk arbetsgivare kommer att lämna uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen för åtta arbetstagare fem gånger per år, dvs. i genomsnitt 40 uppgifter på individnivå per år. Skatteverket bedömer att den totala tidsåtgången för att beräkna den del av löneunderlaget som ska beskattas i Sverige, göra skatteavdrag, fylla i och lämna arbetsgivardeklarationen samt betala skatten tar i genomsnitt tio minuter per arbetstagare. Timlönen inklusive sociala avgifter uppskattas till 241 kronor utifrån uppgiften om genomsnittlig timlön för arbetstagare inom EU, se avsnitt 6.2. Den årliga administrativa kostnaden uppgår till ca 9,2 miljoner kronor ( $5\,700 \text{ företag} \times 40 \text{ arbetsgivardeklarationer} \times 10 / 60 \text{ minuter} \times 241 \text{ kronor} \approx 9,2 \text{ miljoner kronor per år}$ ).

När det gäller skyldigheten att lämna särskilda uppgifter bedömer Skatteverket att uppgiften kommer att fullgöras av ekonomichefen och VD:n. Tidsåtgången beräknas till fyra timmar för ekonomichefen och en timme för VD:n, dvs. totalt fem timmar. Månadslönen inklusive sociala avgifter beräknas till 71 500 kronor, se ovan. Den årliga administrativa kostnaden uppgår till 11,6 miljoner kronor ( $5\,700 \text{ företag} \times 5 / 176 \text{ timmar} \times 71\,500 \text{ kronor} \approx 11,6 \text{ miljoner kronor}$ ).



Många svenska företag använder sig av konsulter eller lönebyråer för att fullgöra sina redovisningsskyldigheter avseende skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter. Ett utländskt företag som ska fullgöra samma skyldigheter kan ta motsvarande hjälp i Sverige.

I sammanhanget bör noteras att utländska företag som även bedriver verksamhet i andra länder än landet där företaget är etablerad redan känner till att rapporteringsskyldighet även kan föreligga i det land där företaget bedriver verksamheten. För dessa företag är det således inte en större förändring att företaget får skyldigheter att göra skatteavdrag och redovisa och betala skatten i Sverige om företaget redan har motsvarande skyldighet i ett annat land.

#### *Ökade kostnader för uppdragsgivaren i Sverige*

Förslaget i avsnitt 4.5.1, att det särskilda undantaget för skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag i utlandet ska upphöra att gälla, innebär att den som anlitar ett företag i utlandet ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete om det utländska företaget inte är godkänt för F-skatt. Förslaget påverkar därför företag och verksamhet inom offentlig sektor samt privatpersoner som anlitar ett sådant företag genom att företagets direkta kostnader för fullgörandet av dessa skyldigheter ökar jämfört med i dag, då någon sådan skyldighet inte finns.

Eftersom kostnaderna för fullgörandet av administrationen ökar i Sverige för både den utländska arbetstagaren och den utländska arbetsgivaren kommer sannolikt detta påverka priserna för uppdragsgivaren i Sverige som den utländska arbetstagaren utför arbetet för. En indirekt ökning av kostnaderna uppkommer för uppdragsgivaren i Sverige eftersom de ökade kostnaderna för arbetstagaren och företaget påverkar prisbilden för uppdragsgivaren i Sverige. Skatteverket har inte tillgång till något underlag om hur prisbilden kan påverkas och har därför inte kunnat göra någon uppskattning av kostnaderna och prisändringen.

Arbetstagaren har möjlighet att begära avräkning för den svenska SINK-skatten i sitt hemland. Någon ökad kostnad uppkommer inte i de fall arbetstagaren beskattas i sitt hemland och får avräkning för den svenska SINK-skatten. I de fall arbetstagaren tidigare varken har beskattats i sitt hemland eller i Sverige uppkommer dock en ökad kostnad.

#### *Konkurrensen mellan företag förbättras*

Förslagen förändrar förutsättningarna för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige under lång tid eftersom dessa företag blir tvungna att anmäla sig för registrering och sannolikt även kommer att ansöka om godkännande för F-skatt. Bestämmelserna ökar förutsättningarna för konkurrens på lika villkor för företag och arbetstagare i Sverige som konkurrerar med de utländska arbetstagare och företag som påverkas av reglerna.

## **6.6 EU-aspekter**

Det är främst bestämmelserna om arbetstagare i artikel 45 och tjänster i artikel 56 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) som är aktuella i det här sammanhanget. Skatteverkets bedömning är att

bestämmelserna överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

### **6.6.1 Fri rörlighet för arbetstagare**

Enligt artikel 45 i EUF-fördraget ska fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom unionen. Den fria rörligheten ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Den fria rörligheten ska, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att anta faktiska erbjudanden om anställning, förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål, uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten, och stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som ska fastställas av kommissionen i förordningar.

Beskattningen av begränsat skattskyldiga arbetstagare omfattar uteslutande arbetstagare som är bosatta i ett annat land än Sverige. Frågan är då om ändringarna av SINK och bestämmelserna om skyldighet att anmäla sig för registrering strider mot den fria rörligheten för arbetstagare.

Bestämmelserna om att en utländsk arbetstagare ska beskattas i Sverige vid arbete här kan, enligt Skatteverkets bedömning, inte anses som diskriminerande. Bestämmelserna är utformade med artikel 15 i OECD:s modellavtal som förlaga. Efter ändringen kommer Sverige att beskatta utländska arbetstagare som tillfälligt arbetar i Sverige på samma sätt som de flesta länder i vår omgivning beskattar arbetstagare från ett annat land som tillfälligt arbetar där.

Bestämmelsen om att en utländsk arbetstagare ska anmäla sig för registrering kan motiveras av behovet för Skatteverket att få kännedom om alla arbetstagare som är verksamma i Sverige, för att kunna bedöma om arbetstagarens inkomst är skattepliktig här och registrera arbetstagaren i beskattningsdatabasen. Även i detta fall har andra länder redan i dag bestämmelser om anmälningsskyldighet. Skatteverkets bedömning är att bestämmelserna inte strider mot den fria rörligheten för arbetstagare och att de dessutom är proportionella i förhållande till syftet med bestämmelserna.

### **6.6.2 Fri rörlighet att tillhandahålla tjänster**

Enligt artikel 56 i EUF-fördraget ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Enligt EU-domstolens rättspraxis innebär artikel 56 inte bara att det är nödvändigt att avskaffa all form av diskriminering på grund av nationalitet av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat. Artikeln innebär även att det är nödvändigt att avskaffa varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiv.

Bestämmelserna om att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagare som utför arbete i Sverige kan inte, enligt Skatteverkets bedömning, anses som diskriminerande. Bestämmelsen om att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagare som utför arbete i Sverige innebär att arbetsgivaren ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt samma bestämmelser som gäller för arbetsgivare i Sverige.

Följden av att undantaget som innebär att en utbetalare i Sverige inte ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en mottagare i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige ska upphöra att gälla blir att ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige, och som vill undvika att utbetalaren gör skatteavdrag från ersättningen för arbetet som företaget utför, måste vara godkänt för F-skatt. Även i detta fall kommer bestämmelserna om skatteavdrag tillämpas på samma sätt för utbetalaren i förhållande till ett företag i utlandet som ett företag i Sverige. Någon diskriminering föreligger därför inte.

Förslaget om att ett utländskt företag som inte lämnar inkomstdeklaration ska lämna särskilda uppgifter innebär att uppgiftsskyldighet uppkommer för utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige. Det är enligt Skatteverkets bedömning rimligt att näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag eller av utländska enskilda näringsidkare måste redovisas på samma sätt som ett svenskt företag eller en svensk enskild näringsidkare som lämnar motsvarande uppgifter. Dessa bestämmelser kan, enligt Skatteverkets bedömning, inte anses som diskriminerande. Däremot kan ett sådant krav betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster i artikel 56 EUF-fördraget. Syftet med kravet på uppgiftsskyldighet är att skydda skattebasen, vilket måste anses utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. Utan dessa uppgifter kan Skatteverket inte göra en bedömning av om det utländska företagets verksamhet i Sverige innebär att verksamhetens resultat ska beskattas här. Förslaget är ägnat att säkerställa att detta mål uppnås och det kan inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Kravet på uppgiftsskyldighet utgör därför en tillåten inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.

En utländsk företagare som bedriver sin huvudsakliga verksamhet i en annan medlemsstat i EU och som kommer till Sverige för att sälja varor eller tillhandahålla tjänster utan att det sker på en stadigvarande plats eller under en längre tid återkommande från samma platser kommer med stor sannolikhet inte att ha ett fast driftställe i Sverige. Den försäljning som då görs i Sverige betraktas som tillfälligt bedriven verksamhet och företagaren omfattas av rätten att fritt tillhandahålla tjänster (tjänstefriheten) enligt artikel 57 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Om Sverige avser att införa en skatteregel som kan vara ett hinder för en utländsk företagares verksamhet i Sverige ska denna skatteregel kunna rättfärdigas antingen med stöd i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller med stöd av EU-domstolens praxis. Syftet med att utsträcka skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete även till utländska företagare utan fast driftställe är framför allt att säkerställa att de skatter som arbetstagaren ska betala i Sverige betalas på ett säkert och effektivt sätt. Syftet med att införa bestämmelsen om att ett utländskt företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska lämna särskilda uppgifter och att ta bort det särskilda undantaget som gäller när en utbetalare i Sverige betalar ersättning för arbete till ett företag

i utlandet, är att säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka illojal konkurrens. Dessa ändamål är sådana skäl av trängande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget. En medlemsstat har således rätt att vidta proportionerliga åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna stat som de förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.

För att pröva om en åtgärd ska bedömas som fördragsstridig eller inte har EU-domstolen i sin praxis utvecklat ett test som kallas för Gebhard-testet. I målet C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 I-04165, punkt 37, tillämpades detta test där EU-domstolen angav att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar. De ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Att införa bestämmelser om att näringsidkare utan fast driftställe ska göra skatteavdrag och lämna särskilda uppgifter är inte diskriminerande gentemot dem eftersom motsvarande krav finns för övriga näringsidkare i Sverige och alla därför skulle behandlas likadant. Det allmänintresse som tillgodoses är att en effektiv skattekontroll möjliggörs av de utländska näringsidkarna, vilket motverkar illojal konkurrens och bidrar till att förtroendet för skattesystemet kan upprätthållas.

En regel om skyldighet för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att göra skatteavdrag och lämna särskilda uppgifter får inte gå längre än vad som är nödvändigt för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. De föreslagna reglerna ska endast tillämpas i förhållande till verksamhet som näringsidkaren bedriver i Sverige och innebär samma administrativa merarbete som redan i dag föreligger för näringsidkare i Sverige. Förslagen anses därför rymmas inom kravet på proportionalitet.

## 6.7 Övriga effekter

Förslagen ökar förutsättningarna för att motverka brottslighet på beskattningsområdet eftersom samma regler kommer att gälla för ett företag i utlandet som redan gäller för ett företag i Sverige. Förslagen bör därigenom även ha en brottsförebyggande effekt.

Skatteverket har även övervägt vilka konsekvenser förslaget kan ha i följande avseenden:

- för miljön,
- jämställdhet mellan kvinnor och män,
- möjlighet att nå de integrationspolitiska målen,
- det kommunala självstyret, samt
- för sysselsättning och offentlig verksamhet i olika delar av landet.

Några konsekvenser i dessa avseenden har inte framkommit.

## 7 Författningskommentar

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

#### 5 §

I paragrafen anges vad som är skattepliktig inkomst enligt lagen.

Uttrycket avlöning i *första stycket punkterna 1 och 2* ändras till lön. Ändringen är en anpassning av terminologin till 11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och innebär inte någon ändring i sak.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.8.

#### 6 §

I paragrafen anges vilka inkomster som undantas från skatteplikt enligt lagen.

*Punkt 1* avser den s.k. 183-dagarsregeln. Bestämmelsen flyttas till den nya paragrafen 6 a §, se kommentaren till denna paragraf.

*Punkterna 2–6* benämns efter ändringen *punkterna 1–5*.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.3.

#### Redaktionella ändringar av punkterna 4 och 5

Uttrycket avlöning i *punkt 4* enligt den nya numreringen ändras till lön. Ändringen är en anpassning av terminologin till 11 kap. 1 § första stycket IL och innebär inte någon ändring i sak.

Uttrycket dubbelbeskattningsavtal i *punkt 5* enligt den nya numreringen ändras till skatteavtal. Ändringen är en anpassning av terminologin till 2 kap. 35 § IL och innebär inte någon ändring i sak.

Skälen för förslagen behandlas i avsnitt 4.1.8.

#### 6 a §

Paragrafen är ny.

*Första stycket a)–c)* motsvarar den tidigare bestämmelsen i 6 § 1 a)–c), se kommentaren till denna paragraf. Redaktionella ändringar görs av uttrycken avlöning och tidrymd, se vidare nedan.

I första stycket införs en ny *punkt d)*, som anger att en förutsättning för att a)–c) ska tillämpas är att fråga inte är om uthyrning av arbetskraft. För att undantaget från beskattning enligt a)–c) ska kunna tillämpas måste således samtliga kriterier i a)–d) vara uppfyllda.

I *andra stycket* anges att 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 om uppdragsgivaren är någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och arbetet utförs som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning.

Uthyrning av arbetskraft föreligger inte när arbetstagaren utför arbetet för den egna arbetsgivaren.

Bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare ska ske genom en sammanvägning av olika omständigheter (jfr punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal):

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

Det är endast den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting som kan vara uppdragsgivare. Ett utländskt företag som har fast driftställe i Sverige kan således vara uppdragsgivare. En fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet och ett utländskt företag som inte har fast driftställe i Sverige kan inte vara uppdragsgivare.

Bestämmelsen i första stycket a)–c) ska fortsatt tillämpas när utländska arbetstagare, som är anställda av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige, tillfälligt arbetar i Sverige och arbetet utförs för den utländska arbetsgivarens räkning och arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL. Bestämmelsen kan också tillämpas när arbetstagaren är anställd av ett utländskt företag och uthyrd till ett annat utländskt företag när båda dessa företag saknar fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL.

Arbetstagare som hyrs ut av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige enligt intern rätt, till ett annat utländskt företag som har fast driftställe i Sverige enligt intern rätt men inte enligt skatteavtal, beskattas enligt uthyrningsregeln. Arbetstagaren kan dock undantas från beskattning i Sverige med stöd av 183-dagarsregeln i skatteavtalet även om uthyrning föreligger, om bestämmelsen i skatteavtalet är utformad enligt OECD:s modellavtal.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.3.

#### *Redaktionella ändringar*

I *första stycket* görs två redaktionella ändringar jämfört med den tidigare lydelsen av 6 § 1.

Uttrycket *avlönning* ändras till *lön*. Ändringen är en anpassning av terminologin till 11 kap. 1 § första stycket IL och innebär inte någon ändring i sak.

Uttrycket *tidrymd* ändras till *tidsperiod*. Ändringen är en anpassning av terminologin till nyligen ingångna eller omförhandlade skatteavtal och innebär inte någon ändring i sak.

Skälen för förslagen behandlas i avsnitt 4.1.8.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

I *första punkten* anges att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2019.

I *andra punkten* anges att bestämmelserna i 6 a § i den nya lydelsen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

I *tredje punkten* anges att bestämmelsen i 6 § i den äldre lydelsen tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som har utförts före den 1 januari 2019 och där ersättningen har betalats efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.1.

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

### **3 kap.**

#### *18 §*

Paragrafen anger vilka inkomster en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för.

*Första stycket 1* ändras till följd av ändringen av 6 § och införandet av den nya paragrafen 6 a § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, se kommentarerna till dessa paragrafer.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 4.1.12.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

I *första punkten* anges att ändringen träder i kraft den 1 januari 2019.

I *andra punkten* anges att bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. Bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2019.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.2.

## **7.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)**

### **7 kap.**

#### *1 §*

Paragrafen reglerar vem Skatteverket ska registrera.

En bestämmelse som reglerar när en fysisk person ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket införs i 2 b §, se kommentaren till denna paragraf. I *första stycket* införs en ny *punkt 14* där det anges att Skatteverket ska registrera den som ska anmäla sig för registrering enligt 2 b §.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.4.2.

#### *2 b §*

Paragrafen är ny.

I *första stycket* anges att en fysisk person som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige eller har ett samordningsnummer ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket när arbetet i Sverige påbörjas. Den

som har ett personnummer eller ett samordningsnummer sedan tidigare ska inte anmäla sig på nytt.

Bestämmelsen gäller för fysiska personer oavsett var personen är bosatt och oavsett om personen utför arbetet inom ramen för anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Bestämmelsen gäller även för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet och som själv utför arbetet i Sverige inom ramen för sig egen verksamhet.

Syftet med anmälan för registrering är att Skatteverket ska få kännedom om att personen arbetar i Sverige för att kunna registrera denne i beskattningsdatabasen. Bestämmelsen om anmälningsskyldighet har inte någon betydelse för om den fysiska personen är skattskyldig i Sverige för det utförda arbetet.

I *andra stycket* anges två undantag för när en begränsat skattskyldig fysisk person som utför arbete i Sverige inte är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

I *andra styckets första punkt* anges att en begränsat skattskyldig fysisk person inte ska anmäla sig för registrering om arbetet utförs under högst fem dagar, och arbetet utförs för den som betalar ut ersättningen och denne hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

I *andra styckets andra punkt* anges att en begränsat skattskyldig fysisk person inte ska anmäla sig för registrering om arbetet utförs i den egna näringsverksamheten och omsättningen inte uppgår till 30 000 kronor under ett beskattningsår. Gränsen 30 000 kronor ska endast tillämpas på omsättningen i Sverige. En begränsat skattskyldig fysisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska därför anmäla sig för registrering om personen utför arbete i Sverige och omsättningen uppgår till lägst 30 000 kronor under ett kalenderår.

I *tredje stycket* anges att om sådant arbete som avses i *andra stycket 1*, dvs. arbete som en arbetstagare utför för den egna arbetsgivaren och arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige, pågår längre tid än fem dagar, ska anmälningsskyldigheten fullgöras den sjätte dagen som arbetet utförs. Om arbetet pågår under högst fem kalenderdagar i ett sammanhang och utförs för den egna arbetsgivaren som saknar fast driftställe i Sverige behöver den som utför arbetet således inte anmäla sig för registrering enligt *andra stycket*. Om arbetet i Sverige är tänkt att vara fem dagar, men går över i en sjätte dag får anmälan göras den sjätte dagen som arbetet utförs. Om arbetet pågår fem dagar i veckan med undantag för helger ska den som utför arbetet anmäla sig för registrering. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som själv utför arbetet i Sverige omfattas inte av undantaget i *tredje stycket*, eftersom detta undantag endast ska tillämpas för arbetstagare som utför arbetet för den som betalar ut ersättningen för arbetet.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.4.2 och 4.4.4.

## 10 kap.

### 2 §

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning är skyldig att göra skatteavdrag. Ett nytt *andra stycke* förs in i paragrafen. Nuvarande *andra stycket* blir *tredje stycket*.

I *andra stycket* anges att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning



för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Bestämmelsen innebär att skyldigheten att göra skatteavdrag vid utbetalning av ersättning för arbete utvidgas till att gälla utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag med SINK om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras och utbetalaren känner till beslutet, se kommentaren till 13 kap. 3 §.

En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som betalar ut ersättning för arbete ska i annat fall göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person med 30 procent av underlaget från ersättningen, se kommentaren till 11 kap. 20 § 5. Bestämmelsen ska tillämpas för skatteavdrag från ersättning för arbete till obegränsat skattskyldiga arbetstagare och till begränsat skattskyldiga arbetstagare som saknar SINK-beslut.

En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag från sådan ersättning som anges i 10 kap. 3 § andra stycket 1–8, dvs. pension, livränta m.fl. ersättningar, se kommentaren till 5 §. Utbetalaren ska inte heller göra skatteavdrag om Skatteverket i ett beslut har meddelat att inkomsten är undantagen från skattskyldighet och att skatteavdrag därför inte ska göras. En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska inte heller göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet till en begränsat skattskyldig fysisk person som inte till någon del utför arbetet i Sverige eftersom sådan inkomst inte är skattepliktig enligt inkomstskattelagen.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.3.1.

## 5 §

Paragrafen är ny.

En ny *punkt 4* införs. I punkten anges att skatteavdrag inte ska göras från sådan ersättning för arbete som anges i 10 kap. 3 § andra stycket 1–8 om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Bestämmelsen införs för att utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som betalar ut pension, livränta m.fl. ersättningar inte ska omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 2 § andra stycket, se kommentaren till denna paragraf. Bestämmelsen innebär inte någon ändring i sak för dessa utbetalare, eftersom de i dag inte är skyldiga att göra skatteavdrag från sådan ersättning.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.3.1.

## 6 §

Paragrafen upphör att gälla.

I paragrafen anges att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige bara ska göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige.

Att paragrafen upphör att gälla innebär att utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete om mottagaren inte är godkänd för F-skatt. Bestämmelserna om skatteavdrag ska tillämpas på samma sätt vid betalning av ersättning för arbete till ett företag i utlandet som redan gäller vid betalning av ersättning för arbete till ett företag i Sverige. Om mottagaren är en juridisk person ska skatteavdrag från ersättning för arbete göras enligt bestämmelsen i 11 kap. 24 §, dvs. med 30 procent av underlaget. Om mottagaren är en fysisk person ska skatteavdrag göras enligt tabell och utbetalaren ska även betala arbetsgivaravgifter.

En utbetalare som är en fysisk person eller ett dödsbo och som inte kan tillämpa undantaget i 10 kap. 4 § 3 ska i likhet med en utbetalare som är ett företag eller annan verksamhet göra skatteavdrag från ersättning för arbete till ett utländskt företag som inte är godkänt för F-skatt.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.5.1.

## **11 kap.**

### **20 §**

I paragrafen anges när en utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person med 30 procent av underlaget. En ny *femte punkt* införs i paragrafen där det anges att skatteavdrag ska göras med 30 procent av underlaget när utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt 10 kap. 2 § andra stycket.

I 10 kap. 2 § andra stycket anges att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, se kommentaren till denna paragraf. Bestämmelsen i 10 kap. 2 § andra stycket innebär att en utländsk arbetsgivare som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag från ersättningen till en obegränsat skattskyldig arbetstagarare och till en begränsat skattskyldig arbetstagarare som inte har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller när utbetalaren inte känner till beslutet.

Om mottagaren har beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (jämkning) eller beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt det beslutet, förutsatt att utbetalaren känner till beslutet. Utbetalaren ska då inte göra skatteavdrag med 30 procent av underlaget.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.3.3.

## **13 kap.**

### **3 §**

Första stycket anger att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göra skatteavdrag för sådan skatt om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och utbetalaren känner till beslutet.

*Andra stycket*, som anger att skatteavdrag dock inte ska göras om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, upphör att gälla. Konsekvensen av att andra stycket upphör att gälla blir att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag enligt bestämmelsen i första stycket om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och utbetalaren

känner till beslutet. Bestämmelsen innebär att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en begränsat skattskyldig arbetstagar som är uthyrd till en verksamhet i Sverige, när arbetstagaren har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning och arbetsgivaren känner till beslutet. En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska därför göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt samma regler som en utbetalare i Sverige.

Om Skatteverket inte har meddelat ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning, eller om utbetalaren inte känner till beslutet, ska en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige göra skatteavdrag med 30 procent av underlaget om ersättningen omfattas av bestämmelserna i 10 kap. 2 § andra stycket och 11 kap. 20 § 5, se kommentarerna till dessa paragrafer.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.3.2.

### 6 §

I paragrafen anges att den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska redovisa och betala skatten om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Uttrycket hemmahörande i utlandet motsvarar uttrycket i 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt. Uttrycket innebär att utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Skyldigheten för en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige att göra skatteavdrag enligt bestämmelsen i 3 § eller i 11 kap. 20 § 5 innebär att utbetalaren i de flesta fall ska göra skatteavdrag när en begränsat skattskyldig fysisk person ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, se kommentarerna till dessa paragrafer. Om utbetalaren gör skatteavdrag ska den som tar emot ersättningen därför inte redovisa och betala skatten.

Den som tar emot ersättningen eller vederlaget ska dock även fortsättningsvis redovisa och betala skatten när utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från ersättningen eller vederlaget. Det kan vara fallet t.ex. när utbetalaren endast utger förmåner och det inte finns någon kontant lön att göra skatteavdrag ifrån eller den kontanta lönen inte täcker det skatteavdrag som ska göras.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.3.7.

## 33 kap.

### 1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll. En ny *fjärde strecksats* införs som anger att uppgifter ska lämnas av en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.1.

### 2 §

I paragrafen anges syftet med att lämna särskilda uppgifter. Uppräkningen kompletteras med ny *punkt 3* som anger att särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat.

*Punkterna 3–6* benämns efter ändringen *punkterna 4–7*.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.1.

#### 6 a §

Paragrafen är ny.

I *första stycket* anges att en fysisk eller en juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Uppgiftsskyldigheten gäller endast för den som är uppräknad i punkt 1, 2 eller 3.

I *punkt 1* anges att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som är godkänd för F-skatt är skyldig att lämna särskilda uppgifter.

I *punkt 2* anges att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som är skyldig att göra skatteavdrag är skyldig att lämna särskilda uppgifter. Denne är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 § första stycket. Skatteverket ska registrera denne enligt 7 kap. 1 § första stycket 1. Det är endast den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 2 § andra stycket, 11 kap. 20 § 5 eller 13 kap. 3 § som kan omfattas av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt denna punkt, se kommentarerna till dessa bestämmelser. Den som inte är skyldig att göra skatteavdrag enligt dessa bestämmelser är därför inte heller skyldig att lämna särskilda uppgifter enligt denna punkt.

I *punkt 3* anges att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats är skyldig att lämna särskilda uppgifter. Denne är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 7 kap. 2 a § första stycket och Skatteverket ska registrera denne enligt 7 kap. 1 § första stycket 12.

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige som innebär att arbetstagare inte utför arbete här, t.ex. försäljning av varor eller tjänster som utförs i annat land än Sverige, är inte skyldigt att lämna särskilda uppgifter. Ett utländskt företag eller en annan utländsk utbetalare som är arbetsgivarregistrerad enbart på den grunden att en arbetstagare omfattas av svensk socialförsäkring är inte skyldig att lämna särskilda uppgifter. Ett sådant företag eller en sådan utbetalare har i normalfallet inte heller behov av att vara godkänd för F-skatt. Uppgiftsskyldigheten gäller inte heller för fysiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige.

I *andra stycket* anges att den som lämnar inkomstdeklaration inte ska lämna särskilda uppgifter. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna inkomstdeklaration i Sverige. En sådan person omfattas därför inte av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter. En fysisk eller juridisk person ska därför antingen lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, men inte båda delarna.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.1.

### 6 b §

Paragrafen är ny.

Skatteverket får enligt paragrafens *första stycke* besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 6 a §. Det handlar alltså om de särskilda uppgifter som den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna för att Skatteverket ska kunna kontrollera undantag från skattskyldigheten. I förtydligande syfte anges att sådana beslut bara får fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten.

Ett beslut om undantag ska enligt *andra stycket* vara tidsbegränsat och får återkallas. Om det utländska företaget uppger att verksamheten ska bedrivas under en viss tid bör beslutet som längst gälla för den uppgivna tiden. Om företaget efter utgången av denna tid fortsatt bedriver verksamhet och företaget bedömer att förutsättningarna för undantag fortsatt är uppfyllda får företaget lämna in en ny ansökan om undantag. Beslutet ska som längst gälla fem år i likhet med vad som gäller för motsvarande bestämmelse som tillämpas för stiftelser m.fl. som kan få undantag enligt 4 § (prop. 1976/77:135 s. 95 och prop. 2010/11:165 s. 831).

Ett beslut om undantag kan återkallas om förutsättningarna för undantag inte föreligger eller om det av annan anledning krävs att den som är uppgiftsskyldig enligt 6 a § ska lämna uppgifter för bedömning av skattskyldigheten.

Ett beslut om undantag får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller enligt 66 kap. 20 § andra stycket.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.5.

### 10 §

I paragrafen anges att särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för att lämna inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. Paragrafen utvidgas till att även omfatta särskilda uppgifter som lämnas enligt 6 a §, se kommentaren till denna paragraf.

Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti ska bestämmelsen avseende en juridisk persons beskattningsår i 3 kap. 5 § tillämpas.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.4.

## 36 kap.

### 2 §

I paragrafen anges att Skatteverket ska bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 §. Paragrafen utvidgas till att omfatta särskilda uppgifter som en fysisk person eller ett dödsbo ska lämna enligt 33 kap. 6 a §, se kommentaren till denna paragraf.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.6.

### 4 §

I paragrafen anges att Skatteverket ska bevilja en annan juridisk person än ett dödsbo anstånd med att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 §. Paragrafen utvidgas till att omfatta särskilda uppgifter som en fysisk person eller ett dödsbo ska lämna enligt 33 kap. 6 a §, se kommentaren till denna paragraf.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.6.

### **38 kap.**

#### **2 §**

I paragrafen finns ett krav på att vissa uppgifter ska undertecknas. I *andra punkten* införs en ny *punkt b*) som anger att särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 6 a kap. ska undertecknas.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.6.3.

### **54 kap.**

#### **5 §**

Paragrafen är ny.

I paragrafen anges att ett besked om särskild inkomstskatt ska skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. Ett besked om särskild inkomstskatt ska innehålla uppgift om skattepliktig inkomst samt betald särskild inkomstskatt, se kommentaren till 13 kap. 1 a § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.13.

### **Ikraftträdandebestämmelser**

I *första punkten* anges att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2019.

I *andra punkten* anges att bestämmelserna i 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 § samt 13 kap. 3 och 6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018. Bestämmelserna i 13 kap. 3 och 6 §§ i den äldre lydelsen tillämpas på ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas efter den 31 december 2018.

I *tredje punkten* anges att bestämmelserna i 33 kap. 1, 2 och 10 §§ samt 36 kap. 2 och 4 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

I *fjärde punkten* anges att de nya bestämmelserna i 33 kap. 6 a–6 b §§ och 54 kap. 5 § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

I *femte punkten* anges att den upphävda bestämmelsen i 10 kap. 6 § gäller fortfarande för ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2019 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.3.

## **7.4 Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)**

### **2 kap.**

#### **1 §**

Paragrafen innehåller bestämmelser om att en anmälan om registrering enligt 7 kap. 2, 2 a eller 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska göras enligt ett fastställt formulär. Paragrafen utvidgas till att omfatta anmälan för registrering som ska göras enligt 7 kap. 2 b § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.4.3.

**13 kap.***1 a §*

Paragrafen är ny.

I paragrafen anges att ett besked om särskild inkomstskatt enligt 54 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla uppgift om skattepliktig inkomst samt betald särskild inkomstskatt. Beskedet ska skickas senast den 15 december efter beskattningsårets utgång, se kommentaren till 54 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.13.

**Ikraftträdandebestämmelser**

I *första punkten* anges att ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

I *andra punkten* anges att bestämmelsen i 13 kap. 1 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.4.