

Lagrådsremiss

Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 17 maj 2018

Magdalena Andersson

Maria Åhrling
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett företag i Sverige beskattas här vid tillfälligt arbete i landet. Om arbetstagaren i stället är inhyrd från ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige och vistelsen här inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, beskattas dock arbetstagaren inte i Sverige enligt dagens regler. I lagrådsremissen föreslås att arbetstagaren i den sistnämnda situationen ska beskattas i Sverige när han eller hon utför arbete för en verksamhet här. Innebörden av förslaget är att den s.k. 183-dagarsregeln inte ska kunna tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft.

Dessutom föreslås bl.a. att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska bli skyldig att göra skatteavdrag från den ersättning som betalas ut för arbete i Sverige. En svensk utbetalare ska bara göra skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen betalas ut för arbete som mottagaren utför i Sverige.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till Skatteverket.

Syftet med förslagen är att åstadkomma ordning och reda på svensk arbetsmarknad, bidra till sundare konkurrens och att minska skattefusk och skatteundandragande.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Lagförslag	6
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	6
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	12
2.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	14
3	Ärendet och dess beredning	20
4	Ordning och reda på arbetsmarknaden, legitimitet i skattesystemet och åtgärder mot skattefusk och skatteundandragande	20
5	Gällande rätt	21
5.1	Beskattnings av utländska företag i Sverige	21
5.2	Bestämmelser i svensk rätt om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i Sverige	23
5.2.1	Obegränsat skattskyldiga personer	23
5.2.2	Begränsat skattskyldiga personer	23
5.2.3	Särskilt om 183-dagarsregeln	24
5.3	Bestämmelser i skatteavtal om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i annat land än hemviststaten	25
5.3.1	Allmänt om skatteavtal	25
5.3.2	Artikel 15 i OECD:s modellavtal	26
5.3.3	Artikel 15 i nordiska skatteavtalet	29
5.4	Betalning av socialavgifter	30
5.5	Inkomstdeklaration och beslut om särskild inkomstskatteredovisning för fysiska personer	30
5.6	Skatteavdrag och betalning av skatt	31
5.6.1	Svenska utbetalare	31
5.6.2	Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige	33
5.6.3	Skattedeklarationer	34
5.7	Skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag	36
5.8	Bestämmelser inom andra områden	39
6	Internationell utblick	40
7	Beskattnings av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige	45
7.1	Ett ändrat synsätt på vem som är arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige	45
7.2	Ett undantag införs som anger när 183-dagarsregeln inte kan tillämpas	48
7.3	Skatteavtal	57
7.4	Besked om särskild inkomstskatt	57
8	Utländska utbetalares redovisning och betalning av skatt	59

8.1	Skyldighet att göra skatteavdrag.....	59
8.2	Storleken på skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen.....	67
8.3	När kan en utbetalare avstå från att göra skatteavdrag?	69
8.4	Befintliga bestämmelser ska gälla	70
8.5	Egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och särskild A-skatt	73
9	Registrering hos Skatteverket	75
9.1	En utbetalare som ska göra skatteavdrag ska registreras hos Skatteverket	75
9.2	En fysisk person som arbetar i Sverige behöver inte anmäla sig för registrering	76
10	Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning till utländska juridiska personer och fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.....	78
10.1	Skatteavdrag	78
10.2	Befintliga bestämmelser ska gälla	82
11	Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige.....	86
11.1	Skyldighet att lämna särskilda uppgifter ska införas	86
11.2	Beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter	91
11.3	Anstånd med att lämna särskilda uppgifter	92
11.4	Befintliga bestämmelser ska gälla	93
12	Personuppgiftsbehandlingen	94
13	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	97
13.1	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	97
13.2	Inkomstskattelagen	98
13.3	Skatteförfarandelagen.....	98
14	EU-aspekter.....	100
15	Konsekvensanalys	103
15.1	Offentligfinansiella effekter	103
15.1.1	Begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar hos en uppdragsgivare i Sverige ska beskattas här	105
15.1.2	Förslagen som rör företag i utlandet	110
15.2	Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar	112
15.2.1	Skatteverket	112
15.2.2	Kronofogdemyndigheten	116
15.2.3	De allmänna förvaltningsdomstolarna	117
15.2.4	Andra myndigheter	118
15.3	Effekter för enskilda	118
15.4	Effekter för företag och andra utbetalare	119
15.4.1	Underlag för bedömningen	122
15.5	Effekter för sysselsättning	128

15.6	Fördelningseffekter	129
15.7	Effekter för jämställdheten	129
15.8	Övriga effekter	129
16	Författningskommentar	130
16.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	130
16.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	132
16.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	132
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	140
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	142
Bilaga 3	Remissinstanser.....	157

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 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 ska införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

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 utövas;

4. ersättning i form av pension, med undantag av barnpension, sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken till den del det totala beloppet av *uppburna* ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

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

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

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

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

0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk;

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

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

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

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring inklusive avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, samt annan pension eller förmån, om förmånen *utgår* på grund av *företvarande* 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;

0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk,

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

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

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

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

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som *betalats ut* till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete

eller på grund av militär-
tjänstgöring,

9. dagpenning från arbets-
löshetskassa enligt lagen
(1997:238) om arbetslöshets-
försäkring;

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

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

9. dagpenning från arbets-
löshetskassa enligt lagen
(1997:238) om arbetslöshets-
försäkring,

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

11. återfört avdrag för
egenavgifter enligt social-
avgiftslagen (2000:980), arbets-
givaravgifter och egenavgifter
som satts ned genom ändrad
debitering, i den utsträckning
avdrag har medgetts för
avgifterna samt avgifter som
avses i 62 kap. 6 § inkomst-
skattelagen och som satts ned
genom ändrad debitering, i den
utsträckning avdrag har medgetts
för avgifterna och dessa inte
hänför sig till näringsverksamhet,
och

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

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

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

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

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

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

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

– 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.

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

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

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

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

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

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige 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

Från skatteplikt enligt denna lag undantas *utomlands bosatta personer* 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 *en* sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i *ett* svenskt aktiebolag eller *någon* annan svensk juridisk person *tagit emot* i samband med förrättning och som 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

² Senaste lydelse 2009:1062.

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

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

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

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

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

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

6 a §

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

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

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

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

d) det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft.

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §²

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> |
|---|--|

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2015:775.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till 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. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 10 kap. 2, 5 och 6 §§, 11 kap. 20 §, 13 kap. 3 och 6 §§, 26 kap. 25 §, 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 tre nya paragrafer, 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

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.

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 mottagaren utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands.

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,

4. ersättning för arbete som avses i 3 § andra stycket 1–7, om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte

bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, eller

5. ersättning som anges i 6 a § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

6 §

Skatteavdrag från ersättning för arbete som *betalas ut* till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig *i Sverige* ska bara göras om ersättningen betalas ut för *näringsverksamhet* som mottagaren *bedriver från ett fast driftställe* i Sverige.

Skatteavdrag från ersättning för arbete som *en utbetalare som hör hemma i Sverige betalar* till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig *här i landet* ska bara göras om ersättningen betalas för *arbete* som mottagaren *utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands.*

Skatteavdrag ska dock alltid göras från inkomst som avses i 5 § första stycket 1 och 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och som inte undantas från skatteplikt enligt 6 § den lagen.

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, *eller* 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 som utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från*.

26 kap.

25 §

En sådan särskild skatte-deklaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

1. den skattepliktiga ersättningen, *och*
2. skatten på ersättningen.

En sådan särskild skatte-deklaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

1. den skattepliktiga ersättningen,
2. skatten på ersättningen, *och*
3. *utbetalarens skatteavdrag när det är fråga om redovisning av skatt enligt 13 kap. 6 §.*

33 kap.

1 §¹

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

2 §²

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,	2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
--	--

3. bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige,

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,	4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
---	---

4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,	5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
---	---

5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och	6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och
---	---

6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.	7. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.
--	--

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 skattskyldig enligt inkomstskattelagen

² Senaste lydelse 2016:888.

(1999:1229). Detta gäller endast 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 elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.

Den som lämnar en 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 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 §. Om en fysisk person ska lämna en särskild uppgift enligt 6 a §, ska dock uppgiften ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

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

2. särskilda uppgifter som ska lämnas av

a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, och

a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,

b) en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige enligt 33 kap. 6 a §, och

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

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

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

54 kap. Beslut och besked om särskild inkomstskatt

5 §

Skatteverket ska senast den 15 december efter beskattningsårets utgång skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

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

2. Bestämmelserna i 10 kap. 2, 5 och 6 §§ och 11 kap. 20 § 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.

3. Bestämmelserna i 13 kap. 3 och 6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning eller annat vederlag 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 eller annat vederlag för arbete som utförs före den 1 januari 2019.

4. Bestämmelserna i 33 kap. 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.

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

3 Ärendet och dess beredning

Skatteverket överlämnade i juni 2017 promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige till Finansdepartementet. I promemorian föreslås att en arbetstagarare som arbetar tillfälligt i Sverige i en svensk verksamhet ska betala skatt i landet även om anställningen sker via uthyrning från ett utländskt bolag. Det föreslås också att utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska göra skatteavdrag och omfattas av reglerna för registrering, F-skatt och uppgiftsskyldighet på liknande sätt som svenska företag. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr Fi2017/02786/S3).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 Ordning och reda på arbetsmarknaden, legitimitet i skattesystemet och åtgärder mot skattefusk och skatteundandragande

Den svenska modellen förutsätter ordning och reda på arbetsmarknaden med goda arbetsvillkor och trygga anställningar. Svenska löner och villkor ska gälla för alla som arbetar i Sverige. I regeringens arbete för ordning och reda på arbetsmarknaden har flera åtgärder vidtagits för att motverka osund konkurrens och för att öka möjligheten att stoppa aktörer som bryter mot lagstiftningen på arbetsmarknaden, bl.a. genom myndighetssamverkan mot osund konkurrens och bättre utstationeringsregler. Uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag ska framöver lämnas till Skatteverket på individnivå, dvs. per betalningsmottagare, och månadsvis i stället för årligen. För att förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter och effektivisera arbetet kommer flera myndigheter att medges direktåtkomst till uppgifter som lämnats till Skatteverket (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 43).

Att skapa förutsättningar för god konkurrens på arbetsmarknaden är en angelägen fråga för regeringen. Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande (prop. 2016/17:100 s. 30 och 36).

Utöver arbetet för ordning och reda på arbetsmarknaden, fortsätter regeringen arbetet mot skattefusk och skatteundandragande (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 56). Medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem

som tillämpar reglerna. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandraganden. En minskning av det s.k. skattefelet, dvs. skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga skattebeloppen, kan i första hand uppfattas som en uppgift för Skatteverket. Men det är också en central uppgift för lagstiftaren.

En viktig princip för skattepolitiken, som bidrar till ett legitimt och rättvist skattesystem, är att skattereglerna ska vara generella och tydliga. Dessutom ska reglerna vara förenliga med EU-rätten (prop. 2014/15:100 s. 104 f.).

I budgetpropositionen för 2018 (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.31) aviserar regeringen att bestämmelser om beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige bör införas. Utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige och som bedriver viss verksamhet här bör omfattas av bestämmelserna om skatteavdrag, registreringsskyldighet, F-skatt och uppgiftsskyldighet på samma sätt som svenska företag som bedriver motsvarande verksamhet. Förslaget bedöms kunna träda i kraft den 1 januari 2019.

5 Gällande rätt

5.1 Beskattning av utländska företag i Sverige

Utländska juridiska personer och inkomster från ett fast driftställe i Sverige

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och skattskyldig bl.a. för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (6 kap. 7 § och 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Om den utländska juridiska personen 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 utländsk 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 (jfr. 6 kap. 12 § och 5 kap. 2 a § IL).

En fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe här (3 kap. 18 § första stycket 3 IL). Det kan t.ex. vara fråga om en begränsat skattskyldig fysisk person som bedriver sin verksamhet i form av enskild firma, dvs. inte som juridisk person.

Den svenska beskattningsrätten kan vara begränsad av skatteavtal som Sverige har ingått med det land där det utländska företaget hör hemma. När det gäller beskattning av näringsverksamhet tillämpas respektive skatteavtals motsvarighet till artikel 7 i OECD:s modellavtal (se närmare

avsnitt 5.3.1 nedan om modellavtalet). Artikelns 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.

Definition av fast driftställe

Den svenska definitionen av fast driftställe finns i 2 kap. 29 § IL. Definitionen överensstämmer i relevanta delar med modellavtalets definition av fast driftställe i artikel 5 och uttolkas enligt praxis med hjälp av modellavtalets kommentarer till artikeln (se RÅ 1998 not. 188, RÅ 2009 ref. 91 och HFD 2013 not. 78).

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 inkomstskattelagen 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 inkomstskattelagen. I de fall ett skatteavtal föreskriver en sex månadersperiod för byggprojekt så föreligger ett fast driftställe och beskattningsrätt både enligt inkomstskattelagen och enligt skatteavtalet.

Tidsperioden om sex månader enligt inkomstskattelagen 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 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad 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.

5.2 Bestämmelser i svensk rätt om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i Sverige

5.2.1 Obegränsat skattskyldiga personer

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 övernattnat 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 på grund av bosättning eller stadigvarande vistelse kan inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL). Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstlagen tjänst (11 kap. 1 § IL).

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 uppdragstagares 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).

5.2.2 Begränsat skattskyldiga personer

Innebörden av begränsad skattskyldighet

Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 1 IL). Begränsad skattskyldighet innebär att endast vissa inkomster som har anknytning till Sverige beskattas här. Den som är begränsat skattskyldig beskattas enligt reglerna i SINK, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, kupongskattelagen (1970:624) eller enligt reglerna i 3 kap. 18-20 §§ IL.

En begränsat skattskyldig fysisk person beskattas för inkomst av tjänst enligt reglerna i SINK eller A-SINK. Personen kan även begära att bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Beskattningen sker då enligt inkomstskattelagens bestämmelser, bl.a. med rätt till avdrag för kostnader.

Skattskyldighet enligt SINK

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 uppbar 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 inkomstskattelagen (5 § fjärde stycket SINK). Uppräknningen 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, dvs. hos annan än 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, dvs. 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).

Den numera gällande skattesatsen är 25 procent (7 § SINK).

5.2.3 Särskilt om 183-dagarsregeln

Som framgår av redogörelsen ovan är huvudregeln att inkomster som har förvärvats genom verksamhet i Sverige också ska beskattas här. I 6 § 1 SINK finns ett undantag från denna huvudprincip som innebär att en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt för lön eller förmån som utgått av en anställning eller ett uppdrag hos någon annan än 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. Regeln är endast tillämplig på sådan inkomst som ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK, dvs. inkomst av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting. Det innebär följaktligen att regeln inte kan tillämpas på inkomst som ska beskattas enligt 5 § första stycket punkt 1 eller 3, dvs. inkomst av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och heller inte på inkomster i form av arvode eller liknande ersättning som någon uppburit som ledamot eller suppleant i styrelse i ett svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person.

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.

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

5.3.1 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 ca 85 stater och jurisdiktioner.

För att bestämmelserna i ett skatteavtal ska bli gällande och kunna tillämpas av svenska domstolar och andra myndigheter krävs att de införlivas i svensk rätt, vilket sker genom en inkorporering av avtalen. Sedan skatteavtalen inkorporerats utgör de en del av svensk skattelag. Ett inkorporerat skatteavtal ska därmed i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

De svenska skatteavtalen ansluter nära till den modell som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderar för bilaterala skatteavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital"). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande (HFD 2012 ref. 18) framhållit att inom området för internationell beskattning bör 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.

Skatteavtalen syftar huvudsakligen till att lösa s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning, dvs. när två staters beskattningsanspråk kolliderar och en skattskyldig person beskattas för samma inkomst i båda staterna. Schematiskt undanröjs sådan dubbelbeskattning med stöd av skatteavtal i tre steg. Det första steget syftar till att avgöra vilken av staterna som vid tillämpning av avtalet i det enskilda fallet ska anses vara hemviststat respektive källstat. Med hemviststatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har sin skatterättsliga hemvist i denna stat, 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, källstaten. Skatteavtalen innehåller bestämmelser för att avgöra vilken av de avtalsslutande staterna som i en given situation ska anses vara hemviststat respektive källstat. I ett andra steg anges i avtalets beskattningsregler vilken stat, hemviststaten eller källstaten, som ska ha rätt att, åtminstone i första hand, beskatta olika slags inkomster. Slutligen anges som ett tredje och sista steg i metodbestämmelserna hur dubbelbeskattning ska undanröjas. Skatteavtalen erbjuder två olika huvudmetoder för att undanröja eller i vart fall lindra dubbelbeskattningen. Undantagandemetoden innebär att inkomsten undantas helt eller delvis från beskattning i den ena staten. 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.

5.3.2 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 vilken av de avtalsslutande staterna 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 den andra avtalsslutande staten, får däremot inkomsten för arbetet primärt beskattas i arbetslandet (källstaten). Med primär beskattning i arbetslandet menas att hemviststaten i dessa situationer inte är förhindrad att också beskatta inkomsten, men måste i så fall undanröja

dubbelbeskattning genom att medge avräkning för den skatt som tagits ut i arbetslandet.

183-dagarsregeln

Artikel 15 punkt 2 i modellavtalet utgör ett undantag från punkt 1 avseende arbetslandets rätt att beskatta inkomst för arbete som utförs i det landet. Detta undantag kallas vanligtvis 183-dagarsregeln eller montörregeln. Se avsnitt 5.2.3 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.

Regeln 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.

Det finns inte någon definition av uttrycket arbetsgivare i modellavtalet, utan detta avgörs av respektive lands egen lagstiftning. Normalt används två olika huvudprinciper för att bedöma vem som anses som arbetsgivare i förhållande till skatteavtalen: formell arbetsgivare eller ekonomisk arbetsgivare. Dessa principer för bedömning behandlas i punkterna 8.2–8.7 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet och där framgår att ingen av dessa är oförenlig med 183-dagarsregeln i ett skatteavtal som har modellavtalet som förebild. Bestämmelsen kan således komma att tillämpas på olika sätt i de avtalsslutande staterna beroende på vem som anses vara arbetsgivare enligt respektive stats interna rätt.

Formell arbetsgivare

Vem som anses som formell arbetsgivare kan avgöras t.ex. med ledning av vem som har ingått anställningsavtal med arbetstagaren, eller vem som betalar ut arbetstagarens lön. Bestämmelsen i 2 § SINK om att den som betalar ut ersättning för arbete anses som arbetsgivare, innebär att Sverige i dag 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 enligt intern rätt inte beskattar i de fall som det är en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige som betalar ut arbetstagarens lön. Eftersom ett skatteavtal aldrig kan utvidga svensk beskattningsrätt, kan någon annan bedömning heller inte göras med stöd av ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse som motsvarar artikel 15 punkt 2 i OECD:s modellavtal. Skatteavtalet tillämpas inte i de fall där Sverige redan till följd av sin interna rätt inte kan beskatta.

I punkt 8.8 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet klargörs att en stat som tillämpar ett formellt arbetsgivarbegrepp kan bortse från ett formellt anställningsförhållande i fall där det är fråga om missbruk av avtalet.

Ekonomisk arbetsgivare

Länder som tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare i sin interna rätt 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 i ett skatteavtal med bestämmelser motsvarande de i artikel 15 i modellavtalet.

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 anges i punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet som exempel på omständigheter som är relevanta för bedömningen i dessa fall:

- 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 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet 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 procentuellt 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 modellavtalet klargörs att om källstaten tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare på ett sätt som är förenligt med avtalet, så är hemviststaten skyldig att undanröja dubbelbeskattning, även om den sistnämnda staten tillämpar det formella arbetsgivarbegreppet och därmed anser att arbetsgivaren har hemvist i den staten. Om källstatens tillämpning av arbetsgivarbegreppet enligt avtalet ifrågasätts av hemviststaten, 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 sannolikt kan begära avräkning för. Några uttryckliga bestämmelser om skatteavdrag från ersättning eller betalning av skatt finns dock inte i modellavtalet.

5.3.3 Artikel 15 i nordiska skatteavtalet

Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 ett 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. 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. 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 ska ha.

Punkt 2 d i artikel 15 med tillhörande protokollspunkt infördes första gången i 1987 års nordiska avtal och har därefter kvarstått i sak oförändrad i senare avtal.

5.4 Betalning av socialavgifter

Socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, innehåller bestämmelser om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet (socialavgifter). Reglerna skiljer sig åt beroende på om det rör sig om en svensk arbetsgivare, en utländsk arbetsgivare som bedriver verksamhet med fast driftställe i Sverige eller en utländsk utbetalare. Det finns också särskilda regler för utsändning. Reglerna för betalning av socialavgifter för arbetstagare är skilda från regelverket rörande beskattning av fysiska personer. Några ändringar av reglerna för betalning av socialavgifter föreslås inte i detta lagstiftningsärende, varför dessa inte heller kommer att beskrivas ytterligare.

5.5 Inkomstdeklaration och beslut om särskild inkomstskatteredovisning för fysiska personer

Obegränsat skattskyldiga fysiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer som inte har beslut om särskild inkomstskatteredovisning (se nedan) ska lämna inkomstdeklaration bl.a. till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen 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 stycket SFL). En begränsat skattskyldig fysisk person ska lämna inkomstdeklaration om intäkten har uppgått till minst 100 kronor under beskattningsåret (30 kap. 1 § 4 SFL).

Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll (56 kap. 2 § SFL). Av 56 kap. 9 § första stycket SFL framgår att Skatteverket efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). Från den slutliga skatten ska avdrag bl.a. göras för debiterad F-skatt, särskild A-skatt och avdragen A-skatt (56 kap. 9 § andra stycket 1 och 2 SFL). Slutlig skatt beräknad vid slutskatteberäkning

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).

För begränsat skattskyldiga fysiska personer beslutar Skatteverket enligt 13 kap. 1 § SFL om skatt ska tas ut enligt SINK (beslut om särskild inkomstskatteredovisning). Beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som betalar ut ersättningen. Skatteverket kan även på eget initiativ bestämma att skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (prop. 2010/11:165 s. 751 f.). En fysisk person som är begränsat skattskyldig och som har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska inte lämna inkomstdeklaration. SINK ingår inte i uppräkningslagen i 29 kap. 1 § SFL av de lagar där inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande att ta ut skatt eller avgift.

Från skattskyldighet enligt SINK undantas den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen för inkomsterna under ett beskattningsår (4 § SINK och 3 kap. 18 § 1 IL).

5.6 Skatteavdrag och betalning av skatt

5.6.1 Svenska 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).

Ersättning till obegränsat skattskyldiga fysiska personer

En svensk utbetalare som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen, ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § SFL). Med svensk utbetalare avses i detta sammanhang såväl svenska företag som utländska företag med fast driftställe i Sverige.

Bestämmelser om skatteavdrag finns även i skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Bestämmelserna om skatteavdrag i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen 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.

Skatteavdrag ska enligt huvudregeln göras från kontant ersättning för arbete. Som ersättning för arbete räknas även bl.a. pension och sjukpenning (10 kap. 3 § SFL). I 10 kap. 4–13 §§ SFL finns bestämmelser om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete, t.ex. vid begränsade belopp, för vissa ersättningar och betalningsmottagare och om mottagaren är godkänd för F-skatt. Skatteverket kan också besluta om befrielse från skatteavdrag.

Allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår enligt bestämmelserna i 12 kap. SFL. De allmänna skattetabellerna ska

ange skatteavdraget på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller kortare tid (12 kap. 2 § SFL). De särskilda skattetabellerna för engångsbelopp ska för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellerna ska grundas på en för Sverige genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats (12 kap. 6 § SFL).

Utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en allmän skattetablell i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetablell för engångsbelopp (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. Av 11 kap. 7 § SFL framgår t.ex. att en ersättning eller en annan förmån än personaloption som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren. Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att bl.a. göra skatteavdrag att fullgöra sin skyldighet (10 kap. 21 § SFL).

Ersättning till begränsat skattskyldiga fysiska personer

I ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag och om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt (13 kap. 1 § SFL).

Om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning, ska den som beslutet gäller enligt 13 kap. 2 § SFL genast visa upp beslutet för utbetalaren. Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK 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 (13 kap. 3 § första stycket SFL).

Underlaget för beräkning av skatteavdrag bestäms enligt 5–6 §§ SINK. Om ersättning för arbete omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning och utbetalaren känner till beslutet, ska skatteavdrag alltså inte göras enligt bestämmelserna i 10–12 kap. SFL om preliminär skatt utan enligt bestämmelserna i 13 kap. SFL om redovisning och betalning av särskild inkomstskatt (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 om preliminär skatt.

Uppgift om skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete ska enligt 10 kap. 19 § SFL vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om preliminärskatteavdragets belopp. Det gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen ska lämna uppgift om skatteavdragets belopp till mottagaren till följd av bestämmelserna i 34 kap. 3 a § SFL. Enligt dessa

bestämmelser ska den som är skyldig att lämna uppgifter om en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration senast den dag då arbetsgivardeklarationen ska ha kommit in till Skatteverket informera den som uppgifterna avser om de uppgifter om denne som lämnas i arbetsgivardeklarationen.

Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdragets belopp, om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället och beslutet inte medför väsentlig olägenhet för den skattskyldige (10 kap. 19 § andra stycket SFL). Även ifråga om skatteavdrag för särskild inkomstskatt gäller bestämmelserna i 10 kap. 19 § SFL (13 kap. 5 § 2 SFL).

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att bl.a. lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp att fullgöra sin skyldighet (10 kap. 21 § SFL).

5.6.2 Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige

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). En utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och Skatteverket ska registrera denne (7 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § SFL). Eftersom en utländsk arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag, se nedan, föreligger inte någon anmälningsskyldighet av den anledningen.

Ersättning till obegränsat skattskyldiga fysiska personer

Utländska utbetalare av ersättning för arbete utan fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 568 och prop. 2010/11:165 s. 809). Det bör nämnas att utländska utbetalare inte uttryckligen är undantagna från skyldigheten att göra skatteavdrag. Enligt sedan lång tid gällande praxis ska dock en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte göra skatteavdrag från ersättning för arbete som ska beskattas i landet.

En obegränsat skattskyldig arbetstagare ansvarar själv för redovisning och inbetalning av skatt. Preliminär skatt ska enligt 8 kap. 1 § SFL betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. Den preliminära skatten ska betalas enligt särskild debitering, särskild A-skatt (8 kap. 2 § SFL). Särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige om Skatteverket har beslutat det (8 kap. 5 § SFL). Mottagaren bör lämna in en ansökan om särskild debitering av A-skatt genom inlämnande av preliminär inkomstdeklaration. Preliminär inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av preliminär skatt (28 kap. 1 § SFL).

Ersättning till begränsat skattskyldiga fysiska personer

Skatteavdrag för särskild inkomstskatt enligt 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). Termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har enligt 3 kap. 2 § SFL samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Om utbetalare är hemmahörande i utlandet ska den som tar emot ersättningen eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK själv redovisa och betala skatten (13 kap. 6 § SFL). Se nedan om särskild skattedeclaration.

5.6.3 Skattedeclarationer

I 26 kap. SFL finns bestämmelser om skattedeclarationer, bl.a. bestämmelser om vem som ska lämna en skattedeclaration, vilken sorts skattedeclaration som ska lämnas, redovisningsperioder, vad de olika skattedeclarationerna ska innehålla och när en skattedeclaration ska lämnas.

Det finns fem olika skattedeclarationer, nämligen arbetsgivardeklaration, förenklad arbetsgivardeklaration, mervärdesskattedeclaration, punktskattedeclaration och särskilda skattedeclarationer (26 kap. 3–9 §§ SFL).

Samtliga skattedeclarationer ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna (26 kap. 18 § SFL). Med nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige avses namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer och postadress (6 kap. 1 § första stycket SFF).

Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen

En skattedeclaration 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 för redovisningsperioder. Den som är registrerad ska lämna arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod. Om den registrerade skriftligen upplyser Skatteverket om att det varken finns skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter att redovisa för en viss redovisningsperiod, behöver deklARATION dock inte lämnas för den perioden (26 kap. 3 § SFL). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL).

Skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeclaration ska vara betalda senast den dag då deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket (normalt den 12 eller 26 i månaden efter redovisningsperioden). För den som ska lämna arbetsgivardeklaration den 26 i månaden efter redovisningsperioden är förfallodagarna för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i stället den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden (62 kap. 3 § SFL).

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

Kontrolluppgifter ska enligt 14 kap. 1 § SFL lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för bl.a. bestämmande av underlag för

att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Kontrolluppgift ska bl.a. lämnas om intäkt i inkomstslaget tjänst (15 kap. 2 § SFL). Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon (15 kap. 3 § SFL) och enligt huvudregeln lämnas av den som har gett ut ersättningen eller förmånen (15 kap. 4 § SFL). Uppgifter om bl.a. utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag ska dock framöver lämnas löpande till Skatteverket på individnivå, dvs. per betalningsmottagare. Uppgifterna ska normalt lämnas månadsvis i en arbetsgivardeklaration i stället för årligen i en kontrolluppgift. En arbetsgivardeklaration som ska innehålla uppgifter om ersättning till en viss betalningsmottagare ska också innehålla vissa andra uppgifter som i dag lämnas i bl.a. kontrolluppgiften om intäkt i inkomstslaget tjänst.

Ett system med uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen kommer att införas stegvis. De flesta bestämmelserna träder 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 (prop. 2016/17:58, bet. 2016/17: SkU21, rskr. 2016/17:256, SFS 2017:387).

En arbetsgivardeklaration ska bl.a. innehålla uppgift om sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (26 kap. 19 § SFL). En arbetsgivardeklaration ska även för varje betalningsmottagare innehålla uppgift bl.a. om den ersättning för arbete som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för (26 kap. 19 a § första stycket 1 SFL). Den ska också innehålla uppgift om den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för enligt 13 kap. 3 och 4 §§ SFL, dvs. kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (26 kap. 19 a § första stycket 2 SFL).

En arbetsgivardeklaration som ska innehålla uppgifter om en viss betalningsmottagare ska enligt 6 kap. 1 och 2 §§ skatteförfarandeförordningen även innehålla namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer och postadress för betalningsmottagaren. Deklarationerna ska även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för betalningsmottagaren om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion. Det sistnämnda gäller även för begränsat skattskyldiga, för vilka också medborgarskap ska anges. Vissa undantag finns för begränsat skattskyldiga. Även om det inte finns någon skyldighet att lämna uppgifter om en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration får sådana uppgifter ändå lämnas, om uppgifter om mottagaren annars ska lämnas i en kontrolluppgift bl.a. om intäkt i inkomstslaget tjänst, (26 kap. 19 d § SFL).

I 15 kap. 8 § SFL finns bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Kontrolluppgift ska bl.a. inte lämnas om ersättning eller förmån för arbete under förutsättning att det som mottagaren under året har fått sammanlagt har haft ett värde som understiger 100 kronor och skatteavdrag inte har gjorts. Kontrolluppgift ska inte heller lämnas om sådan ersättning eller förmån som har redovisats eller skulle ha redovisats per betalningsmottagare av utgivaren i en arbetsgivardeklaration.

Den som är skyldig att lämna uppgifter om en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration ska informera den som uppgifterna avser om

de uppgifter om denne som lämnas i arbetsgivardeklarationen (34 kap. 3 § SFL).

Skatteverket ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklareringskyldiga om de kontrolluppgifter, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till (31 kap. 4 § SFL). Skatteverket ska besluta om slutlig skatt på grundval av bl.a. sådana uppgifter (56 kap. 2 § SFL).

Särskild skattedeklaration

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK själv redovisa och betala skatten (13 kap. 6 § SFL). Den skattskyldige ska lämna en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 § 6 och 9 § SFL).

En skattedeklaration ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för, och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna (26 kap. 18 SFL och 6 kap. 1 § SFF). En särskild skattedeklaration ska också innehålla uppgift om den skattepliktiga ersättningen och skatten på ersättningen (26 kap. 25 § SFL).

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

5.7 Skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag

A-skatt och F-skatt

Bestämmelsen i 10 kap. 2 § SFL om att den som betalar ut ersättning för bl.a. arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen ska göra skatteavdrag gäller vid utbetalning till fysiska personer och när ett företag betalar ut ersättning för arbete till ett annat företag.

Det finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete (10 kap. 4–13 §§ SFL). Skyldigheten att göra skatteavdrag föreligger bl.a. inte om ersättningen uppgår till ett begränsat belopp, 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 eller om den som tar emot ersättningen för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Företaget är godkänt för F-skatt

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § SFL om 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 utgör ett undantag från huvudregeln att skatteavdrag ska göras.

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). 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). Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL ska till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I uttrycket förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt ligger att det ska vara fråga om en verksamhet som bedrivs med vinstsyfte och varaktigt. 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.

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL).

Skatteverket ska inte godkänna en ansökan om F-skatt bl.a. om det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas, om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig eller om den sökande är försatt i konkurs (9 kap. 1 § andra stycket SFL). Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det eller förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte längre är uppfyllda (9 kap. 4 § SFL).

Hur F-skatten skulle tillämpas i förhållande till utländska näringsidkare diskuterades inte i samband med att bestämmelserna om F-skatt infördes (prop. 1991/92:112). I förarbetena anges dock att eftersom även den som inte är skattskyldig i Sverige ska kunna få en F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) har begreppet näringsverksamhet i skattebetalningslagen (1997:483) 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 (prop. 1996/97:100 s. 521 och 535). Skattebetalningslagen har upphävts i och med införandet av skatteförfarandelagen.

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 godkänd för F-skatt, om godkännande inte lämnas på grund av att företaget inte uppfyller kraven eller om ett godkännande för F-skatt har återkallats.

Om den som anlitas är en fysisk person som har A-skatt, ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 11 kap. 16–23 §§ SFL. Bestämmelserna om skatteavdrag 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.

Om den som anlitas är en juridisk person som har A-skatt, ska enligt 11 kap. 24 § SFL skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund (55 kap. 9 § SFL).

Utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige

Bestämmelsen i 10 kap. 6 § SFL utgör ett undantag från huvudregeln i 10 kap. 2 § SFL om att skatteavdrag ska göras och innebär 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 fast driftställe i Sverige. Vad som avses med näringsverksamhet i skatteförfarandelagen anges i 3 kap. 14 § SFL.

Undantaget gäller bara ersättning som betalas ut för något annat än näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen avser näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige ska skatteavdrag göras. Det beror på att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och att begränsat skattskyldiga personer enligt 6 kap. 11 § första stycket p. 1 IL är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Om ersättningen betalas ut till någon som är godkänd för F-skatt, ska dock skatteavdrag inte göras (prop. 2010/11:165 s. 731). Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet, ska skatteavdrag inte göras om godkännandet återopas skriftligen (10 kap. 11 § SFL). Den som betalar ut ersättning för arbete får godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas (10 kap. 12 § SFL). Om mottagaren inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, ska skatteavdrag alltså 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.

Aktuellt undantag infördes bl.a. 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 (prop. 1996/97:100 s. 543 f.).

5.8 Bestämmelser inom andra områden

Även utanför det skatterättsliga området finns ett flertal regler som avser arbetstagare som utför arbete för någon annan än sin egen arbetsgivare eller tillfälligt arbetar i ett annat land. Nedan följer en kort redogörelse för vissa sådana bestämmelser inom andra områden och för de uttryck som då används.

Utsändning

Definitioner av uttrycket utsändning finns i 1 kap. 8 § SAL och i 6 kap. 4 § socialförsäkringsbalken. I 1 kap. 8 § SAL definieras utsändning som ”arbete för en arbetsgivare som utförs i ett annat land än det där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som enligt 6 kap. 4 § socialförsäkringsbalken”. Av 6 kap. 4 § socialförsäkringsbalken framgår att arbete utomlands för en arbetsgivare med verksamhet i Sverige ska anses som arbete här i landet, om arbetstagaren är utsänd av arbetsgivaren och arbetet kan antas vara längst ett år. När en utländsk arbetsgivare under motsvarande förhållande sänder någon till Sverige för arbete ska arbete i Sverige inte anses föreligga. Bestämmelserna reglerar om en arbetstagare som tillfälligt arbetar i ett annat land ska omfattas av svensk socialförsäkring och om arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter.

Utstationering av arbetstagare

Lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare, kallad 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 enskilda näringsidkare 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). De uppgifter som en anmälan om utstationering ska innehålla framgår av 8 § samma förordning.

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).

Uthyrning av arbetstagare

Lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare, kallad 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).

6 Internationell utblick

Nedan finns Skatteverkets jämförelse mellan nordiska länder. I Skatteverkets promemoria (avsnitt 3.11.4) finns även en sammanställning där de olika länderna jämförs.

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 förfogande 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 egenföretagare ställer sin arbetskraft till förfogande till ett danskt företag. Arbetstagaren kan anses som anställd enligt danska regler även om han är egenföretagare i sitt bosättningsland.
- 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 bosättningsland, t.ex. genom att begära avräkning för den danska skatten.

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 (förskotts-skatt). 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 utlyrda 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 utlyrd 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.

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 åläggas 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.

7 Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige

7.1 Ett ändrat synsätt på vem som är arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige

Regeringens 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.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser ställer sig positiva till att använda synsättet ekonomisk arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Bland dessa finns *Ekobrottsmyndigheten*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)* och *Konjunkturinstitutet*. Ekobrottsmyndigheten gör bedömningen att det ändrade synsättet kan verka brottsförebyggande och bidra till ökad konkurrensneutralitet. LO framhåller att en långsiktig och väl fungerande arbetsmarknad förutsätter konkurrens på lika villkor mellan arbetsgivare å sin sida och arbetstagare å sin. LO välkomnar det nya regelverket som jämställer beskattningen av arbetstagare i Sverige. *Konjunkturinstitutet* framför att förslagets primära effekt är att öka konkurrensneutraliteten på skatteområdet mellan olika arbetsgivare och arbetstagare, vilket *Konjunkturinstitutet* anser är bra.

Även *Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads)* är positiv till ett ändrat synsätt, men anser att motsvarande regler även ska gälla för underentreprenörer. *Tillväxtverket* är generellt positiv till ett ändrat synsätt eftersom det stärker företagets konkurrenskraft och skapar bra och rättvisa

spelregler för företagande. Tillväxtverket ifrågasätter dock om de aktuella förslagen i promemorian kommer att ge önskad effekt. *Företagarna* instämmer i att förslaget om att övergå till ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp leder till konkurrensneutral beskattning mellan personer som är anställda av en verksamhet i Sverige och personer som är anställda i utlandet, men arbetar i en verksamhet i Sverige.

Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Malmö, Polismyndigheten, Migrationsverket, Åklagarmyndigheten, Datainspektionen, Ekonomistyrningsverket, Statistiska centralbyrån, Statskontoret, Konkurrensverket, Arbetsmiljöverket, Arbetsdomstolen, Medlingsinstitutet och Kronofogdemyndigheten samt *Domstolsverket* har inga synpunkter på förslagen i promemorian. Domstolsverket och Kronofogdemyndigheten pekar dock på att förslagen i promemorian kan medföra ytterligare kostnader för deras respektive verksamheter.

Svenskt Näringsliv avstyrker förslagen i promemorian i sin helhet. Svenskt Näringsliv gör bedömningen att förslagen kommer leda till omfattande tillämpningssvårigheter och svåra gränsdragningsproblem. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* anser att problemformuleringen är svag samt att konsekvensutredningen uppvisar brister när det gäller negativa konsekvenser och avstyrker mot den bakgrunden de förslag som presenteras i promemorian. Även *Småföretagarnas riksförbund* avstyrker förslagen och anser att beslutsunderlag och statistiskt material är bristfälligt. Förbundet anser vidare att införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare skapar ytterligare förvirring och inte leder till mer rättvisa villkor för svenska företag.

Skälen för regeringens bedömning: En arbetstagare som är bosatt utomlands och som är begränsat skattskyldig i Sverige, är skattskyldig här i landet för inkomst från arbete som personen utför här. Den s.k. 183-dagarsregeln är ett undantag från denna princip. Regeln innebär i huvudsak att så länge som arbetstagaren inte vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen för arbetet betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige och ersättningen heller inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här, så ska inkomsten undantas från beskattning i Sverige.

Som redogjorts för tillämpar Sverige i dag synsättet formell arbetsgivare vid bedömningen av vem som anses som arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln (avsnitt 5.3.2). Synsättet tillämpas 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 att den beskattningsrätt som 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.

Enligt regeringens mening är detta en olycklig utveckling där det svenska synsättet har bidragit till en orättvis 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. Även *LO* har påtalat att ett grundläggande problem på

svensk arbetsmarknad, i synnerhet inom bygg- och anläggningsbranschen men även inom jordbrukssektorn, handlar om de konkurrensfördelar som kan uppstå för utländska företag i förhållande till svenska företag vid utsändning. Praktiska erfarenheter visar att det finns företag som bedriver permanent utstationering genom att ta korta uppdrag och ständigt byta ut personalen. På så sätt kan företag konkurrera med lägre arbetskraftskostnader.

Regeringen anser mot denna bakgrund att det finns skäl att ändra synen på vem som ska anses som verklig arbetsgivare i vissa situationer. Liksom de flesta andra länder i vår omgivning bör Sverige tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln. En sådan ändring skulle åstadkomma en likformighet i beskattningen av begränsat skattskyldiga fysiska personer som utför arbete för en verksamhet i Sverige, som inte är beroende av om personen i fråga är anställd direkt av denna verksamhet eller av ett svenskt bemanningsföretag eller en svensk underentreprenör. Detta skulle i sin tur bidra till rättvisa konkurrensförhållanden och i hög grad bidra till att åstadkomma ordning och reda på svensk arbetsmarknad.

Som framgår av avsnitt 5.3.2 är en tolkning som innebär att synsättet ekonomisk arbetsgivare tillämpas förenlig med skatteavtal som har OECD:s modellavtal som förebild och Sverige undanröjer som hemviststat dubbelbeskattning i dessa fall.

Ett ändrat synsätt på vem som ska anses som arbetsgivare föranleder ändringar i intern rätt (se nästa avsnitt). Några remissinstanser, bl.a. *Svenskt Näringsliv*, har avstyrkt förslagen i promemorian i sin helhet och framfört att förslagen kommer leda till omfattande tillämpningssvårigheter och svåra gränsdragningsproblem. Även *Småföretagarnas riksförbund* avstyrker förslagen och anser att införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare skapar ytterligare förvirring och inte leder till mer rättvisa villkor för svenska företag. Med anledning av dessa invändningar bör det framhållas att grundläggande för regeringens politik är att det ska vara ordning och reda på svensk arbetsmarknad. Om personer som arbetar tillfälligt i Sverige och ingår som personal i en svensk verksamhet också beskattas här, 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. Regeringen anser att en rättvis konkurrenssituation i sin tur bidrar till bättre ordning på den svenska arbetsmarknaden varför det är angeläget att införa ett ändrat synsätt på arbetsgivarbegreppet. Det kan vidare konstateras att flera länder i vår omgivning redan tillämpar synsättet ekonomisk arbetsgivare. Det framstår därför som ett naturligt steg att även Sverige gör denna förändring.

Det är också viktigt att lyfta fram att medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundraganden. För att stärka legitimiteten är det precis som flera remissinstanser påpekat viktigt att regelverket är möjligt att förstå och att det inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för tillämparna. Nyttan av förenklingar måste dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka

skattefusk och skatteundandragande. Vid en intresseavvägning anser regeringen att de föreslagna reglerna ska införas.

Näringslivets Regelnämnd (NNR) anser att effekterna av ett ekonomiskt arbetsgivaransvar bättre bör beskrivas. *Svenskt Näringsliv* framför att förslaget kommer ge upphov till kraftigt ökat regelkrångel för såväl utländska arbetsgivare som arbetstagare. Dessa synpunkter beskrivs närmare i konsekvensanalysen i avsnitt 15.

7.2 Ett undantag införs som anger när 183-dagarsregeln inte kan tillämpas

Regeringens förslag: En begränsat skattskyldig fysisk person ska inte kunna tillämpa 183-dagarsregeln 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. Med uppdragsgivare avses någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, ett svenskt handelsbolag, en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och vars inkomster beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare, svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnas inte förslag om att även ett svenskt handelsbolag ska kunna anses som uppdragsgivare och inte heller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och vars inkomster beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* och *Sveriges byggindustrier* tillstyrker att ett undantag från 183-dagarsregeln införs, som innebär att personaluthyrning inte längre omfattas av regeln. *Sveriges byggindustrier* och *Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads)* anser dock att ytterligare förtydliganden krävs avseende begreppet personaluthyrning, bland annat i förhållande till utländska underentreprenörer. Även *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)* efterlyser denna typ av förtydliganden.

Svenskt Näringsliv, vars svar *Svenska Bankföreningen* ansluter sig till, avstyrker förslaget och framför att dagens regler i allt väsentligt fungerar bra där den utländska arbetskraften vet vad som gäller och utan problem kan rätta sig därefter. *Svenskt Näringsliv* framför vidare att den föreslagna regeln om uthyrd arbetskraft innebär relativt omfattande och svåra prövningar av en rad bedömningsfrågor och att detta orsakar betydande osäkerhet i samband med anlitaandet av utländsk arbetskraft. *Svenskt Näringsliv* efterlyser tydligare vägledning avseende hur bedömningen av

uthyrning ska gå till. Även *Almega* avstyrker förslaget om ändringar av 183-dagarsregeln och anser att förslaget gör det svårare för utländsk arbetskraft att verka i Sverige. *Almega* anser även att 183-dagarsregeln borde utvidgas för att bland annat underlätta den fria rörligheten.

Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har även framfört att 183-dagarsregeln bör ändras för att ytterligare förenkla för affärsresenärer och andra som endast är i Sverige och arbetar en kortare period. Yttranden har även kommit in från *IKEA* och *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF*, som har liknande förslag. I samtliga fall föreslås en tidsgräns för när skatt- och uppgiftsskyldighet ska inträda.

Skälen för regeringens förslag

En särskild undantagsregel införs

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. Två olika alternativ har beskrivits utförligt i Skatteverkets promemoria. Det ena innebär att definitionen av begreppet arbetsgivare i 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, ändras och det andra att det införs en särskild undantagsregel i nämnda lag som anger när 183-dagarsregeln inte kan tillämpas.

Regeringen anser att alternativet med en särskild undantagsregel i SINK är att föredra. Genom en sådan undantagsregel klargörs att 183-dagarsregeln inte kan tillämpas när en begränsat skattskyldig arbetstagare utför arbetet för en ekonomisk arbetsgivare. Av undantagsregeln bör också framgå vem som ska anses som ekonomisk arbetsgivare när arbetstagaren utför arbetet för en annan verksamhet än sin egen arbetsgivare. Det blir då tydligt för de 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 heller inte med hur begreppet arbetsgivare används i annan lagstiftning.

Hur undantagsregeln bör utformas

Utgångspunkten för utformningen av ett undantag från 183-dagarsregeln är att skillnad ska kunna göras mellan den formella arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut lönen, och den ekonomiska arbetsgivaren, dvs. den som arbetstagaren utför arbetet för. Även detta undantag kan utformas på olika sätt. I Skatteverkets promemoria beskrivs två olika alternativ; det ena med ett undantag som utformas med OECD:s modellavtal som förlaga och det andra med nordiska skatteavtalet som förlaga. Som påpekas i promemorian finns det för- och nackdelar med båda alternativen.

Regeringen anser, i likhet med Skatteverket, att fördelarna med att utforma den svenska undantagsregeln med den s.k. uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet som förlaga överväger. Uthyrningsregeln är redan känd utifrån ett svenskt perspektiv varför en undantagsbestämmelse i SINK baserad på uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet är att

föredra. Den nu föreslagna undantagsregeln i SINK bör således ange att 183-dagarsregeln inte kan tillämpas om det är fråga om uthyrning av arbetskraft (jfr artikel 15 punkt 2 i det nordiska skatteavtalet). Syftet med en sådan uthyrningsbestämmelse 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 kan arbetstagaren inte undanta inkomsten från beskattning i Sverige med stöd av 183-dagarsregeln.

Lagteknisk utformning

Av praktiska skäl bör 183-dagarsregeln och undantaget som anger när denna inte ska tillämpas framgå i samma paragraf. Den nuvarande 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. Regeringen föreslår därför att 183-dagarsregeln i nuvarande 6 § 1 SINK flyttas till en ny 6 a § och att undantaget från 183-dagarsregeln införs i samma paragraf. Förslaget innebär att den nuvarande 183-dagarsregeln flyttas till den nya 6 a § första stycket a)–c) och att undantaget från denna regel anges som en ny punkt, d). Enligt den föreslagna nya punkten gäller inte 183-dagarsregeln om fråga är om uthyrning av arbetskraft. I 6 a § andra stycket följer en definition av begreppet uthyrning av arbetskraft och i tredje stycket en definition av vem som kan anses som uppdragsgivare.

Vad som avses med uthyrning av arbetskraft

Regeringen anser att 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, dvs. 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 vem arbetet utförs för

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 uppdragsgivarens verksamhet i Sverige och att arbetet utförs under uppdragsgivarens kontroll och ledning.

Vid bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare bör ledning kunna hämtas i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal. Av punkt 8.14 i denna kommentar

framgår att bedömningen sker genom en sammanvägning av ett antal omständigheter:

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

Vem som kan anses som uppdragsgivare

I promemorian föreslogs att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, svenska staten, svensk kommun och svenskt landsting ska kunna anses som uppdragsgivare. Regeringen instämmer i att de som uppräknats ska anses som uppdragsgivare och att det för dessa inte bör spela någon roll om verksamheten bedrivs av en fysisk eller juridisk person. När det gäller avgränsningen till uppdragsgivare som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen anser regeringen emellertid att definitionen ska ange att även svenska handelsbolag omfattas. Sådana handelsbolag är nämligen inte själva skattskyldiga för sina inkomster enligt inkomstskattelagen, utan inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna (5 kap. 1 § IL). För att uppdragsgivare som är organiserade som ett svenskt handelsbolag ska kunna anses som uppdragsgivare vid tillämpning av den föreslagna bestämmelsen i SINK måste det följaktligen anges särskilt att även ett svenskt handelsbolag ska anses som uppdragsgivare.

Av liknande skäl bör det anges särskilt att en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och vars inkomster beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare ska anses som uppdragsgivare. Anledningen är att det i dessa fall inte är den juridiska personen som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, utan dess delägare. Eftersom även sådana utländska delägarbeskattade juridiska personer kan fungera som uppdragsgivare bör de också omfattas av den föreslagna definitionen i SINK.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, ett svenskt handelsbolag, en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och vars inkomster beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare, svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting ska anses som uppdragsgivare.

Kravet på skattskyldighet enligt inkomstskattelagen innebär att 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, inte kan anses vara uppdragsgivare. Motsatsvis kan en begränsat skattskyldig juridisk eller fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som har fast driftställe här enligt 2 kap. 29 § IL, och som därmed är skattskyldig för näringsverksamheten, vara uppdragsgivare. Kravet på skattskyldighet enligt inkomstskattelagen bör vidare vara uppfyllt för ett utländskt företag som anses bedriva verksamhet från fast driftställe i Sverige enligt intern rätt, men där beskattning förhindras av skatteavtalet då fast driftställe inte anses uppkomma enligt detta. Det utländska företaget bör således, enligt regeringens mening, i ett sådant fall kunna ses som uppdragsgivare eftersom skattskyldighet föreligger enligt inkomstskattelagen.

En fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet kan inte vara uppdragsgivare. En verksamhet inom ideell sektor, som inte är skattskyldig för den bedrivna verksamheten, kan inte heller vara uppdragsgivare. En verksamhet inom ideell sektor, som är skattskyldig för viss del av den bedrivna verksamheten, bör dock kunna vara uppdragsgivare när den hyrda personalen arbetar inom den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten.

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, finns det ingen uppdragsgivare som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i Sverige. Därmed föreligger inte heller sådan uthyrning av arbetskraft som avses vid tillämpningen av den föreslagna undantagsbestämmelsen.

En arbetstagare som anställs direkt av den som arbetet ska utföras 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.

I fråga om underentreprenörer måste det alltså i första hand göras en bedömning av vem som är uppdragsgivaren. Bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare beskrivs ingående nedan, bland annat med exempel. Ytterst kan det i varje enskilt fall krävas en bedömning genom en sammanvägning av samtliga omständigheter.

Tillämpning av uthyrningsregeln

Arbetstagare som hyrs ut till den som är skattskyldig för näringsverksamhet enligt 13 kap. IL

Begränsat skattskyldiga arbetstagare som är anställda av ett svenskt företag eller ett utländskt företag som har ett 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, en svensk kommun eller ett svenskt landsting

Av 5 § första stycket 1 SINK framgår att lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller ett 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 1 SINK och kan inte utnyttja undantaget från beskattning i 6 a § första stycket a–c SINK.

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 ett fast driftställe i Sverige eller av svenska staten, ett svenskt landsting eller en 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 ett 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, dels när arbetstagaren utför arbete som ett led i en tjänsteförsäljning eller tjänsteproduktion som arbetstagarens arbetsgivare utför i Sverige, t.ex. egen byggverksamhet som bedrivs av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige. Detta innebär t.ex. att en montör eller installationstekniker, som för sin utländska arbetsgivares räkning tillfälligt arbetar i Sverige med installation av en såld maskin inte omfattas av uthyrningsregeln. Detsamma gäller om ett utländskt installations- eller markföretag självständigt ansvarar för el- och VVS-installationer eller schaktarbeten på en svensk byggarbetsplats och i syfte att färdigställa dessa arbeten sänder sina anställda till 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 heller 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.

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, avsnitt 5.1. 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.

Exempel – vem är ekonomisk arbetsgivare?

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 följer punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal och sker genom en sammanvägning av samtliga omständigheter (se avsnitt 5.3.2). Nedan följer exempel på ett antal olika situationer och hur prövningen av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet bör göras i sådana fall. I kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal finns ytterligare exempel till stöd för tillämpning av uthyrningsregeln.

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 utländskt moderföretag C beslutar att två av C: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 moderföretaget M, och att M ansvarar för den övergripande arbetsledningen, ändrar inte denna bedömning.

Exempel 3

Ett svenskt tillverkningsföretag E avtalar med byggföretaget F att F ska utföra renoverings- och reparationsarbete av E:s fabrik. F utför uppdraget med egen byggpersonelement och hyr in viss personal från bemanningsföretaget G. G anlitar i sin tur underentreprenören H för ett visst delprojekt. H 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 tillverkningsföretaget E:s verksamhet. Att utföra

renovering och reparationer är en integrerad del av byggföretaget F:s verksamhet. Det är F 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 F, och inte tillverkningsföretaget E, som är den ekonomiska arbetsgivaren för byggarbetarna som är anställda av bemanningsföretaget G eller underentreprenören H.

Exempel 4

Ett bolag i land I är moderbolag till en grupp med bolag som omfattar ett dotterbolag i land J. För att säkerställa att dotterbolaget i J är införstått med och följer koncernens marknadsföringsstrategi sänder I ut en anställd som ska arbeta hos J i fyra månader för att hjälpa J med marknadsföringsarbetet etc. Bolaget i J anses inte som arbetsgivare för I:s personal eftersom det utförda arbetet utförs på uppdrag av I och ingår i I:s verksamhet som moderbolag.

Exempel 5

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

Övriga synpunkter

Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen, IKEA samt personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF har förordat ytterligare ändringar i SINK. De förespråkar bl.a. att ett införs en tidsgräns på 30 eller 60 eller 72 dagar för när skatt- och uppgiftsskyldighet ska inträda. Regeringen kan konstatera att en sådan tröskel, i kombination med ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, i de flesta fall skulle innebära att inkomster från arbete som utförts i Sverige inte kommer att beskattas alls då en uthyrd arbetstagare under ett år arbetat t.ex. 72 dagar eller mindre i Sverige. Dessutom skulle oacceptabla tröskeffekter uppstå i förhållande till personer som arbetat fler än t.ex. 72 dagar i Sverige, vilka skulle vara skattskyldiga från första dagen. Regeringen anser att en sådan regel inte är lämplig. Regeringen anser vidare att det saknas skäl att, såsom Svenska Bankföreningen föreslagit, införa särskilda regler för vissa anställda, t.ex. i utländska filialer.

Beträffande möjligheten för ett svenskt koncernbolag att hantera uppgiftsskyldigheten för utländska bolag inom samma koncern, finns redan i dag möjligheten att utse deklaraionsombud. Detta behandlas i avsnitt 8.1.

Några remissinstanser har påpekat att förslaget om ett synsätt med ekonomisk arbetsgivare kommer att innebära relativt stora förändringar för företag, inte minst i fråga om skatteadministration och uppgiftslämnande. Regeringen kan konstatera att en del av dessa förändringar är oundvikliga. Regeringen avser dock att följa utvecklingen när det nya synsättet och de nya reglerna har etablerats och de administrativa effekterna av förslaget närmare kan bedömas.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 6 § SINK och att en ny paragraf, 6 a §, införs i nämnda lag.

7.3 Skatteavtal

Regeringens bedömning: Tillämpningen av den föreslagna uthyrningsregeln i 6 a § begränsas inte av skatteavtal som följer artikel 15 i OECD:s modellavtal. Någon ändring behöver inte göras av sådana skatteavtal.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Svenska Byggnadsarbetareförbundet (*Byggnads*) efterlyser en översyn av Sveriges skatteavtal i syfte att minska den tid under vilken utländska byggföretag ska ha varit etablerade i Sverige för att skattskyldighet ska inträda.

Skälen för bedömningen: Bestämmelser i Sveriges skatteavtal som är utformade enligt modellavtalets artikel 15 punkt 2 begränsar inte Sveriges rätt att utifrån synsättet ekonomisk 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 punkt 2 att tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare i fråga om uthyrd personal. Om Sverige genom den föreslagna uthyrningsregeln i 6 a § SINK övergår till synsättet ekonomisk arbetsgivare, kan detta synsätt även överföras till tillämpningen av ingångna skatteavtal som följer artikel 15 punkt 2 i modellavtalet.

En översyn av Sveriges skatteavtal vad gäller de framförhandlade reglerna om fast driftställe i de olika avtalen ligger inte inom ramen för detta lagstiftningsärende.

7.4 Besked om särskild inkomstskatt

Regeringens förslag: Skatteverket ska senast den 15 december efter beskattningsårets utgång skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är skattskyldig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges Byggindustrier* tillstyrker förslaget. I övrigt har ingen remissinstans yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I lagrådsremissen föreslås att en begränsat skattskyldig person som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här (avsnitt 7.1). Om personen samtidigt beskattas i sitt hemland, kan han eller hon normalt ansöka om att dubbelbeskattningen undanröjs i det landet. Oavsett om detta sker med stöd av skatteavtal eller enligt intern rätt kan personen behöva visa upp ett underlag som visar att inkomsten har beskattats i Sverige och att skatten är betald.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som beskattas enligt SINK omfattas inte av de bestämmelser som finns om slutskatteberäkning och besked om slutlig skatt som gäller för obegränsat skattskyldiga personer, eftersom den som beskattas enligt SINK inte ska lämna en inkomstdeklaration (29 kap. 1 §, 30 kap. 1 § och 56 kap. 9 och 10 §§ SFL). De får inte heller något annat underlag som visar vilken inkomst som har beskattats och vilken skatt som har betalats. Ett besked om den slutliga skatten och om resultatet av slutskatteberäkningen ska skickas till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång (56 kap. 10 § SFL).

En begränsat skattskyldig fysisk person som behöver ett underlag som visar den beskattade inkomsten och den betalda skatten kan i dag 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 enligt regeringens mening inte lämplig om antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer som beskattas i Sverige ökar.

Regeringen anser också att ett besked om särskild inkomstskatt kan underlätta rutinen för undanröjande av dubbelbeskattning i hemlandet. Därför föreslår regeringen att Skatteverket senast den 15 december efter beskattningsårets utgång ska skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är skattskyldig enligt SINK. Vilka uppgifter som bör finnas i beskedet kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Ett besked bör innehålla uppgift om skattepliktig inkomst och betald skatt.

Beskedet bör innehålla ackumulerad information för ett helt beskattningsår. Om personen är begränsat skattskyldig under del av året, och obegränsat skattskyldig under del av året, bör skatt hänförlig till inkomster som omfattas av beslut om särskild inkomstskatt redovisas i beskedet om särskild inkomstskatt medan skatt hänförlig till 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 SFL samt ändring av rubriken på detta kapitel.

8 Utländska utbetalares redovisning och betalning av skatt

8.1 Skyldighet att göra skatteavdrag

Regeringens 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 som mottagaren utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands. Skatteavdrag ska inte göras från pension, livränta, sjukpenning eller liknande ersättningar.

Skatteavdrag ska inte heller göras från ersättning som anges i 6 a § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, bl.a. ersättning till den som undantas från skatteplikt om

- mottagaren vistas här 183 dagar eller mindre under en tolv månadersperiod,
- ersättning betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, ersättningen inte belastar fast driftställe i Sverige, och
- fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.

Bestämmelsen om att en utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta upphör att gälla.

En skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag som utbetalaren gjort införs när det gäller särskild skattedeklaration som ska lämnas av den som själv ska redovisa eller betala skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från inkomst som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen, oavsett var arbetet har utförts.

Remissinstanserna: *Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads) och Sveriges Byggindustrier* är positiva till förslaget om att utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till mottagare som är skattskyldiga i Sverige. Sveriges Byggindustrier föreslår dock att skyldigheten att göra skatteavdrag ska övergå på den svenska inhyraren för det fall det utländska bolaget inte är registrerat för F-skatt. *IKEA AB* anser mot bakgrund av att den utländska formella arbetsgivaren inte har kunskap om svensk lönehantering bör det tillåtas att den svenska ekonomiska arbetsgivaren gör skattebetalning i Sverige genom en s.k. skugglön. I ett gemensamt yttrande från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF*, har liknande frågor om hantering av det föreslagna systemet framförts. De har dessutom föreslagit att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta införlivas med det generella slutskatteuttaget.

Skälen för regeringens förslag

Behovet av ändringar

En utländsk utbetalare som hör hemma i en annan stat (nedan utländsk utbetalare) omfattas inte av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till en mottagare av ersättningen (avsnitt 5.6.2). Samma synsätt gäller såväl för ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, som för kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktigt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. I stället ska mottagaren, både en obegränsad och en begränsad skattskyldig sådan, själv ansvara för den löpande redovisningen och betalningen av skatten. Detta innebär att mottagaren får ansvara för en omfattande administration.

En obegränsad skattskyldig arbetstagare ansvarar själv för redovisning och inbetalning av skatt, särskild A-skatt, om Skatteverket har beslutat det (8 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Begränsad skattskyldiga ska själva redovisa och betala skatten (13 kap. 6 § SFL). Bestämmelserna om egen inbetalning av skatt för begränsad skattskyldiga tillämpas i dag i begränsad omfattning eftersom arbetstagare med en utländsk utbetalare ofta kan tillämpa 183-dagarsregeln (avsnitt 7.1) och blir därmed inte skattskyldiga i Sverige för ersättningen.

I lagrådsremissen föreslås att begränsad skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige med utbetalare som hör hemma i en annan stat men som ingår som personal i en svensk verksamhet ska beskattas här (avsnitt 7.1). Detta innebär att antalet arbetstagare som blir skattskyldiga i Sverige kommer att öka.

Om de bestämmelser som gäller i dag fortsatt ska tillämpas innebär det också att antalet arbetstagare som själva ska ansvara för den löpande redovisningen och betalningen av skatt kommer att öka. Detta får enligt regeringens mening anses onödigt betungande för denna nya grupp skattskyldiga. Dessutom torde risken för fel bli större, vilket kan förväntas öka bördan för Skatteverket.

Regeringen anser därför att bestämmelserna om hur och när skatten ska redovisas och betalas bör ses över.

Möjliga lösningar

OECD:s modellavtal innehåller inte några bestämmelser om vem som ska göra skatteavdrag och betala skatten (avsnitt 5.3.2). Det står varje land fritt att utforma bestämmelserna om hur skatteavdrag ska göras och hur skatten ska redovisas och betalas. En fråga att ta ställning till är därför hur bestämmelserna bör ändras.

En lösning skulle kunna vara att mottagaren av ersättningen även i fortsättningen själv redovisar och betalar skatten. En nackdel med en sådan ordning skulle vara, som nämns ovan, att den är onödigt betungande för denna nya grupp skattskyldiga. Dessutom torde risken för fel bli större, vilket kan förväntas öka bördan för Skatteverket. En begränsad skattskyldig mottagare av ersättning som ska redovisa och betala skatten själv måste på kort tid sätta sig in i ett nytt lands system för skattebetalning. Som exempel kan nämnas från vilken tidpunkt skattskyldighet inträder, hur och när ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och redovisningen på en särskild skattedeklaration ska göras och när skatten

ska betalas. Bestämmelserna om att mottagare själv ska redovisa och betala in sin skatt medför även en omfattande administration för Skatteverket då beslut om egen inbetalning av den särskilda inkomstskatten måste utfärdas för varje enskild arbetstagare som är begränsat skattskyldig. Beskattningen i sådana här situationer bygger helt på de uppgifter som den utländske mottagaren själv lämnar. Såvida inte den begränsat skattskyldige mottagaren av ersättningen själv lämnar information till Skatteverket har verket inte några uppgifter om de personer som arbetar i Sverige med utbetalare hemmahörande i utlandet. Om den begränsat skattskyldige mottagaren inte förstår när skattskyldigheten uppkommer eller hur den skattepliktiga inkomsten ska beräknas finns det en stor risk att de uppgifter som lämnas och som ska ligga till grund för beskattningen är felaktiga. Det skulle också kunna hända att några uppgifter inte lämnas alls och att inkomsten därför inte beskattas i Sverige.

De nuvarande bestämmelserna i skatteförfarandelagen reglerar inte när i tiden ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska göras eller när skatten ska betalas. Det finns inte heller några sanktioner för de fall att en begränsat skattskyldig mottagare av ersättning som ska ansöka om den särskilda inkomstskatten inte gör det, eller gör det för sent. Sannolikheten att en begränsat skattskyldig mottagare eller en utbetalare som hör hemma i utlandet 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 särskild inkomstskatt för utomlands bosatta fortsatt ska tillämpas, behövs bestämmelser om när ansökan ska göras. Sanktioner bör även införas för de fall då ansökan om särskild inkomstskatt inte görs i tid.

En annan lösning skulle kunna vara att den utländska utbetalaren redovisar och betalar skatten. En sådan utbetalare skulle redovisa och betala skatten på ersättningen enligt samma regler som gäller för en utbetalare i Sverige, både för obegränsat och begränsat skattskyldiga mottagare av ersättning. Införandet av en bestämmelse som innebär att ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag skulle medföra en ändring av den praxis som gäller sedan lång tid (avsnitt 5.6.2). En värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige och som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska dock göra skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning. Skyldigheten gäller även andra utländska juridiska personer än värdepapperscentraler (10 kap. 22 § SFL). Det ansågs viktigt att säkerställa att skatteavdrag görs och betalas in till Skatteverket (prop. 2015/16:10 s. 317 f.).

En bestämmelse som innebär en sådan skyldighet för en utbetalare som hör hemma i en annan stat medför en ökad administration i Sverige för denna grupp företag jämfört med dagens situation där mottagaren av ersättningen ska betala skatten själv. En sådan lösning torde dock totalt sett innebära en mindre omfattande administration jämfört med om varje enskild mottagare med utbetalare som hör hemma i annan stat skulle vara skyldig att redovisa och betala skatten i Sverige. Det är viktigt att säkerställa att skatteavdrag görs och betalas in till Skatteverket. Det synes

framstå som ekonomiskt rationellt att den som de facto betalar ut en ersättning också är den som gör skatteavdrag. En sådan lösning torde också underlätta Skatteverkets hantering.

En nackdel med en sådan ordning är att det kan vara svårare att driva in obetalda skatter från ett utländskt företag än från ett företag i Sverige. Inom EU finns det på det hela taget väl fungerade verktyg till hjälp med sådan indrivning. Utanför Norden och EU är däremot möjligheterna till detta mer begränsade. För ytterligare information avseende indrivning i internationella förhållanden hänvisas till Skatteverkets promemoria avsnitt 3.9.

Ytterligare en annan lösning skulle kunna vara att den svenska uppdragsgivaren redovisar och betalar skatten, både för obegränsat och begränsat skattskyldiga mottagare av ersättningen som arbetar i dennes verksamhet. Enligt huvudregeln är det den som betalar ut ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen som ska göra skatteavdrag (10 kap. 2 § första stycket SFL). Det finns undantag från denna regel, som innebär att annan än utbetalaren ska göra skatteavdrag (11 kap. 5–7 §§ SFL). Ett av undantagen är när ersättning som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, så ska den anses utgiven av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av ersättningen (11 kap. 7 § SFL). Ett undantag som innebär att en uppdragsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för en inhyrd person skulle kunna utformas på ett liknande sätt. Ersättning som har utbetalats av en utländsk fysisk eller en juridisk person skulle kunna anses utgiven av en uppdragsgivare i Sverige om ersättningen eller förmånen avser arbete som mottagaren av ersättningen utför för uppdragsgivaren.

Praktiska skäl talar för att den svenske uppdragsgivaren ska redovisa och betala skatt för inhyrd personal. En svensk uppdragsgivare har sannolikt redan rutiner för redovisning av lön, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för egen personal. Uppdragsgivaren skulle därför kunna hantera redovisningen av lön och skatteavdrag för inhyrd personal i sitt befintliga system. Ekonomiska skäl talar också för att den svenske uppdragsgivaren ska redovisa och betala skatten för inhyrd personal. Uppdragsgivaren i Sverige betalar ersättning för arbetet till företaget som den anlitar personalen från, och är den som i slutändan bär kostnaden för arbetstagarens arbete. Som nämns ovan 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 skatt, kan problem med indrivning av obetalda skatteavdrag i stor utsträckning undvikas.

Det finns dock enligt regeringens mening 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 (prop. 1991/92:112 s. 68–77 och s. 85–86 samt prop. 1996/97:100 s. 276 f.). En utbetalare som betalar ersättning för arbete, t.ex. avseende inhyrd personal, till en mottagare av ersättning som är godkänd för F-skatt ska inte göra skatteavdrag från ersättningen för

arbetet (10 kap. 11 och 12 §§ SFL). En bestämmelse som innebär att en uppdragsgivare ska göra skatteavdrag för inhyrd personal, trots att den som tar emot ersättningen för arbetet är godkänd för F-skatt, skulle strida mot syftet med F-skattesystemet.

Frågan är då om det går att införa bestämmelser om att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag för inhyrd personal om den formella arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut ersättningen för arbetet till arbetstagaren, inte är godkänd för F-skatt. Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (10 kap. 11 § SFL). Omvänt innebär det att en utbetalare, som betalar ut ersättning för arbete till ett företag som inte är godkänt för F-skatt, ska göra skatteavdrag från ersättningen. En sådan bestämmelse som innebär att uppdragsgivaren ska göra skatteavdrag från ersättning till personer som utför arbetet i dennes verksamhet skulle i så fall ersätta bestämmelsen om att utbetalare 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-skattesystemet. En sådan ordning skulle dock vara svår att tillämpa i praktiken av fler skäl. Det kan bl.a. vara komplicerat för en uppdragsgivare att få information om ersättningen till den inhyrda personalen för att kunna göra skatteavdrag med rätt belopp.

Den föreslagna lösningen – en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag

Skatteverket förordar lösningen ovan som innebär att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. Skatteverket föreslår i sin promemoria 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 enligt inkomstskattelagen. Dessutom föreslår Skatteverket att bestämmelsen om att skatteavdrag från ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK inte ska göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet slopas. Med hemmahörande i utlandet menas detsamma som i 2 § SINK, dvs. fysisk person som är bosatt utomlands och juridisk person som inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här. Ett slopande medför att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot ett sådant förslag. Regeringen föreslår därför att bestämmelser införs som innebär att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. Regeringen anser att det är lämpligt att den utländske utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättning till både obegränsat och begränsat skattskyldiga arbetstagare. Till skillnad från förslaget i promemorian menar regeringen att det är mindre lämpligt att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från all inkomst som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen, oavsett var arbetet har utförts. Dels ska i många fall en sådan inkomst inte beskattas i Sverige, dels får det antas innebära svårigheter för en utländsk arbetsgivare att veta om en ersättning är skattepliktig enligt inkomstskattelagen. Regeringen föreslår därför i stället ett kriterium som är lättare att tillämpa för en utländsk utbetalare av ersättning för arbete, nämligen att skyldigheten att göra skatteavdrag endast gäller för arbete som mottagaren utför i Sverige. Regeringen anser vidare att arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i

Sverige arbetar utomlands. Vid bedömningen av hur omfattande arbete som mottagaren av ersättningen kan utföra utomlands och ändå anses arbeta här i landet, kan ledning hämtas från 5 § tredje stycket lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Det kan gälla tjänsteresor utomlands eller arbete som utförs utomlands i bostaden där tiden för arbetet uppgår till en mindre del av den enskildes totala arbetstid. Även andra fall kan omfattas, som t.ex. när arbetstagaren under en period arbetar på utbetalarens kontor i utlandet.

IKEA AB föreslår att den svenska ekonomiska arbetsgivaren ska göra skatteinbetalning i Sverige genom en s.k. skugglön. Regeringen vill med anledning av yttrande från *IKEA AB* och yttrandet från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* peka på möjligheten som finns enligt 6 kap. skatteförfarandelagen att använda deklaraionsombud för att fullgöra skyldigheten att redovisa skatteavdrag m.m. i arbetsgivardeklarationen. Betalning av skatt kan med gällande regler göras av vem som helst. Det är alltså möjligt att utse ett deklaraionsombud på ett svenskt koncernbolag, och sedan låta det svenska koncernbolaget faktiskt betala skatten. Ett utnyttjande av denna möjlighet kan begränsa den administrativa bördan för utländska arbetsgivare. *Sveriges Byggindustrier*, som i och för sig inte har något emot förslaget, föreslår som alternativ lösning att skyldigheten att göra skatteavdrag ska övergå på den svenska inhyraren för det fall det utländska bolaget inte är registrerat för F-skatt. I ett gemensamt yttrande från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* föreslås att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta införlivas med det generella slutskatteuttaget. Beredningsunderlag saknas för att föreslå sådana ändringar, varför förslagen inte kan hanteras inom ramen för detta lagstiftningsärende.

Skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen

En utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska enligt regeringens förslag ovan göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands.

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 för redovisningsperioder. Den som är registrerad ska lämna arbetsgivardeklaration för varje redovisningsperiod (26 kap. 3 § SFL). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL).

Skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 § SFL).

Ett system med uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen kommer att införas stegvis. Uppgifter om bl.a. utbetalda ersättningar för

arbete och skatteavdrag per betalningsmottagare, dvs. på individnivå, ska framöver normalt lämnas i en arbetsgivardeklaration.

De flesta bestämmelserna träder 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 (prop. 2016/17:58, bet. 2016/17: SkU21, rskr. 2016/17:256, SFS 2017:387).

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

En utländsk utbetalare är idag inte skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Utvidgningen av skyldigheten att göra skatteavdrag till utländska utbetalare bör enligt regeringens mening inskränka sig till inkomster som normalt ska beskattas i Sverige. Utländska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag bör därför inte omfatta ersättning som betalas till begränsat skattskyldiga för deras arbete utanför landet om inte arbetet sker inom ramen för verksamheten i Sverige.

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. Detta bör enligt regeringens mening gälla även för utländska utbetalare.

Den nya skyldigheten att göra skatteavdrag bör inte heller omfatta utländska 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.

Skyldigheten för en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige att redovisa och betala skatt från ersättning för arbete bör enligt regeringens mening endast omfatta ersättning för arbetstagare som utför arbete i Sverige för den period som ersättningen avser. Regeringen anser att skyldigheten att göra skatteavdrag inte bör omfatta sådan ersättning som anges i 10 kap. 3 § andra stycket 1–7 SFL, dvs. pension, livränta, sjukpenning m.fl. ersättningar.

Enligt förslaget till nya 6 a § SINK (se avsnitt 7.2) ska en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt bl.a. om mottagaren vistas här 183 dagar eller mindre under en tolv månadersperiod, ersättning betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, ersättningen inte belastar ett fast driftställe i Sverige och det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft.

Sådan inkomst är inte heller skattepliktig enligt inkomstskattelagen i de fall den skattskyldige enligt 4 § SINK har valt att beskattas enligt inkomstskattelagen.

Regeringen anser att det skulle vara onödigt betungande för såväl arbetsgivare som arbetstagare med en skyldighet att göra skatteavdrag i dessa fall. Regeringen föreslår därför att skatteavdrag inte ska göras från ersättning som anges i 6 a § SINK.

Införandet av en skyldighet för en utländsk utbetalare att göra skatteavdrag påverkar dock inte tillämpningen av bestämmelsen i 11 kap.

7 § SFL. I den paragrafen anges att ersättning eller annan förmån som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren. Bestämmelsen ska fortsatt tillämpas när det finns ett anställningsförhållande mellan en arbetsgivare i Sverige och arbetstagaren som tar emot ersättningen.

Skatteavdrag från kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktigt enligt SINK

En utbetalare som är hemmahörande i utlandet ska enligt regeringens förslag ovan göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktigt enligt SINK. Bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket SFL om att en utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska därför enligt regeringens mening upphöra att gälla.

Skatteverket beslutar huruvida skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (beslut om särskild inkomstskatteredovisning). I beslutet ska Skatteverket ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag och om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt (13 kap. 1 § SFL). Om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning, ska den som beslutet gäller genast visa upp beslutet för utbetalaren (13 kap. 2 § SFL). Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK 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 (13 kap. 3 § första stycket SFL). Skatteavdrag ska dock i dag inte göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet (13 kap. 3 § andra stycket SFL).

Förslaget innebär att en utbetalare som är hemmahörande i utlandet och som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK 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.

För en begränsat skattskyldig arbetstagare som är utrydd 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 den särskilda inkomstskatten från ersättningen som arbetstagaren har erhållit för arbete utfört i Sverige och som arbetstagaren är skattskyldig för här.

Förslaget medför även att den som är skattskyldig enligt SINK och som ska lämna en särskild skattedeclaration på grund av att han eller hon själv ska redovisa eller betala skatt behöver lämna uppgift om den skatt som utbetalaren har gjort avdrag för. En komplettering av den innebörden föreslås bli införd i en ny punkt 3 i 26 kap. 25 § SFL.

Lagförslag

Förslagen föranleder ändringar i 10 kap. 2 och 5 §§, 13 kap. 3 § och 26 kap. 25 § SFL.

8.2 Storleken på skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget, om ersättningen för arbetet som mottagaren utför i Sverige betalas av en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Skatteavdrag

I lagrådsremissen föreslås att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (nedan utländsk utbetalare) bl.a. ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige (avsnitt 8.1). Detta gäller oavsett om mottagaren av ersättningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige. Bestämmelser om beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt finns i 11 kap. SFL.

Skatteavdrag enligt tabell

Allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår (12 kap. 1 § SFL). De allmänna skattetabellerna ska ange skatteavdraget på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller kortare tid (12 kap. 2 § SFL). De särskilda skattetabellerna för engångsbelopp ska för olika årsinkomster ange det skatteavdrag som ska göras från ett visst engångsbelopp uttryckt i procent. Tabellerna ska grundas på en för Sverige genomsnittlig sammanlagd skatte- och avgiftssats (12 kap. 6 § SFL).

Utbetalaren ska göra skatteavdrag enligt en allmän skattetabell i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag dock göras enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp (11 kap. 17 § SFL).

Ersättningen från den utländska utbetalaren till den som arbetar tillfälligt i Sverige utgör normalt huvudinkomst för denne och utbetalaren ska därför göra skatteavdrag enligt tabell. Skatteavdrag enligt tabell förutsätter att utbetalaren vet vilken tabell 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 särskild skattetabell för engångsbelopp som är avsedd för mottagarens huvudinkomst leder inte heller till att skatteavdraget motsvarar den skatt som arbetstagaren ska betala i Sverige.

För att utbetalaren 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 en särskild skattetabell för engångsbelopp ska kunna användas skulle det i sådant fall behövas en egen sådan tabell 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

Skatteavdrag ska göras med 30 procent i vissa fall (11 kap. 20 § SFL). Det ska bl.a. göras om ersättningen inte är mottagarens huvudinkomst eller gäller arbete som är avsett att pågå kortare tid än en vecka.

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. 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 något 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 enligt 55 kap. 9 § SFL ansöka om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (ofta kallat jämkning). 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 begär det, ska utbetalaren göra ett förhöjt skatteavdrag (11 kap. 22 § SFL). Något beslut om särskild beräkningsgrund behövs inte i detta fall.

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Arbetstagaren kan då ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund.

Inkomstdeklaration och besked om slutlig skatt

En inkomstdeklaration ska lämnas till ledning för bl.a. bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen (29 kap. 1 § SFL). Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats bl.a. i en inkomstdeklaration (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 § SFL).

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 inkomstskattelagen. 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 en ändring i 11 kap. 20 § SFL.

8.3 När kan en utbetalare avstå från att göra skatteavdrag?

Regeringens bedömning: För att en utländsk utbetalare ska kunna bedöma om skatteavdrag ska göras kan utbetalaren få ett beslut från Skatteverket som anger om skatteavdrag ska göras eller inte.

Promemorians bedömning: Överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians bedömning utgick ifrån att Skatteverkets beslut skulle vara en förutsättning för att underlåta skatteavdrag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

Skattskyldig enligt inkomstskattelagen

Den som betalar ut ersättning för bl.a. arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen, ska göra skatteavdrag (10 kap. 2 § SFL).

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Om den skattskyldige begär att inkomstskattelagen ska tillämpas i stället för SINK, ska Skatteverket inte fatta något beslut om särskild inkomstskatteredovisning (se nedan om skattskyldiga enligt SINK). Om Skatteverket redan har fattat ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska Skatteverket, om inte all skattepliktig ersättning redan har betalats ut, ompröva beslutet.

I lagrådsremissen föreslås att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (nedan utländsk utbetalare) ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. Skyldigheten är dock inte undantagslös. Skatteavdrag ska t.ex. inte göras från ersättning för arbete till en begränsat skattskyldig om det inte är frågan om ersättning som avses i 6 a § SINK.

Den nya skyldigheten för utländska utbetalare att göra skatteavdrag kan alltså avse avdrag för ersättningar som är skattepliktiga enligt inkomstskattelagen till både obegränsat och begränsat skattskyldiga.

En utländsk utbetalare kan ha svårt att själv bedöma om mottagaren är undantagen från beskattning i Sverige. Utbetalaren som betalar ut ersättning för arbete som är skattepliktig inkomst enligt inkomstskattelagen kan, precis som en svensk utbetalare, få ett beslut från Skatteverket att skatteavdrag inte ska göras.

Skatteverket kan fatta sådant beslut enligt bestämmelserna om befrielse från skatteavdrag eller om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag, ofta kallat jämkning (10 kap. 9 § och 55 kap. 9 § SFL).

Skattskyldig enligt SINK

Skatteverket ska i ett beslut om särskild inkomstredovisning 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). Beslut meddelas på ansökan av den skattskyldige eller den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen. Skatteverket kan dock även på eget initiativ bestämma att skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (prop. 2010/11:165 s. 751).

Om Skatteverket har beslutat om särskild inkomstskatteredovisning, ska den som beslutet gäller genast visa upp beslutet för utbetalaren (13 kap. 2 § SFL). Om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att en ersättning är undantagen från skatteplikt, bör mottagaren omedelbart underrätta utbetalaren om det. I sådant fall ska inget skatteavdrag göras.

Den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK 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 (13 kap. 3 § första stycket SFL). En utländsk utbetalare ska dock inte göra skatteavdrag (13 kap. 3 § andra stycket SFL).

I lagrådsremissen föreslås att bestämmelsen om att skatteavdrag inte ska göras av utländsk utbetalare slopas (avsnitt 8.1). Konsekvensen av att 13 kap. 3 § andra stycket SFL upphör att gälla, är att utländska utbetalare omfattas av samma bestämmelser som en utbetalare i Sverige avseende skyldigheten att 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. Utbetalaren kan ha svårt att själv bedöma om mottagaren är undantagen från beskattning i Sverige. 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 enligt SINK inte är skattepliktig.

8.4 Befintliga bestämmelser ska gälla

<p>Regeringens bedömning: Bestämmelserna om bl.a. tillgodoräknande av skatt, ansvar för skatter och avgifter, mottagare som har ingått socialavgiftsavtal och särskilda avgifter ska tillämpas när en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag.</p>

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

I lagrådsremissen föreslås att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (nedan utländsk utbetalare) ska göra skatteavdrag från ersättning som mottagaren utför i

Sverige (avsnitt 8.1). Detsamma gäller ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (avsnitt 8.1). I och med detta blir många bestämmelser i skatteförordningen med automatik tillämpliga. I det följande tas vissa bestämmelser upp i skatteförordningen och skattebrottslagen (1971:69) som särskilt bör lyftas fram.

Tillgodoräknande av skatteavdrag

En inkomstdeklaration ska lämnas till ledning bl.a. för bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen (29 kap. 1 § 1 SFL). Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll (56 kap. 2 § SFL). Efter att 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 göras (skatt som ska tillgodoräknas) för bl.a. avdragen A-skatt, skatt enligt SINK som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige och skatt enligt SINK om den skattskyldige har begärt att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen (56 kap. 9 § andra stycket SFL). Resulterar beräkningen i att skatt ska tillgodoräknas kan återbetalning bli aktuell (64 kap. 2 § SFL).

Skatteverket får under vissa förutsättningar besluta att den som är skattskyldig enligt SINK ska betala skatt i vissa fall (54 kap. 2 § SFL). Syftet med den paragrafen är att Skatteverket ska kunna besluta om mottagarens betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt i fall där en utbetalare inte har gjort skatteavdrag eller gjort avdrag med för lågt belopp och i fall där skatten på ersättning från en utbetalare inte kan betalas med skatteavdrag (prop. 2010/11:165 s. 975). Om skatteavdrag för skatt enligt SINK har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet (54 kap. 2 § SFL). Om tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, ska överskjutande belopp återbetalas under förutsättning att det inte finns hinder mot återbetalning (64 kap. 2 § och 4 §§ SFL). En ansökan om att få tillgodoräkna sig överskjutande särskild inkomstskatt får normalt anses innefatta en begäran om att ett eventuellt överskott ska betalas tillbaka (prop. 2010/11:165 s. 977).

En ändring av bestämmelserna om skatteavdrag som innebär att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag medför att skatteavdragen som den utländska utbetalaren gör ska hanteras på samma sätt som när en utbetalare i Sverige gör skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10, 11 och 13 kap. SFL. Mottagaren ska tillgodoräknas skatteavdrag på samma sätt som gäller när en utbetalare i Sverige gör skatteavdrag.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att inga bestämmelser i skatteförordningen behöver ändras när det gäller tillgodoräkning av skatteavdrag i och med förslaget om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. De kommer att kunna tillämpas när utländska utbetalare gör skatteavdrag.

Ansvar för skatter och avgifter

Bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter finns i 59 kap. SFL. Det finns bl.a. bestämmelser om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Skatteverket får besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av (59 kap. 2 § SFL). Om mottagaren ska betala slutlig skatt, får utbetalarens ansvar inte avse större belopp än vad som kan behövas för att betala den slutliga skatten för det beskattningsår som ersättningen avser. Ett beslut om ansvar för utbetalaren ska även omfatta mottagaren. Det gäller dock inte bl.a. om beslut om slutlig skatt för beskattningsåret har fattats eller tiden för att fatta ett sådant beslut har gått ut (59 kap. 3 § SFL). Om den skatt som skulle ha dragits av inte kan beräknas tillförlitligt, får skatten uppskattas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. En utbetalare som har betalat skatt har rätt att kräva mottagaren av ersättningen på beloppet (59 kap. 5 § SFL).

Bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. SFL kan tillämpas för en utländsk utbetalare som omfattas av reglerna om skatteavdrag på motsvarande sätt som gäller för en utbetalare i Sverige som ska göra skatteavdrag.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att inga bestämmelser i skatteförfarandelagen behöver ändras när det gäller ansvar för skatter och avgifter i och med förslaget om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. De kommer att kunna tillämpas när utländska utbetalare gör skatteavdrag.

Mottagare som har ingått socialavgiftsavtal

Om den som ger ut ersättning för arbete har ingått ett avtal med mottagaren av ersättningen att denne ska fullgöra utgivarens skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter på ersättningen (socialavgiftsavtal), ska avtalet gälla om det har ingåtts med en utgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos mottagaren av ersättningen. Ett socialavgiftsavtal innebär inte att utgivaren befrias från sina skyldigheter om mottagaren av ersättningen inte fullgör sina skyldigheter (5 kap. 5 § SFL).

Konsekvensen av att införa bestämmelser som innebär att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag, samtidigt som samma utbetalare kan ingå ett socialavgiftsavtal med mottagaren avseende skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, blir att både utbetalaren och mottagaren måste redovisa och betala skatt respektive arbetsgivaravgifter på samma ersättning när ett socialavgiftsavtal har slutits:

- Utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete och redovisa och betala skatten.
- Mottagaren ska fullgöra utbetalarens skyldigheter i fråga om redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter.

Antalet socialavgiftsavtal förväntas minska till följd av att bestämmelser införts om att utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet. Socialavgiftsavtal kan dock tillämpas i andra situationer och ovan nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen ska därför fortsatt gälla.

Särskilda avgifter och straff

Med särskilda avgifter avses bl.a. förseningsavgift och skattetillägg (3 kap. 17 § SFL). Bestämmelser om förseningsavgift finns i 48 kap. SFL och bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. SFL.

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattedeklaration inte har gjort det i rätt tid. Förseningsavgift får dock inte tas ut om det är fråga om en förenklad arbetsgivardeklaration (48 kap. 1 § SFL). Förseningsavgiftens storlek framgår av 48 kap. 6 § SFL.

Skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag (49 kap. 9 § SFL). På inte gjort skatteavdrag ska skattetillägg tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts (49 kap. 18 § SFL). Skattetillägg på gjorda men oredovisade skatteavdrag ska påföras enligt de vanliga bestämmelserna. Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning. Skattetillägg kan även tas ut vid skönsbeskattning och vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (49 kap. 4–8 §§ SFL). I vissa fall får skattetillägg inte tas ut (49 kap. 10–49 d §§ SFL).

Skatteverket kan besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp (51 kap. 1 § SFL).

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott (2 § skattebrottslagen). Om brottet anses ringa, döms den enskilde för skatteförseelse (3 § skattebrottslagen). Om brottet anses grovt, döms den enskilde för grovt skattebrott (4 § skattebrottslagen).

Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift, om gärningen inte är av mindre allvarligt slag (5 § skattebrottslagen).

Ovan nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen behöver inte ändras utan kommer att kunna tillämpas när utländska utbetalare gör skatteavdrag.

8.5 Egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och särskild A-skatt

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

Regeringens bedömning: Det behövs ingen ändring i bestämmelsen om särskild A-skatt.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget och bedömningen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Begränsat skattskyldiga arbetstagare

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK redovisa och betala in den särskilda inkomstskatten (13 kap. 6 § SFL). Med hemmahörande i utlandet menas här en fysisk person som är bosatt utomlands och en juridisk person som inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här (3 kap. 2 § SFL och 2 § SINK). Den skattskyldige ska således själv redovisa skatten i en särskild skattedeklaration (26 kap. 2 § 6 SFL). Skatten ska redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten kom den skattskyldige till del med undantag för januari och augusti, då redovisning och betalning i stället ska göras senast den 17 (26 kap. 35 § och 62 kap. 3 § SFL). Denna redovisnings- och betalningsskyldighet gäller oavsett om ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har fattats.

I lagrådsremissen föreslås att bestämmelsen om att skatteavdrag inte ska göras om den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig ersättning enligt SINK är hemmahörande i utlandet i 13 kap. 3 § andra stycket SFL ska upphöra att gälla (avsnitt 8.1). Konsekvensen av förslaget är att skatteavdrag framöver ska göras. En begränsat skattskyldig arbetstagare ska i normalfallet inte själv betala den särskilda inkomstskatten i dessa fall om skatteavdraget täcker den skatt som ska betalas i Sverige.

Bestämmelsen om egen redovisning och betalning av den särskilda inkomstskatten enligt 13 kap. 6 § SFL 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.

Skatteverket får även under vissa förutsättningar besluta att den som är skattskyldig enligt SINK ska betala skatt i vissa fall (54 kap. 2 § SFL). Syftet med den paragrafen är att Skatteverket ska kunna besluta om mottagarens betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt i fall där en utbetalare inte har gjort skatteavdrag eller gjort avdrag med för lågt belopp och i fall där skatten på ersättning från en utbetalare inte kan betalas med skatteavdrag (prop. 2010/11:165 s. 975), se avsnitt 8.4.

Med hänsyn till vad som anförs ovan föreslår regeringen att den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska redovisa och betala skatt som avser sådan ersättning eller sådant vederlag som utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från, om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Obegränsat skattskyldiga arbetstagare

Om en obegränsat skattskyldig arbetstagare får ersättning för arbete av någon som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige gäller följande, som är av intresse här. En obegränsat skattskyldig ska ansöka om särskild A-skatt och själv betala in skatten varje månad, om Skatteverket har beslutat det (8 kap. 5 § SFL). Skatteverket får besluta om särskild A-skatt för den som inte är godkänd för F-skatt, om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten än om bara skatteavdrag görs.

I lagrådsremissen föreslås att även 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 (avsnitt 8.1). Konsekvensen av det förslaget är att en obegränsat skattskyldig arbetstagare inte behöver ansöka om särskild A-skatt när utbetalaren ska göra skatteavdrag.

Bestämmelsen om egen betalning av särskild A-skatt ska dock fortsatt tillämpas i andra situationer. Fysiska personer ska betala särskild A-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 särskild A-skatt.

Med hänsyn till vad som anförs ovan anser regeringen att någon ändring av bestämmelsen om särskild A-skatt inte behöver göras.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 13 kap. 6 § SFL.

9 Registrering hos Skatteverket

9.1 En utbetalare som ska göra skatteavdrag ska registreras hos Skatteverket

Regeringens bedömning: Någon särskild bestämmelse om att utländska utbetalare som ska göra skatteavdrag ska anmäla sig för registrering behövs inte.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: 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 § första stycket skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

I lagrådsremissen föreslås att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (nedan utländsk

utbetalare) ska göra skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (avsnitt 8.1). Detsamma gäller ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (avsnitt 8.1).

Regeringen anser att bestämmelserna i 7 kap. 1 § SFL inte behöver ändras i och med förslaget om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag. Formuleringen ”den som är skyldig att göra skatteavdrag” i första stycket punkt 1 rymmer även den situationen. Bestämmelsen kommer att kunna tillämpas när utländska utbetalare gör skatteavdrag.

9.2 En fysisk person som arbetar i Sverige behöver inte anmäla sig för registrering

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon skyldighet för fysiska personer som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförda i Sverige eller har ett samordningsnummer att anmäla sig för registrering hos Skatteverket när arbetet i Sverige påbörjas.

Promemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. I promemorian föreslås att en skyldighet införs för fysiska personer som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförda i Sverige eller har ett samordningsnummer att anmäla sig för registrering hos Skatteverket när arbetet i Sverige påbörjas.

Remissinstanserna: *Konjunkturinstitutet* anför att utländsk arbetskraft är vanligare förekommande inom vissa branscher och att registreringskravet därmed kan göra statistiken inom just dessa branscher mer tillförlitlig. *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)* anser att ett möjligt alternativt förslag är att regeringen ser över möjligheten att samordna anmälningar till Arbetsmiljöverkets register respektive Skatteverkets register för att undvika en onödig administrativ börda för både företagen, arbetstagarna och berörda myndigheter. En sammantagen registrering kan utgöra ett mindre ingripande alternativ. TCO ser annars en risk att dessa registreringar sammantaget (som till viss del överensstämmer) kan anses oproportionerliga i förhållande till syftena med bestämmelserna och därmed utgöra en otillåten inskränkning av den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 56 i EUF-fördraget. *Sveriges Byggindustrier* påtalar risken för att oseriösa aktörer uppmanar arbetstagare att inte registrera sig och att åtgärden då riskerar att enbart medföra ytterligare administration för de aktörer som redan sköter sig. Det är således mycket viktigt att Skatteverket får de resurser som krävs för att faktiskt kunna kontrollera att regelverket efterlevs. De anför vidare att det är viktigt att underlätta registreringen, exempelvis genom ”hotspots” på flygplatser etc. samt att Skatteverkets handläggning sker betydligt snabbare än i dag. *Svenskt Näringsliv*, i vilket *Almega* instämmer, betonar vikten av att, i jakten på osund konkurrens och fusk, inte lägga ytterligare bördor på skattskyldiga som försöker följa reglerna. Om nya bördor ska påföras arbetstagare, som inte ens ska betala skatt i Sverige, måste det vara tydligt att åtgärden har en effekt på skatteundandragandet. Man anför vidare att det är viktigt att registreringsprocessen blir så enkel som möjlig

för den utländska arbetstagaren och att registrering via internet skulle innebära en klar förenkling samt att Skatteverket bör erbjuda denna möjlighet. Man betonar vikten av att något krav på fysisk registrering inte införs eftersom det skulle innebära en onödigt betungande registreringsprocess. *IKEA* framför att registrering bör kunna ske elektroniskt genom arbetsgivarens försorg och att samordning bör göras med förfarandet för anmälan till Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister. I ett gemensamt yttrande från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* förordas ett online-baserat system för registrering av individer.

Skälen för regeringens bedömning: I lagrådsremissen föreslås att en uthyrningsbestämmelse ska införas och att synsättet ekonomisk arbetsgivare i förhållande till 183-dagarsregeln ska tillämpas i intern rätt och i skatteavtalen. Innebörden är att en begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige och som hyrs ut till en verksamhet, t.ex. ett företag eller offentlig sektor, i Sverige i vissa fall blir skattskyldig här. Det avgörande för om arbetstagaren ska beskattas är vem arbetet utförs för och inte vem som betalar ut lönen (avsnitt 7.2). Dessa förslag torde innebära att antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer som blir skattskyldiga i Sverige ökar. Förslaget i avsnitt 8.1 om att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning 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 har varit skyldiga att betala skatt här i landet 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 av ersättningen och för Skatteverket är det viktigt att inte bara utbetalaren, utan även mottagaren är registrerad i beskattningsdatabasen. Om en person inte har ett personnummer eller ett 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]).

En kontrolluppgift ska enligt 5 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, bl.a. innehålla uppgift om personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den kontrolluppgiften avser. Det förekommer trots detta att den som lämnar kontrolluppgift inte anger uppgift om sådant nummer. Skatteverket får då utreda vem kontrolluppgiften avser och registrera denne i beskattningsdatabasen. Motsvarande bestämmelser om identitetsuppgifter kommer att gälla för arbetsgivardeklarationer när bestämmelserna om uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen börjar tillämpas (6 kap. 1 § SFF).

En persons identitet kan fastställas med en högre grad av säkerhet om det är personen själv som anmäler sig, än om beslutet om samordningsnummer grundas på uppgifter från en arbetsgivare.

Som *Sveriges Byggindustrier*, *Svenskt Näringsliv* och *Almega* samt *IKEA* och *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* påpekar finns det en risk för att registreringsprocessen medför en onödigt stor administrativ börda för utländsk arbetskraft som avser att arbeta i Sverige. Det är i dagsläget inte möjligt att genomföra en registrering genom ett online-baserat system. Detta kan dock förändras i framtiden. Regeringen gav i oktober 2017 åtta myndigheter (bl.a. Skatteverket, Arbetsmiljöverket, Försäkringskassan och Migrationsverket) i uppdrag att samla relevant information om den svenska arbetsmarknaden till utländska arbetstagare, arbetsgivare och egenföretagare som verkar eller avser att verka i Sverige. Uppdraget innebär att en särskild portalsida ska skapas, som länkar till andra relevanta webbplatser. En första version av portalsidan ska vara publicerad senast den 1 augusti 2018. Kunskapen om ett eventuellt framtida online-baserat skatteregistreringssystem skulle kunna öka genom att information om systemet också görs tillgänglig via denna portalsida.

Det är heller inte idag möjligt, att som bl.a. TCO föreslår, lösa registreringen genom ett samordnat förfarande med den anmälningsskyldighet som redan finns till Arbetsmiljöverket enligt lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare.

Regeringen vill därför inte nu gå fram med promemorians förslag om anmälningsskyldighet, men avser att följa utvecklingen noga och återkomma i frågan om det visar sig nödvändigt.

10 Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning till utländska juridiska personer och fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige

10.1 Skatteavdrag

Regeringens förslag: Skatteavdrag från sådan ersättning för arbete som en utbetalare som hör hemma i Sverige betalar till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig här i landet ska bara göras om ersättningen betalas för arbete som mottagaren utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands.

Skatteavdrag ska dock alltid göras från inkomst som avser lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting och som inte undantas från skatteplikt enligt 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Detsamma gäller arvode och

liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person.

Promemorians förslag: I promemorian föreslås att 10 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, slopas.

Remissinstanserna: *Näringslivets regelnämnd (NNR)* menar att förslagets genomförande riskerar att göra det krångligare för utländska företag att bedriva verksamhet i Sverige, utan att några avgörande positiva effekter kan uppnås. *Företagarna* avstyrker förslaget och uppmanar regeringen att göra en ordentlig analys av hur omfattande tillämpningsområdet bör vara, hur det lämpligen kan avgränsas och även analysera de negativa effekter som skulle bli följden. *Svenskt Näringsliv*, med vilket *Almega* instämmer, anser att det saknas legitimitet för att göra skatteavdrag för ersättning som betalas till en utländsk näringsidkare som inte är skattskyldig i Sverige. Ett sådant skatteavdrag innebär endast att betalningen till den utländska näringsidkaren till viss del tar vägen förbi Skatteverkets konto för att sedan betalas ut till den utländska näringsidkaren i ett senare skede. Det blir således betydligt krångligare för utländska näringsidkare utan F-skatt att bedriva verksamhet i Sverige. *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* anser att Skatteverket bör genomföra en informationsinsats så att reglerna är tydliga för dem som berörs så att misstag undviks.

Skälen för regeringens förslag: Skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska bara göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (10 kap. 6 § SFL), se avsnitt 5.7.

En bedömning av om den verksamhet som ett utländskt företag bedriver i Sverige innebär att fast driftställe föreligger här får i många fall antas medföra avsevärda svårigheter för den som anlitar det utländska företaget oavsett om denne är ett företag, en 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 saknar 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 f. och s. 85 f. samt prop. 1996/97:100 s. 246 f.). Detta syfte kan inte sägas ha uppnåtts när det gäller betalning av ersättning för arbete till ett utländskt företag. När ett företag, en verksamhet inom offentlig sektor eller en fysisk 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. Det är alltså utbetalaren som tvingas ta ställning till huruvida betalningsmottagaren skatterättsligt har ett fast driftställe i Sverige eller inte. Om utbetalaren då gör en felaktig bedömning av denna komplicerade skatterättsliga fråga och underlåter att göra skatteavdrag när sådant skulle ha gjorts, riskerar utbetalaren att drabbas av påföljd för det underlåtna skatteavdraget.

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. I promemorian anförs att ett slopande av 10 kap. 6 § SFL skulle innebära att samma regler skulle gälla oavsett om mottagaren är ett företag i Sverige eller ett företag i utlandet.

Något som talar mot att slopa 10 kap. 6 § SFL är att paragrafen 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. I lagrådsremissen föreslås att en bestämmelse införs i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, som anger när en begränsat skattskyldig fysisk person inte kan tillämpa 183-dagarsregeln. Bestämmelsen innebär att 183-dagarsregeln inte ska tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft (avsnitt 7.2). Dessutom föreslås att den utländska utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet till mottagaren (avsnitt 8.1) i den mån arbetet utförs i Sverige.

Förslaget att slopa 10 kap. 6 § SFL skulle enligt promemorian medföra att ett godkännande för F-skatt får 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. Den ökade beskattningsrätten avseende anställdas löner och den administrativa skyldigheten för den utländska utbetalaren att göra skatteavdrag i uthyrningsfallen, innebär vidare enligt promemorian att aktuell bestämmelse inte längre kan motiveras av administrativa skäl.

Ett slopande av paragrafen skulle, med hänsyn taget till förslaget till ny lydelse av 10 kap. 2 §, innebära att en utbetalare av ersättning som hör hemma i utlandet enbart ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om arbetet utförs i Sverige, medan en utbetalare av sådan ersättning för arbete som hör hemma i Sverige skulle åläggas att göra skatteavdrag från ersättning för arbete oavsett var arbetet utförs, trots att mottagaren i många fall endast ska beskattas för verksamhet här i riket. Exempelvis skulle svenska företag vara skyldiga att göra skatteavdrag för ersättning för arbete till ett utländskt företag som helt utför arbetet i sitt hemland eller för ersättning för arbete som en begränsat skattskyldig fysisk person utför utanför Sverige.

Regeringen delar promemorians bedömning att de skäl som talar för ett undantag från bestämmelserna om skatteavdrag för betalningar till utländska mottagare har försvagats och att huvudregeln i svensk rätt att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete till en mottagare som saknar F-skatt bör gälla när betalningsmottagaren har verksamhet i Sverige. Detta framgår även av förslaget att utländska arbetsgivare endast

ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som utförs i Sverige i (10 kap. 2 § SFL).

Regeringen anser däremot att 10 kap. 6 § SFL inte ska slopas utan omformuleras så att skatteavdrag bara ska göras från ersättning som betalas ut av utbetalare som hör hemma i Sverige för arbete som en juridisk person som hör hemma i utlandet eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig om mottagaren utför arbetet i Sverige. Med arbete som utförs i Sverige bör även förstås arbete som inom ramen för arbetet i Sverige utförs utomlands. Det kan vara frågan om tjänsteresor eller arbete som under en kortare tid utförs i hemmet utomlands. Ledning för bedömningen av om arbetet i sådana fall ska anses falla inom ramen för arbete som utförts i Sverige kan fås av 3 § tredje stycket SINK.

Som *NNR*, *Företagarna*, *Svenskt Näringsliv* och *Almega* påpekar innebär förslaget i promemorian att det blir krångligare för utländska företag att verka i Sverige. För de utländska företag som ska göra skatteavdrag och därmed är skyldiga att anmäla sig för registrering och lämna arbetsgivardeklarationer, kommer dock den ökade kontakten med Skatteverket på grund av det här aktuella förslaget att de ska bli föremål för skatteavdrag inte rimligen att innebära någon större ökning av den administrativa bördan. För företag som inte träffas av skyldigheten att göra skatteavdrag för sina anställda, blir läget dock ett annat. De kommer, på samma sätt som svenska företag, att behöva kontakta Skatteverket för att ansöka om godkännande för F-skatt, begära beslut om befrielse från skatteavdrag eller begära att preliminär skatt beräknas enligt särskild beräkningsgrund (avsnitt 10.2). Som *LRF* påpekar är det viktigt att Skatteverket genomför en informationsinsats inför ikraftträdandet, så att bestämmelserna blir tydliga för dem som berörs.

Svenskt Näringsliv menar att det saknas legitimitet för att göra skatteavdrag från ersättning som betalas till en utländsk näringsidkare som inte är skattskyldig i Sverige. Regeringen pekar på den möjlighet som dessa har att inte bli utsatta för skatteavdrag om Skatteverket gör bedömningen att de inte är skattskyldiga i Sverige, antingen genom att ansöka om godkännande för F-skatt, genom att begära beslut om befrielse från skatteavdrag eller genom att begära att få ett beslut om särskild beräkningsgrund. Det saknas dock skäl till att göra skatteavdrag från ersättning som betalas ut till ett utländskt företag eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om denne inte har bedrivit någon verksamhet här i landet.

Genom förslaget tydliggörs att även fysiska personer som är begränsat skattskyldiga ska bli föremål för skatteavdrag om de utför arbete i Sverige

Inkomst som avser lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting ska dock enligt 5 § första stycket 1 SINK beskattas i Sverige. I 6 § samma lag finns dock undantag från skatteplikt bl.a. om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställdt av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för en bilateral biståndsverksamhet. Detsamma gäller arvode och liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person. En person som enligt dessa bestämmelser ska beskattas i Sverige kan enligt 4 § SINK begära att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Det saknas anledning att de i sådana fall skulle vara undantagna från bestämmelserna om skatteavdrag. I de fall ersättningen för arbete omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska skatteavdrag inte göras enligt 10 kap., utan enligt bestämmelserna i 13 kap.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 10 kap. 6 § SFL

10.2 Befintliga bestämmelser ska gälla

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om godkännande för F-skatt, beslut om befrielse från skatteavdrag, särskild beräkningsgrund för skatteavdrag och anstånd med betalning av skatt är tillämpliga för utländska juridiska personer och fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som bedriver näringsverksamhet i Sverige.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

I lagrådsremissen föreslås 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 i Sverige (avsnitt 10.1).

Det kan förekomma att skatteavdrag görs från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person som inte är skattskyldig i Sverige. I sådant fall ska den inbetalda skatten betalas tillbaka till mottagaren. Efter ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket enligt 56 kap. 9 § första stycket SFL beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). Från den slutliga skatten ska avdrag göras för debiterad F-skatt och särskild A-skatt och avdragen A-skatt (56 kap. 9 § andra stycket SFL). Det kan dock gå lång tid från det att en utbetalare gör skatteavdrag från ersättning för arbete till dess att skatteavdraget utbetalas till mottagaren efter en slutskatteberäkning.

För att undvika detta kan mottagaren ansöka om godkännande för F-skatt, begära beslut om befrielse från skatteavdrag, ansöka om att den preliminära skatten ska beräknas enligt bestämmelserna om särskild beräkningsgrund eller ansöka om förtidsåterbetalning av den preliminära A-skatten.

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 enligt inkomstskattelagen (avsnitt 8.1). Det kan förekomma att en utländsk juridisk person, både är utbetalare och mottagare av ersättning. Om den utländska juridiska personen inte är skattskyldig i Sverige, men skatteavdrag har gjorts på ersättning som den utländska juridiska personen har erhållit, kan det resultera i att samma

utländska juridiska person ska betala in skatt och samtidigt få tillbaka inbetald skatt. I ett sådant fall kan bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt aktualiseras.

Godkännande 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. Den i avsnitt 10.1 föreslagna ändringen 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 godkännande för 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 nollbeskattnings. 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). Ett godkännande 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.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att några bestämmelser i skatteförfarandelagen inte behöver ändras när det gäller godkännande för F-skatt i och med förslagen om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag och om utökad skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till utländska juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer. De kommer att kunna tillämpas när fråga uppkommer om skatteavdrag enligt de föreslagna bestämmelserna.

Beslut om befrielse från skatteavdrag

Skatteverket får enligt 10 kap. 9 § SFL besluta att skatteavdrag inte ska göras från en viss ersättning för arbete bl.a. om ersättningen betalas ut till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige och någon överenskommelse inte har träffats med den stat där ersättningen ska beskattas om att skatteavdrag ska göras i Sverige. Skatteverket kan alltså besluta att skatteavdrag inte ska göras till exempel om det kan konstateras att mottagaren inte är skattskyldig för inkomsten.

Skatteverket får vidare enligt samma paragraf besluta att skatteavdrag inte ska göras om skatteavdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst eller anställningsförhållanden eller av andra särskilda skäl, skulle medföra avsevärda besvär för utbetalaren. Exempel på när denna bestämmelse kan komma i fråga kan vara att ersättningen avser både arbete och material och det skulle medföra avsevärda besvär för utbetalaren att särskilja ersättningen för arbete.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att några bestämmelser i skatteförfarandelagen inte behöver ändras när det gäller beslut om befrielse från skatteavdrag i och med förslagen om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag och om utökad skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till utländska juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer. De kommer att kunna tillämpas när fråga uppkommer om skatteavdrag enligt de föreslagna bestämmelserna.

Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

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).

Ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag 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.

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

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att några bestämmelser i skatteförfarandelagen inte behöver ändras när det gäller beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag i och med förslagen om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag och om utökad skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till utländska juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer. De kommer att kunna tillämpas när fråga uppkommer om skatteavdrag enligt de föreslagna bestämmelserna.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

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, 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 en utländsk arbetsgivare att få förtidsåterbetalning endast av den anledningen att utbetalaren har gjort skatteavdrag.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att några bestämmelser i skatteförfarandelagen inte behöver ändras när det gäller beslut om förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt i och med förslagen om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag och om utökad skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till utländska juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer. De kommer att kunna tillämpas när fråga uppkommer om skatteavdrag enligt de föreslagna bestämmelserna.

Anstånd

I lagrådsremissen föreslås 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 enligt inkomstskattelagen (1999:1229), se avsnitt 8.1. Detta kan leda till betalningsproblem för utbetalaren i de fall denne även måste underkasta sig skatteavdrag från den ersättning för arbete som beställaren betalar ut. Bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt kan i sådana fall aktualiseras.

Sådana bestämmelser finns i 63 kap. SFL. Skatteverket ska medge anstånd bl.a. om det finns synnerliga skäl (63 kap. 15 § SFL). Huvudsyftet med paragrafen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge den betalningsskyldiga skäligt rådrum att skaffa fram pengar att betala skatten och avgiften med (prop. 2010/11:165 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 till två månader, med viss möjlighet till förlängning.

Skatteverket får bevilja anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Ett sådant anstånd är inget som den betalningsskyldige kan kräva att få. Bestämmelsen är alltså en ren befogenhetsbestämmelse till stöd för Skatteverket. Anståndet ska förbättra utsikterna för att den skattskyldige kommer att betala statens fordringar på skatter och avgifter. Det ska ur ett strikt fiskalt perspektiv framstå som fördelaktigare än fortsatta borgenärs- och indrivningsåtgärder från det allmännas sida. Ett anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL 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 dock inte något formellt hinder för Skatteverket att bevilja borgenärsanstånd för fordringar som redan har

hunnit överlämnats till Kronofogdemyndigheten (prop. 2010/11:165 s. 1044).

Skatteverket gör i promemorian bedömningen 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. I de fall anstånd medges, påförs anståndsrenta enligt bestämmelserna i 65 kap. SFL.

Med hänsyn till det som anförs ovan anser regeringen att några bestämmelser i skatteförordningen inte behöver ändras när det gäller beslut om anstånd med betalning av skatt i och med förslagen om att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag och om utökad skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till utländska juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer. De kommer att kunna tillämpas när fråga uppkommer om skatteavdrag enligt de föreslagna bestämmelserna.

11 Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige

11.1 Skyldighet att lämna särskilda uppgifter ska införas

Regeringens förslag: En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Den som lämnar en inkomstdeklaration ska inte lämna särskilda uppgifter.

De särskilda uppgifterna ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen när inkomstdeklaration ska lämnas.

De särskilda uppgifterna ska undertecknas.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian finns ingen reglering om när fysiska personer ska lämna särskilda uppgifter.

Remissinstanserna: *Sveriges Byggindustrier* anser att förslaget rörande skyldighet att lämna särskilda uppgifter är för vitt och behöver preciseras. Det synes obilligt att begära att utländska företags uppgiftsskyldighet ska vara densamma som finns för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Om reglerna uppfattas som oproportionerliga riskerar de dessutom att strida mot artikel 56 i EUF-fördraget. *Svenskt Näringsliv*, i vilket *Almega* instämmer, anser att det behöver förtydligas vilka uppgifter

som ska lämnas. Det är av särskild vikt att dessa uppgifter inte överskrider vad som är nödvändigt. För att minimera den administrativa bördan för utländska företag bör endast sådana uppgifter som är helt nödvändiga för Skatteverkets bedömning avseende om skattskyldighet föreligger begäras in.

Skälen för regeringens förslag

Behov av uppgifter för att bedöma skattskyldighet

Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3 § IL). Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL). Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga (6 kap. 7 § IL). Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe (6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Vad som avses med fast driftställe anges närmare i avsnitt 5.1.

Fysiska personer är obegränsat skattskyldiga om de är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige, eller har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § första stycket IL). Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige (3 kap. 8 § IL). Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 1 IL). Den som är begränsat skattskyldig är bl.a. skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § IL).

Skatteverket ska registrera den som bl.a. är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § SFL). 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 § första stycket SFL). Skatteverket ska vidare efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § första stycket SFL). Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till Skatteverket (28 kap. 2 § SFL).

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).

Som framgår ovan ska den som avser att bedriva näringsverksamhet i Sverige anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Dessutom kan den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ansöka om godkännande för F-skatt. Vid anmälnings- och ansökningstillfället är det naturligtvis svårt att veta hur den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva kommer att utveckla sig. Efter att ett företag har blivit godkänt för F-skatt finns ingen skyldighet för företaget att lämna några uppgifter om den bedrivna verksamheten till Skatteverket, förutom att eventuellt lämna deklarerationer. Om det utländska företaget efter beskattningsårets utgång gör bedömningen att skattepliktigt

intäkt inte finns eftersom något fast driftställe inte finns i Sverige, är det troligt att företaget inte lämnar någon inkomstdeklaration i Sverige. Någon skyldighet för företaget att lämna uppgifter för bedömning av eventuell skattskyldighet finns inte enligt några andra regler. Skatteverket riskerar därför att inte få in uppgifter från företaget för bedömning av om företaget har bedrivit verksamheten på ett sådant sätt att fast driftställe föreligger i Sverige och om intäkten ska beskattas i Sverige.

Det är lämpligt att ett utländskt företag som t.ex. har uppgett till Skatteverket att företaget bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige, i vissa fall lämnar uppgifter till Skatteverket om den bedrivna verksamheten efter beskattningsårets utgång.

En fråga att ta ställning till är på vilket sätt dessa uppgifter ska lämnas till Skatteverket. I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter att lämna uppgifter till Skatteverket, nämligen skyldighet att lämna kontrolluppgifter, olika slags deklarerationer, särskilda uppgifter, informationsuppgifter och periodiska sammanställningar. Syftet med de olika uppgiftsskyldigheterna skiljer sig åt. I 33 kap. SFL finns bestämmelser om särskilda uppgifter. Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bl.a. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (33 kap. 2 § 1 SFL). Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst ska lämna särskilda uppgifter om intäkter och kostnader under räkenskapsåret, tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, samt övriga omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är undantagen från skattskyldighet (33 kap. 3 § första stycket SFL). Det är lämpligt att särskilda uppgifter även ska lämnas till ledning för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

I syfte att begränsa den administrativa bördan anser regeringen, precis som *Sveriges Byggindustrier*, *Svenskt Näringsliv* och *Almega*, att målsättningen ska vara att så långt som möjligt begränsa antalet uppgifter som ska lämnas till Skatteverket. Remissinstanserna anser vidare att det behöver förtydligas vilka uppgifter som ska lämnas till Skatteverket. Regeringen föreslår att 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 skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Det kan alltså vara uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen om verksamhet bedrivs från ett fast driftställe i Sverige eller inte, t.ex. vilken verksamhet som bedrivs och hur lång tid verksamheten avses att bedrivas. Dessa uppgiftsskyldiga ska inte lämna särskilda uppgifter om intäkter och kostnader under räkenskapsåret samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna (jfr 33 kap. 3 § första stycket 1 och 2 SFL).

Sveriges Byggindustrier framhåller att bestämmelserna riskerar att strida mot artikel 56 i EUF-fördraget om de uppfattas som opropotionerliga. Regeringen erinrar om att ett utländskt företag som har fast driftställe i Sverige och därför är skattskyldigt enligt bestämmelserna

i inkomstskattelagen ska lämna inkomstdeklaration. De uppgifter som enligt förslaget ska lämnas som särskilda uppgifter inskränks till sådana som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna avgöra om en inkomstdeklaration ska lämnas eller inte. Vad gäller bestämmelsernas förhållande till EUF-fördraget hänvisas till bedömningarna i avsnitt 14.

I de fall en inkomstdeklaration lämnas, får Skatteverket de uppgifter som verket behöver för att kunna bedöma skattskyldigheten. Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter bör därför inte gälla för den som ska lämna inkomstdeklaration.

Skyldigheten att lämna särskilda uppgifter bör avgränsas till fysiska och juridiska personer som är registrerade på någon av de tre grunder som anges i det följande.

Den som är godkänd för F-skatt

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). En ansökan om godkännande för F-skatt innebär att företaget, enligt egen uppgift, bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige.

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som är godkänd för F-skatt bör vara skyldig att lämna aktuella särskilda uppgifter. Särskilda uppgifter bör även lämnas om företaget endast varit godkänt för F-skatt under en del av året.

Den som är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete

I lagrådsremissen föreslås 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 (avsnitt 8.1). Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras, ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket (7 kap. 2 § första stycket SFL). Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete bör vara skyldig att lämna aktuella särskilda uppgifter.

Ett utländskt företag som omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete torde 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 finns det behov av att särskilt reglera detta. 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 beskattningsår.

Den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats

Bestämmelser om skyldighet att föra personalliggare finns i 39 kap. SFL. Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats ska föra en

elektronisk personalliggare. Det gäller dock bara om byggherren har tillhandahållit utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen. Den som är skyldig att föra en personalliggare ska i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten (39 kap. 11 a § SFL). En byggherre ska tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen. Skyldigheten att tillhandahålla utrustning gäller inte i vissa särskilt angivna fall (39 kap. 11 b § SFL). Byggherren ska hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen. Den som bedriver byggverksamhet ska hålla sin personalliggare tillgänglig för Skatteverket och byggherren på byggarbetsplatsen (39 kap. 12 § andra stycket SFL). Skatteverket har möjlighet att göra oannonserade kontrollbesök för att kontrollera personalliggaren (42 kap. 8 och 8 a §§ SFL). En kontrollavgift tas ut om skyldigheten inte fullgörs enligt gällande bestämmelser (50 kap. 3 och 4 §§ SFL).

Den som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan byggverksamheten på byggarbetsplatsen påbörjas. Anmälan ska innehålla uppgift om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas (7 kap. 2 a § SFL). Skatteverket ska registrera den som enligt 39 kap. 11 b § SFL är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats (7 kap. 1 § SFL).

En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige 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 vara skyldig att lämna aktuella särskilda uppgifter.

Ett utländskt företag som omfattas av skyldigheten att föra personalliggare torde 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 finns det behov av att särskilt reglera detta. 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 beskattningsår.

Tidpunkt för att lämna särskilda uppgifter

Särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst och som ska lämnas av redare ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § SFL (33 kap. 10 § SFL). I 32 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om när andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration. Vad som avses med juridiska personer framgår av 3 kap. 11 § SFL. Det finns fyra deklarationstidpunkter (1 juli, 1 november, 15 december eller 1 mars) och dessa beror på när beskattningsåret går ut (31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti). 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 anses vara beskattningsåret när en inkomstdeklaration ska lämnas (3 kap. 5 § andra och tredje stycket SFL).

Fysiska personer och dödsbon ska lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret (32 kap. 2 § SFL).

Regeringen anser att 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. Det föreslås därför att ovannämnd särskild uppgift ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § SFL. Det gäller dock bara för andra juridiska personer än dödsbon. Om en fysisk person ska lämna aktuell särskild uppgift, ska den ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Formkrav

I 38 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om att särskilda uppgifter ska undertecknas. Detta formkrav bör även omfatta särskilda uppgifter som en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1, 2 och 10 §§ och 38 kap. 2 § SFL, samt att en ny paragraf, 33 kap. 6 a §, införs i samma lag.

11.2 Beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter

Regeringens förslag: Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter om uppgifterna inte behövs för kontroll av skattskyldigheten. Ett beslut om undantag ska avse viss tid och får återkallas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Svenskt Näringsliv*, i vilket *Almega* instämmer, efterfrågar dock tydliga kriterier för i vilka fall undantag ska medges.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund att lämna särskilda uppgifter om uppgifter inte behövs för kontroll av undantag från skattskyldigheten. Ett beslut om undantag ska avse en viss tid och får återkallas (33 kap. 4 § SFL). I många fall kan fem år vara en lämplig tid (prop. 2010/11:165 s. 831). Av 66 kap. 20 § andra stycket SFL framgår att beslut som är möjliga att återkalla inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

I lagrådsremissen föreslås att en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige i vissa fall ska lämna särskilda uppgifter om de omständigheter

som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är skattskyldig enligt inkomstskattelagen (avsnitt 11.1). Regeringen anser att det ska finnas motsvarande möjligheter till undantag som anges ovan när det gäller dessa särskilda uppgifter. 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 skattskyldigheten. Ett sådant beslut förutsätter att den som ett sådant beslutet skulle gälla kan visa eller göra troligt att skattskyldighet i Sverige inte föreligger.

Även ett sådant 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. I många fall kan, på samma sätt som gäller de särskilda uppgifter som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska lämna, fem år vara en lämplig tid.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 33 kap. 6 b §, införs i SFL.

11.3 Anstånd med att lämna särskilda uppgifter

Regeringens förslag: Skatteverket ska bevilja en fysisk person eller en juridisk person anstånd med att lämna de nya särskilda uppgifterna i vissa fall.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Svenskt Näringsliv*, i vilket *Almega* instämmer, efterfrågar dock tydliga kriterier för i vilka fall anstånd ska medges.

Skälen för regeringens förslag: Om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket bevilja en fysisk person eller ett dödsbo anstånd med att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 7 § SFL, dvs. särskilda uppgifter om ersättningsbostad i utlandet. Anstånd längre än till och med den 31 maj får beviljas bara om det finns synnerliga skäl (36 kap. 2 § SFL).

Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja en annan juridisk person än ett dödsbo anstånd med att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 §§ SFL, dvs. särskilda uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst och som ska lämnas av redare (36 kap. 4 § 2 SFL). Anstånd ska alltså bara förekomma i rena undantagsfall. I något enstaka fall kan det tänkas att det i nära anslutning till uppgiftstidpunkten inträffar en oförutsedd händelse som gör det omöjligt att lämna uppgiften i tid. Då ska det finnas en möjlighet att medge ett kortare anstånd (prop. 2010/11:165 s. 847).

I lagrådsremissen föreslås att 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 (avsnitt 11.1). Regeringen anser att det ska finnas motsvarande möjligheter till anstånd som anges ovan när det gäller dessa särskilda uppgifter.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 36 kap. 2 och 4 §§ SFL.

11.4 Befintliga bestämmelser ska gälla

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om bl.a. förseningsavgifter är tillämpliga när 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.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I lagrådsremissen föreslås att en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige i vissa fall ska vara skyldig att lämna särskilda uppgifter om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är skattskyldig enligt inkomstskattelagen (avsnitt 11.1). I och med detta blir flera bestämmelser i skatteförfarandelagen med automatik tillämpliga. I det följande tas vissa bestämmelser upp i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen (1971:69) som särskilt bör lyftas fram.

Bestämmelser om förseningsavgift finns i 48 kap. SFL. Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna särskilda uppgifter inte har gjort det i rätt tid (48 kap. 1 § första stycket SFL). Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat särskilda uppgifter, om uppgifterna i de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen (48 kap. 2 § SFL). Förseningsavgiftens storlek framgår av 48 kap. 6 § SFL. Skatteverket kan besluta om hel eller delvis befrielse från en förseningsavgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp (51 kap. 1 § SFL).

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott (2 § skattebrottslagen). Att lämna särskilda uppgifter är en annan föreskriven uppgift. Om brottet anses ringa, döms den enskilde för skatteförseelse (3 § skattebrottslagen). Om brottet anses grovt, döms den enskilde för grovt skattebrott (4 § skattebrottslagen).

Ovan nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen behöver inte ändras utan kommer att kunna tillämpas när 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.

12 Personuppgiftsbehandlingen

Regeringens bedömning: Behandlingen av personuppgifter med anledning av förslagen om ändring i skatteförfarandelagen är förenlig med EU:s dataskyddsförordning och föranleder inga ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Promemorians bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. I promemorian finns ingen bedömning som avser EU:s dataskyddsförordning.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna yttrar sig särskilt över bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

Bestämmelser om personuppgiftsbehandling

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), EU:s dataskyddsförordning, ska tillämpas i medlemsstaterna från och med den 25 maj 2018.

EU:s dataskyddsförordning syftar bl.a. till att skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter (artikel 1). En personuppgift är varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar fysisk person (artikel 4.1).

Enligt artikel 6.1 är behandling av personuppgifter endast laglig om och i den mån som åtminstone ett av villkoren i artikel 6.1 a–f är uppfyllt. Av artikel 6.1 c framgår att behandlingen är laglig om den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige. Av artikel 6.1 e framgår att behandlingen är laglig om den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Av artikel 6.3 framgår att den grund för behandlingen som avses i artikel 6.1 c och 6.1 e ska fastställas i enlighet med unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av. Också syftet med behandlingen ska i fråga om behandling enligt artikel 6.1 e vara nödvändigt för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. I artikel 5 finns principer för personuppgiftsbehandling. Enligt artikeln ska uppgifter bl.a. behandlas på ett lagligt, korrekt och öppet sätt och samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål.

För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i bl.a. beskattningsverksamheten gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Lagen tillämpas enligt 1 kap. 1 § 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. Lagen gäller i vissa delar även vid behandling av uppgifter om juridiska personer och avlidna.

Av 1 kap. 4 § första stycket 1 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter.

Av 2 kap. 1 § 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). Enligt 2 kap. 2 § får uppgifter behandlas i databasen om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. I 2 kap. 3 § och i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

I propositionen Anpassningar av vissa författningar inom skatt, tull och exekution till EU:s dataskyddsförordning (prop. 2017/18:95), föreslås författningsändringar som har bedömts behövliga med anledning av EU:s dataskyddsförordning. Riksdagen har antagit regeringens förslag (bet. 2017/18:SkU15, rskr 2017/18:234). Ändringarna innebär bl.a. att lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska komplettera EU:s dataskyddsförordning. Vidare redovisas vissa överväganden som har gjorts, där det har bedömts att EU:s dataskyddsförordning inte kräver några ändringar och som därför inte har lett till författningsförslag.

Behandlingen är förenlig med EU:s dataskyddsförordning och föranleder inga ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Denna lagrådsremiss innehåller bl.a. förslag till ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Lagrådsremissen innehåller bl.a. förslag om att begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här (avsnitt 7.1).

I avsnitt 8.1 föreslås att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till obegränsat och begränsat skattskyldiga personer som mottagaren utför i Sverige.

I avsnitt 10.1 föreslås att skatteavdrag från sådan ersättning för arbete som en utbetalare som hör hemma i Sverige betalar till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig här i landet bara ska göras om ersättningen betalas för arbete som mottagaren utför i Sverige. Utbetalaren ska, om inte befrielse från skatteavdrag har beslutats, göra skatteavdrag om företaget som tar emot ersättningen inte är godkänt för F-skatt eller har fått den preliminära skatten beräknad till noll.

Ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige bör enligt förslaget i avsnitt 11.1 i vissa fall vara skyldigt att lämna särskilda uppgifter till ledning för bedömning av skattskyldighet enligt IL. Särskilda uppgifter ska inte lämnas om företaget lämnar inkomstdeklaration.

Förslagen medför att Skatteverket kommer att behandla uppgifter i beskattningsdatabasen avseende fler begränsat skattskyldiga fysiska

personer och avseende fler utländska arbetsgivare jämfört med vad som gäller i dag. Förslagen innebär emellertid inte någon väsentlig förändring av vilken typ av personuppgifter som ska behandlas eller vilka behandlingar som ska utföras i databasen.

Behandling hos enskilda (i detta fall utländska utbetalare eller företag) av sådana uppgifter bedöms i prop. 2017/18:95 ha rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i dataskyddsförordningen (se s. 44–46 i propositionen). Den rättsliga grunden för behandlingen i detta fall är i första hand att den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse (t.ex. lämna arbetsgivardeklaration och särskilda uppgifter) på det sätt som anges i artikel 6.1 c. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen.

Vad gäller behovet av att behandla de nu aktuella uppgifterna hos Skatteverket kan konstateras att uppgifterna behövs för att verket ska kunna säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

Skatteverkets behandling av uppgifter i beskattningsdatabasen regleras som nämns ovan i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och tillhörande förordning och kommer från och med den 25 maj 2018 även att omfattas av dataskyddsförordningens tillämpningsområde.

Nu aktuellt slag av personuppgiftsbehandling hos Skatteverket bedöms i prop. 2017/18:95 ha rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i EU:s dataskyddsförordning (se s. 44–46). Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning.

I prop. 2017/18:95 bedöms det vidare att det inte på grund av dataskyddsförordningen behöver göras några ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet i dessa avseenden (se s. 40–46, 49 och 50). De nu aktuella lagförslagen kräver inte heller att det görs några ändringar i denna lag.

Sammanfattningsvis anser regeringen att den personuppgiftsbehandling som föranleds av förslagen i lagrådsremissen således är förenlig med dataskyddsförordningen som ska tillämpas från och med den 25 maj 2018. Regeringen anser vidare att det inte krävs några ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

13 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

13.1 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringens förslag: Föreslagna bestämmelser i 5, 6 och 6 a §§ lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta träder i kraft den 1 januari 2019.

Den föreslagna bestämmelsen i 6 a § den lagen ska 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.

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.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenskt Näringsliv* anser att ikraftträdandet bör senareläggas till den 1 januari 2020 för att möjliggöra för företag att anpassa sig till de nya reglerna. Även *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* har i ett gemensamt yttrande påpekat att den föreslagna ikraftträdandetidpunkten kan medföra svårigheter att hinna anpassa administrativa rutiner m.m.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget om att börja tillämpa synsättet ekonomisk arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, syftar till att skapa en rättvisare konkurrenssituation på den svenska arbetsmarknaden. Ordning och reda på arbetsmarknaden är en angelägen fråga, liksom regeringens arbete mot skattefusk och skatteundandragande. Att bestämmelser om beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige skulle införas med ikraftträdande den 1 januari 2019 aviserades av regeringen redan i budgetpropositionen för 2018 (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m., avsnitt 6.31). Regeringen anser att de nya bestämmelserna bör träda i kraft så snart som möjligt. Det föreslås därför att de föreslagna bestämmelserna i SINK, i enlighet med vad som tidigare aviserats, ska träda i kraft den 1 januari 2019. Regeringen förutsätter att Skatteverket genom informationsinsatser kommer att underlätta övergången till det nya systemet och därmed möjliggöra för företagen att hinna anpassa sina administrativa rutiner.

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. Även om ett uthyrningsföretag betalts i förskott för kommande arbete, dvs. före den 1 januari 2019, men arbetet utförts efter den 31 december 2018, ska de nya reglerna tillämpas, om ersättningen för arbetet (lön till uthyrda arbetstagare) 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.

13.2 Inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Den föreslagna ändringen i inkomstskattelagen träder i kraft den 1 januari 2019.

Lagändringen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har uttalat sig särskilt om detta.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna ändringen i 3 kap. 18 § inkomstskattelagen 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. Lagändringen ska därför träda i kraft och börja tillämpas samtidigt som dessa bestämmelser.

13.3 Skatteförfarandelagen

Regeringens förslag: Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2019.

Bestämmelserna om utländska utbetalare och skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen eller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tillämpas första gången på ersättning när arbetet har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018. Detsamma gäller ändringen i bestämmelsen om egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Bestämmelserna att skatteavdrag bara ska göras från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller till en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver i Sverige ska tillämpas första gången när arbetet har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

Bestämmelserna om skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och om egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tillämpas i den äldre lydelsen på ersättning när arbetet utförs före den 1 januari 2019.

Bestämmelserna om ett utländskt företags skyldigheter att i vissa fall lämna särskilda uppgifter ska tillämpas i den nya lydelsen första gången

på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Den nya bestämmelsen om att Skatteverket ska skicka besked om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: I ett gemensamt yttrande från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF* har påpekats att den föreslagna ikraftträdandetidpunkten kan medföra svårigheter att hinna anpassa administrativa rutiner m.m.

Skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till syftet med ändringarna, nämligen att åstadkomma ordning och reda på svensk arbetsmarknad, bidra till sundare konkurrens och att minska skattefusk och skatteundandragande, vill regeringen att ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), ska träda i kraft så snart som möjligt. Regeringen aviserade i budgetpropositionen för 2018 att nya regler om beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige ska införas och uttalade då att det kommande förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2019 (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m., avsnitt 6.31). I det gemensamma yttrandet från *personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF*, har en invändning framförts mot ikraftträdandetidpunkten. Som anges i avsnitt 13.1 anser regeringen att det är angeläget att de nya reglerna träder i kraft så snart som möjligt och föreslår därför att bestämmelserna i skatteförfarandelagen, i enlighet med vad som tidigare aviserats, träder i kraft den 1 januari 2019. Regeringen förutsätter att Skatteverket genom informationsinsatser kommer att underlätta övergången till det nya systemet.

Bestämmelserna om skyldighet 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 till en fysisk person som utför arbete i Sverige bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som lagrådsremissens förslag att begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här (avsnitt 7.1). Den bestämmelsen föreslås träda i kraft 1 januari 2019 och 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. Detsamma gäller ändringen i bestämmelsen om i egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Bestämmelserna att skatteavdrag bara ska göras från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller till en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver i Sverige bör tillämpas första gången när arbetet har utförts efter den 31 december 2018 och ersättningen betalas ut efter den 31 december 2018.

Ändringarna i skatteförfarandelagen i bestämmelserna om utländska utbetalare och om skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen eller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands

bosatta bör tillämpas på ersättning när arbetet har utförts efter den 31 december 2018 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

Bestämmelserna om skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och om egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska tillämpas i den äldre lydelsen på ersättning när arbetet utförs före den 1 januari 2019.

Bestämmelserna om ett utländskt företags skyldigheter att i vissa fall lämna särskilda uppgifter bör tillämpas i den nya lydelsen första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. De nya bestämmelserna som införs med anledning av detta bör även de tillämpas första gången vid samma tidpunkt.

Bestämmelsen om att Skatteverket ska skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är begränsat skattskyldig tillämpas också första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

14 EU-aspekter

Regeringens bedömning: Regeringens bedömning är att bestämmelserna överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringen.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har inte berört denna fråga. *Kommerskollegium* delar den bedömning som görs i promemorian att förslagen innebär en ökad börda för arbetstagaren jämfört med vad som gäller i dag, samt att förslagen kan betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster. Sådan börda och sådan inskränkning kan emellertid vara förenlig med EU-rätten. Kollegiet har inga synpunkter på den EU-rättsliga bedömning som görs i promemorian. *Svenskt Näringsliv*, med vilket *Almega* instämmer, ställer sig tveksamt till Skatteverkets analys att förslaget inte i någon del står i strid med EU-rätten. Förslaget kommer innebära att det blir krångligare för utländska företag och arbetstagare att verka på den svenska marknaden. Motiveringen att andra länder redan har motsvarande regler och att förslaget därför inte strider mot EU-rätten framstår som svag. Att flera länder infört ett visst regelverk innebär inte per se att dessa är utformade i överensstämmelse med de grundläggande friheterna i EU.

Skälen för regeringens bedömning

Fri rörlighet för arbetstagare

Enligt artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) ska fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom unionen. Den fria rörligheten innebär 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 enligt EU-rätten.

Beskattningen av begränsat skattskyldiga arbetstagare omfattar uteslutande arbetstagare som är bosatta i ett annat land än Sverige. Frågan är då om ändringarna av SINK strider mot den fria rörligheten för arbetstagare.

Bestämmelserna om att en utländsk arbetstagare ska beskattas i Sverige vid arbete här kan, enligt regeringens 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.

Fri rörlighet för 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 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 promemorian anses som diskriminerande. Bestämmelsen om att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till arbetstagare som utför arbete i Sverige medför att arbetsgivaren ska registreras hos Skatteverket enligt samma bestämmelser som gäller för arbetsgivare i Sverige.

Enligt förslaget ska 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 ersättas med ett undantag som avser mottagare i utlandet som inte utför arbete i Sverige. Följden av detta blir att ett utländskt företag som utför arbete i Sverige, och som vill undvika att utbetalaren gör skatteavdrag från ersättningen för arbetet som företaget utför, måste vara godkänt för F-skatt eller ha ett beslut om preliminär A-skatt enligt särskild beräkningsgrund som innebär att ingen preliminär skatt ska tas ut om inte Skatteverket har meddelat ett beslut om befrielse från skatteavdrag. Även i detta fall kommer bestämmelserna om skatteavdrag tillämpas på samma sätt för utbetalaren i förhållande till ett

företag i utlandet med verksamhet i Sverige 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. Bestämmelserna motsvaras av skyldigheten för svenska företag att lämna inkomstdeklaration. Den särskilda uppgiftsskyldigheten är dock mindre omfattande än den uppgiftsskyldighet som gäller för en inkomstdeklaration. Dessa bestämmelser kan enligt promemorians bedömning inte anses som diskriminerande. Däremot kan ett sådant krav betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster enligt 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 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 EU:s fördrag eller med stöd av EU-domstolens praxis. 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 med verksamhet i Sverige, är att säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka illojal konkurrens. Dessa ändamål är sådana skäl av tvingande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom EU:s fördrag. 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 står i strid med EU:s fördrag 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 tvingande 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 eftersom motsvarande krav finns för övriga näringsidkare i Sverige och alla därför kommer att 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 med verksamhet, men 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 får därför anses vara proportionerliga.

15 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redovisas konsekvenserna av de olika förslagen. Syftet med förslagen är att åstadkomma ordning och reda på svensk arbetsmarknad, bidra till sundare konkurrens och att minska skattefusk och skatteundandragande.

Avsnittet är uppdelat efter offentligfinansiella effekter (15.1), effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar (15.2), effekter för enskilda (15.3), effekter för företag och andra utbetalare (15.4), effekter för sysselsättningen (15.5), fördelningseffekter (15.6), effekter för jämställdheten (15.7) och övriga effekter (15.8).

Regeringens bedömning av effekterna överensstämmer i stort med Skatteverkets. Efter att Skatteverket genomförde sin konsekvensanalys har det publicerats ny statistik som medfört att beräkningarna kunnat göras på ett mer aktuellt underlag. Av det skälet har regeringen gjort vissa justeringar av beräkningarna. Regeringen har dessutom gjort vissa kompletterande beräkningar.

Regelrådet finner att Skatteverkets konsekvensanalys uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Övriga synpunkter från regelrådet och andra remissinstanser redovisas under respektive delavsnitt.

15.1 Offentligfinansiella effekter

Skatteverket delar in de offentligfinansiella effekterna av förslagen i två kategorier.

1. Den första kategorin är förslag som berör begränsat skattskyldiga i Sverige.
2. Den andra kategorin är effekterna av förslag som rör företag i utlandet.

Den andra kategorin består i sin tur av tre olika delförslag.

1. Det första delförslaget innebär att utländska utbetalare som betalar ut ersättning till begränsat eller obegränsat skattskyldig arbetstagarare för arbete som utför i Sverige, ska göra skatteavdrag från ersättningen.
2. Det andra delförslaget innebär att ett företag i utlandet som bedriver viss verksamhet i Sverige ska lämna särskilda uppgifter.
3. Skatteverkets tredje delförslag 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.

Skatteverket har beräknat den offentligfinansiella effekten för den första kategorin till 418 miljoner kronor. Underlaget för beräkningen är Arbetsmiljöverkets statistik över antal utsända arbetstagarare i Sverige. Skatteverket redovisar även en alternativ beräkning, där andra antaganden görs av vilka delar av arbetsmiljöverkets statistikunderlag som är relevant, som skulle medföra en offentligfinansiell effekt om ytterligare ca 100 miljoner kronor.

När det gäller förslagen som rör den andra kategorin redovisar inte Skatteverket några explicita beräkningar utan hänvisar till att syftet med förslagen är att säkerställa betalningen av skatt för skattskyldiga i Sverige. När det gäller delförslaget om skyldighet för utländska utbetalare att göra skatteavdrag för arbete som mottagaren utför i Sverige, konstaterar Skatteverket att den offentligfinansiella effekten består av två delar. Den första är en ränteffekt pga. tidigare skattebetalningar. Den andra är ett minskat skattefel pga. ökad uppbördssäkerhet. Skatteverket har inte gjort någon uppskattning av den offentligfinansiella effekten, men bedömer att de löneutbetalningar som skulle omfattas av förslaget uppgår till inte obetydliga belopp.

Regeringens bedömning av de offentligfinansiella effekterna överensstämmer delvis med Skatteverkets bedömning. När det gäller effekterna för den första kategorin, som berör begränsat skattskyldiga i Sverige, gör regeringen bedömningen att det underlag som Skatteverket använder sig av i sin mer försiktiga beräkning bör användas. Sedan Skatteverket gjorde sin beräkning har Arbetsmiljöverket publicerat ny statistik över utstationerad arbetskraft, som avser 2017. Eftersom denna statistik kan anses bättre återspegla situationen införandeåret 2019, än den äldre statistik som Skatteverket använt, har regeringen uppdaterat beräkningen. Enligt regeringens bedömning uppgår den offentligfinansiella effekten införandeåret till 605 miljoner kronor.

När det gäller förslagen som rör den andra kategorin, företag i utlandet, delar regeringen Skatteverkets bedömning att förslagen medför en säkrare skattebetalning avseende inkomster till olika grupper som är skattskyldiga i Sverige. Förslagen medför också en ökad konkurrensneutralitet genom att företag som verkar i Sverige omfattas av samma regler om skatteavdrag, även om de verkar i Sverige under en begränsad tid. När det gäller den del av delförslaget som rör skyldigheten för utländska utbetalare att göra skatteavdrag för obegränsat skattskyldiga finner regeringen att det finns ett tillräckligt bra underlag för att göra en uppskattning av den

offentligfinansiella effekten. Regeringen uppskattar den offentligfinansiella effekten av detta delförslag till 10 miljoner kronor, se nedan avsnitt 15.1.2. Enligt regeringens bedömning påverkas inte denna beräkning av de modifieringar i Skatteverkets förslag som regeringen föreslår.

Regeringen uppskattar den samlade offentligfinansiella effekten av förslagen till 615 miljoner kronor. Uppskattningen är att betrakta som försiktig.

15.1.1 Begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar hos en uppdragsgivare i Sverige ska beskattas här

Skatteverket gör följande bedömning när det gäller effekterna av förslaget om att begränsat skattskyldiga arbetstagare ska beskattas i Sverige om arbetet utförs för en uppdragsgivare här.

Förslaget innebär att Sverige kan beskatta inkomster som redan får beskattas enligt skatteavtal. Sverige kommer därmed 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 för utomlands bosatta (SINK) på 25 procent på ersättning för det arbete som utförs i Sverige i stället 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 i sin uppskattning utgått från de uppgifter om utstationerade arbetstagare som framgår av Arbetsmiljöverkets Helårsrapport 2016 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige (Rapport 2017:2). Arbetsmiljöverkets register över utstationerade arbetstagare överensstämmer inte helt med den grupp som kommer att omfattas av förslaget. Det finns dock såväl en över- som en undertäckning som kan antas ta ut varandra. De antaganden som ligger till grund för beräkningen redovisas utförligare nedan.

Av rapporten framgår att 47 727 arbetstagare anmälades 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.

Tabell 15.1 Antal utstationerade arbetstagare under år 2016 efter utstationeringsperiodens längd

Månader	Dagar	Antal arbetstagare	Andel arbetstagare i procent	Antal arbetstagare, kumulerat
	0–9	10 319	21,62%	10 319
< 1	10–29	12 419	26,02%	22 738
1–2	30–59	6 261	13,12%	28 999
2–3	60–89	4 911	10,29%	33 910
3–6	90–179	5 331	11,17%	39 241
6–8	180–239	1 956	4,10%	41 197
8–12	240–359	2 261	4,74%	43 458
12–24	360–720	3 120	6,54%	46 578
> 24	> 720	1 149	2,41%	47 727
Summa		47 727	100%	

Källa: Arbetsmiljöverket och egna beräkningar

Antaganden för beräkningarna av de offentligfinansiella intäkterna

Skatteverket har gjort sin beräkning av de offentligfinansiella intäkterna utifrån följande antaganden.

1. Antalet arbetstagare som blir skattskyldiga i Sverige motsvarar antalet anmälda arbetstagare i utstationeringsregistret (se ovan).
2. Antalet arbetade dagar motsvarar ett genomsnitt av antalet dagar i respektive intervall.
3. Arbetstagaren antas 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 (Källa: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Hourly_labour_costs). 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.

Skatteverket har i sin beräkning identifierat ett antal felkällor som kan påverka utfallet

1. Utländska arbetstagare som arbetar i Sverige, och som inte har anmälts till Arbetsmiljöverket, ingår inte i beräkningsunderlaget.
2. 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.
3. 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.

Skatteverket bedömer att de eventuella felkällorna delvis tar 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. Regeringen delar denna bedömning.

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, 25 procent
= 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 därför 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 Sverige uppgår till 1 178 650 dagar. Den offentligfinansiella effekten blir ca 433 miljoner kronor per år i ökade skatteintäkter. Om även de arbetstagare som tillbringade 180–239 dagar i Sverige omfattas uppgår antalet arbetade dagar till 1 471 351 dagar. Den offentligfinansiella effekten blir ca 540 miljoner kronor per år i ökade skatteintäkter.

Tabell 15.2 Beräknad skatt för utstationerade arbetstagare

Dagar	Snitt dagar	Arbets- tagare, antal	Summa arbets- dagar	Summa arbetsdagar, 5 dagar av 7	Lön 1 469 kr per dag, kr	Skatt, kr (SINK- skattesats 25%)
0–9	4,5	10 319	46 436	33 168	48 724 107	12 181 027
10–29	19,5	12 419	242 171	172 979	254 106 046	63 526 512
30–59	44,5	6 261	278 615	199 010	292 346 215	73 086 554
60–89	74,5	4 911	365 870	261 335	383 01 640	95 975 410
90–179	134,5	5 331	717 020	512 157	752 358 318	188 089 580
<i>Summa</i>		<i>39 241</i>	<i>1 650 110</i>	<i>1 178 650</i>	<i>1 731 436 325</i>	<i>432 859 081</i>
180–239	209,5	1 956	409 782	292 701	429 978 399	107 494 600
Summa		41 197	2 059 892	1 471 351	2 161 414 724	540 353 681

Källa: Arbetsmiljöverket och egna beräkningar

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 Kronofogdemyndigheten. Enligt uppgift från Kronofogdemyndigheten hade 45 procent av företagen betalat skatteskulden ett halvår efter beskattningsåret utgång. 45 procent av den totala skatteskulden som dessa företag hade hos Kronofogdemyndigheten var betald vid denna tidpunkt.

Andelen utländska företag som har skatteskulder på grund av obetalt skatteavdrag som lämnas till Kronofogdemyndigheten 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 som lämnas till Kronofogdemyndigheten 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 skatteintäkterna om 433 miljoner kronor beräknas 6,5 procent, dvs. ca 28 miljoner kronor, lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Av detta belopp förväntas 45 procent betalas. Skatteförlusten uppgår därmed till 55 procent av 28 miljoner kronor, dvs. ca 15 miljoner kronor.

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 bortses dock ifrån här.

Regeringen anser att Skatteverkets beräkningssätt kan användas för att uppskatta den offentligfinansiella effekten med en acceptabel grad av osäkerhet. Skatteverkets beräkning utgår från Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister år 2016. Sedan Skatteverket gjorde sin beräkning har Arbetsmiljöverket publicerat statistik över utsändningsregistret år 2017. Mellan dessa två år har det skett en ökning av antalet utstationerade. Regeringen har valt att uppdatera beräkningarna utifrån den nya statistiken. Detta eftersom den senast tillgängliga statistiken kan antas utgöra ett säkrare underlag för beräkningen av den offentligfinansiella effekten införandeåret 2019, än tidigare års statistik. Ett skäl till detta antagande är att det är rimligt att utgå från att utstationeringsregistret, sedan införandet år 2013, blivit mer känt bland arbetsgivare med anställda som är utstationerade och att det därmed med tiden allt bättre speglar det faktiska antalet utstationerade. Vidare utgår regeringen i sin beräkning från EU:s statistik över timkostnad för anställda avseende år 2016 uppräknad med prognosticerad förändring av timlönen mellan 2016 och 2019 enligt nationalräkenskaperna, 1 601 kronor (1 469 x 1,09). I tabellen nedan visas en sammanställning av regeringens beräkning av den offentligfinansiella effekten.

Tabell 15.3 Regeringens beräkning av skatt för utstationerade arbetstagare

Dagar	Snitt dagar	Arbets- tagare, antal	Summa arbetsdagar	Summa arbetsdagar 5 dagar av 7	Lön 1 601 kr per dag, kr	Skatt, kr (SINK-skattesats 25%)
0–9	4,5	11 356	51 102	36 501	58 438 101	14 609 525
10–29	19,5	13 118	255 801	182 715	292 526 715	73 131 679
30–59	44,5	8 084	359 738	256 956	411 386 556	102 846 639
60–89	74,5	4 968	370 116	264 369	423 254 769	105 813 692
90–179	134,5	8 598	1 156 431	826 022	1 322 461 222	330 615 306
Summa		46 124	2 193 188	1 566 563	2 508 067 363	627 016 841

Källa: Arbetsmiljöverket och egna beräkningar

Regeringen utgår i sin beräkning från Skatteverkets antaganden om att 3,575 procent (55% av 6,5%) av den fastställda skatten inte kommer att betalas. Den offentligfinansiella effekten kan därmed beräknas till 605 miljoner kronor införandeåret 2019 ($627,0 \times [1 - 0,03575]$).

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten är gjord som om antalet arbetstagare, och kostnaderna för att anställa dem, är opåverkade av förslaget, dvs. beräkningen är statisk. Enligt redovisningen i avsnitt 15.5 kan dock förslaget medföra effekter på sysselsättningen, vilket i förlängningen även skulle ha betydelse för den offentligfinansiella effekten. Det finns dock flera skäl att inte frångå en statisk beräkning. Ett skäl är att det inte finns tillräckligt underlag för att bedöma storleken på sysselsättningseffekten. Det finns heller inte underlag för att bedöma genomslaget i tiden, dvs. om effekten uppstår momentant eller successivt.

Ett annat skäl är att det bakom sysselsättningseffekten finns flera deleffekter, som delvis motverkar varandra. Om den inhyrda arbetskraften beskattas med svensk skatt kan arbetsgivarnas kostnader öka, såväl vad gäller skatter som för den administrativa hanteringen. Detta minskar utbudet av och efterfrågan på utländsk arbetskraft. Denna minskning ersätts dock troligen till en del av arbetskraft som är bosatt i Sverige. Detta medför sannolikt att den totalt arbetade tiden minskar, men om denna tid samtidigt beskattas med en högre genomsnittlig skattesats kan effekterna helt eller delvis ta ut varandra. Sammantaget innebär detta att det bedöms inte finnas tillräckliga skäl till att frångå en statisk beräkning.

15.1.2 Förslagen som rör företag i utlandet

I Skatteverkets promemoria finns tre delförslag som rör företag i utlandet. Det första delförslaget innebär att en utländsk utbetalare, som betalar ut ersättning till en begränsat eller obegränsat skattskyldig för arbete som utförs i Sverige, ska göra skatteavdrag från ersättningen. Det andra delförslaget innebär att ett företag i utlandet, som bedriver viss verksamhet i Sverige, ska lämna särskilda uppgifter. Det tredje 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. Enligt Skatteverket innebär förslagen 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 ska beskattas i Sverige.

Sammanfattningsvis innebär förslagen att ett utländskt företag som bedriver viss verksamhet i Sverige omfattas av liknande skyldigheter som ett företag i Sverige som bedriver motsvarande verksamhet. Förslagen leder till sundare konkurrens och till att möjligheterna att bekämpa ekonomisk brottslighet förbättras.

När det gäller det andra och tredje delförslaget, avseende företag i utlandet, saknas möjlighet att bedöma vilka effekter som uppstår. Avseende den del av det första förslaget som berör skatteavdrag för begränsat skattskyldiga beräknas i avsnitt 15.1.1 effekten av att skattskyldighet införs. Att denna grupp samtidigt omfattas av förslaget om utländska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag beaktas inte särskilt i konsekvensanalysen. Eftersom denna grupp inte tidigare varit skattskyldig i Sverige har skatteavdrag heller inte varit aktuellt. Effekten av skyldigheten att göra skatteavdrag betraktas därför som en del av effekten av den införda skattskyldigheten.

När det gäller den del av det första delförslaget som berör skatteavdrag för obegränsat skattskyldiga gör Skatteverket bedömningen att förslaget innebär bl.a. att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag på ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. När det gäller den delen av skyldigheten som rör obegränsat skattskyldiga så innebär förslaget en förändring dels genom att en del av preliminärskatten kommer att betalas tidigare, dels genom en ökad uppbördssäkerhet som uppstår pga. att

skatteinbetalningen läggs närmare intjänandetillfället och att skyldigheten att dra preliminärskatt läggs hos utbetalaren.

Den offentligfinansiella effekten består alltså 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. Skatteverket har inte funnit något underlag som kunnat användas 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.

Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att de tre delförslagets främsta syfte är att ge säkrare skattebetalningar och att förse Skatteverket med bättre information för fastställande av skatt, vilket i förlängningen också minskar utrymmet att uppnå konkurrensfördelar genom undvikande av skatt.

Eftersom förslagen inte handlar om ändrade skattesatser eller förändrade skattebaser, utan om att säkra befintliga skattebaser, är de offentligfinansiella effekterna oklara och svåra att bedöma. När det gäller den del av det första delförslaget som rör skyldigheten för utländska utbetalare att göra skatteavdrag för ersättning till obegränsat skattskyldiga för arbete som utförs i Sverige, bedömer dock regeringen att en uppskattning kan göras. Regeringen uppskattar den samlade offentligfinansiella effekten av detta delförslag till 10 miljoner kronor, fördelat på 8 miljoner kronor som en följd av ökad uppbördssäkerhet och 2 miljoner kronor som en ränteeffekt.

Som underlag för beräkningen används differensen mellan redovisade tjänsteinkomster som den skattskyldige själv betalar egenavgifter för, inkomståren 2012 och 2013. Att denna differens kan användas som underlag beror på att reglerna ändrades mellan dessa år. Inkomståret 2012 betalade anställda med en arbetsgivare utan fast driftställe egenavgifter på sin ersättning. Inkomståret 2013 ändrades reglerna så att den anställde i stället skulle betala arbetsgivaravgifter. Eftersom det inte genomfördes några andra regelförändringar som påverkade dessa poster i inkomstdeklarationen mellan dessa år, kan det antas att differensen motsvarar ersättning för arbete från arbetsgivare utan fast driftställe.

Inkomståret 2012 redovisades totalt 679,7 miljoner kronor i den aktuella deklarationsrutan. Inkomståret 2013 redovisades 271,4 miljoner kronor i motsvarande deklarationsruta. Innan differensen beräknas justeras beloppet avseende 2013 till 2012 års lönenivå. Den totala lönenivån ökade med 3,32 procent mellan de två åren. Om beloppet som redovisades inkomståret 2013 räknas om till 2012 års lönenivå blir resultatet 262,7 miljoner kronor (271,4/1,0332). Differensen mellan de två åren efter justeringen till 2012 års lönenivå uppgår därmed till 417 miljoner kronor (679,7–262,7).

Det framräknade beloppet, 417 miljoner kronor, måste för att utgöra ett underlag för den offentligfinansiella effekten räknas upp till 2019 års lönenivå. Enligt finansdepartementets antaganden uppgår förändringen av lönesumman mellan 2012 och 2019 till 32,4 procent. Om de samlade ersättningarna från arbetsgivare utan fast driftställe antas öka i samma omfattning uppgår det samlade underlaget 2019 till 552 miljoner kronor (417,0 x 1,324).

En deleffekt av förslaget är att uppbördssäkerheten ökar. Den ökade säkerheten uppstår genom att det införs en skyldighet för arbetsgivaren att göra avdrag för preliminär skatt, vilken när förslaget införs även kommer att redovisas på individnivå månadsvis (avsnitt 5.6.3). Förslaget innebär således att skatteredovisningen övergår från egenrapportering till en högre grad av tredjemansrapportering. Hur stor effekten blir av en sådan övergång finns det inga säkra uppgifter om. Utifrån Skatteverkets rapport Skattefelskarta för Sverige (SKV rapport 2008:1) går det dock att konstatera att för inkomstslaget näringsverksamhet, som i mycket hög grad bygger på egenrapportering, uppskattas skattefelet uppgå till 33 procent av den fastställda skatten, medan skattefelet för inkomstslaget tjänst, som i mycket låg grad bygger på egenrapportering, uppskattas till 5 procent. Inkomster från arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige är inte helt jämförbara med inkomst av näringsverksamhet. Skatteverkets rapport visar dock att en högre grad av egenrapportering ökar uppbördssäkerheten och en försiktig bedömning är att förslaget minskar skattefelet med 5 procent, vilket med en skattesats om 30 procent medför en offentligfinansiell effekt om 8 miljoner kronor ($552 \times 30\% \times 5\%$).

Den andra deleffekten av förslaget är att den utländska utbetalarens skyldighet att för obegränsat skattskyldiga göra skatteavdrag från ersättning för arbete som utförs i Sverige medför en tidigareläggning av en del av skattebetalningarna. Arbetstagarna är enligt nu gällande regler skyldiga att själva betala preliminär skatt månadsvis genom s.k. särskild A-skatt. Den del av den slutliga skatten som inte täcks av den preliminära skatten får sedan betalas i samband med att slutskattebeskedet skickas ut året efter inkomståret. Det kan antas att detta slags betalningar kommer att bli färre och mindre som en följd av förslaget. Det finns inget underlag för att bedöma hur stor effekten blir, men ett försiktigt antagande är att hälften av preliminärskatten i genomsnitt kommer att betalas ett år tidigare. Med en räntesats motsvarande den tioåriga statslåneräntan (2,30%) blir ränteeffekten 2 miljoner kronor ($[552 + 8] \times 30\% \times 50\% \times 2,3\%$).

15.2 Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar

15.2.1 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 ca 53 000 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 utbetalare ska göra skatteavdrag för arbete som mottagaren utför i Sverige innebär att antalet arbetsgivare som ska anmäla sig för registrering ökar med ca 7 600 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 gransdragningsfrågor som uppkommer mer komplicerade än när frågan är om en arbetstagare eller arbetsgivare i Sverige. Skatteverkets resurser måste därför anpassas till att antalet komplicerade ärenden ökar. Förändringen innefattar kostnader för systemanpassningar av verksamhetsprocesser och tjänsteutveckling av berörda IT-system, vilket är avgörande för en god kundanpassad registrerings- och beskattningsprocess för utländska företag och arbetstagare. Det är också av betydelse för att kunna nå målet om ökad konkurrensneutralitet genom maskinell riskhantering av de berörda riskerna för skattefel. Sammantaget innebär förslagen engångsvisa kostnader för Skatteverket om 10 miljoner kronor 2018, 50 miljoner kronor 2019 och 20 miljoner 2020, samt tillkommande årliga kostnader om 65 miljoner kronor fr.o.m. 2019. Engångsvisa kostnader som uppkommer 2018 bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Vad gäller kostnaderna 2019 och framåt är utgångspunkten att kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom beslutade ekonomiska ramar men regeringen återkommer med en samlad bedömning av de ekonomiska ramarna i kommande budgetproposition. Kostnader avseende förslagen som rör begränsat skattskyldiga arbetstagare

De ändrade reglerna om att en begränsat skattskyldig fysisk person som arbetar i Sverige ska beskattas här om arbetet utförs för en uppdragsgivare i Sverige kommer att påverka Skatteverket. Ärenden om registrering och ansökan om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta handläggs inom Skatteverkets beskattningsverksamhet. För att kunna registrera individerna i beskattningsdatabasen behöver ett samordningsnummer tilldelas. Ärenden om tilldelning av samordningsnummer handläggs inom Skatteverkets folkbokföringsverksamhet. De ändrade reglerna föranleder rekrytering och utbildning av handläggare inom båda verksamheterna.

Av Arbetsmiljöverkets Helårsrapport 2016 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige (2017:2) framgår att ungefär 7 700 utstationerade arbetstagare befann sig i Sverige varje månad under 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 i januari 2019, då bestämmelserna föreslås träda i kraft, uppgår till 8 000 personer och att antalet nyanmälningar därefter kommer att uppgå till 3 000 per månad. Sammantaget är det ungefär 40 000 arbetstagare som förväntas ansöka om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta under 2019. Eftersom ansökan om sådan skatt avser ett visst kalenderår förväntas antalet ansökningar uppgå till samma antal varje 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 10 000 ärenden fr.o.m. 2020. Skatteverkets bedömning är att fysiska personer som inte är registrerade hos Skatteverket sedan tidigare kommer att behöva använda pappersformulär vid ansökan om SINK. När det gäller en individ som redan är registrerad i Skatteverkets beskattningsdatabas bör en sådan ansökan kunna göras via en e-tjänst. Skatteverkets kostnader för hantering av pappersformulär är högre än ansökan som inkommer via

e-tjänst, t.ex. kan kompletteringar krävas i högre grad eftersom risken för oavsiktliga fel är större i pappersformulär.

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 särskild inkomstskatt för utomlands bosatta 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 myndighet 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 2020 ska Skatteverket skicka ut besked om särskild inkomstskatt till begränsat skattskyldiga fysiska personer som har beslut om särskild inkomstredovisning för det föregående året. Kostnader tillkommer för utskick av dessa beslut och för hantering av returer.

Antalet samtal till Skatteupplysningen förväntas öka i samband med att bestämmelserna träder i kraft samt 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 beräknar att de årliga kostnaderna för handläggning av tillkommande ärenden som rör begränsat skattskyldiga arbetstagare kommer att uppgå till ca 50 miljoner kronor fr.o.m. 2019. Regeringen återkommer med en samlad bedömning av Skatteverkets ekonomiska ramar i kommande budgetproposition.

Kostnader avseende förslagen som rör företag i utlandet

Förslagen innebär att det särskilda undantaget om 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 och ersättas med ett förslag att de ska göra skatteavdrag från ersättning för sådan ersättning för arbete som utförs i Sverige. Det förväntas leda till att fler företag i utlandet som bedriver verksamhet i Sverige ansöker om F-skatt. Skatteverket kommer även att påverkas av 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.

Det är ungefär 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 1 000 av de utländska företagen kommer att anmäla sig för registrering i januari 2019 och att antalet nyanmälningar kommer att uppgå till 200 per månad under resterande del av 2019 och under 2020 för att därefter 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. Ungefär 20 procent av samtliga arbetsgivare förväntas lämna uppgifter på individnivå 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 detta inte någon större tillkommande kostnad.

De utländska företagen ska första gången lämna särskilda uppgifter år 2020 avseende beskattningsåret 2019.

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.

Antalet samtal till Skatteupplysningen förväntas öka 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 beräknar att de årliga kostnaderna för handläggning av ärenden som rör företag i utlandet kommer att uppgå till 15 miljoner

kronor fr.o.m. 2019. Utgångspunkten är att kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom beslutade ekonomiska ramar men regeringen återkommer med en samlad bedömning av de ekonomiska ramarna i kommande budgetproposition.

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 10 miljoner kronor 2018, 50miljoner kronor 2019 och 20 miljoner 2020. Engångsvisa kostnader som uppkommer 2018 ryms inom befintliga ekonomiska ramar. Vad gäller kostnaderna 2019 och framåt är utgångspunkten är att kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom beslutade ekonomiska ramar men regeringen återkommer med en samlad bedömning av de ekonomiska ramarna i kommande budgetproposition

15.2.2 Kronofogdemyndigheten

Kronofogdemyndigheten bedömer att förslagen skulle innebära en påtaglig ökning av antalet ärenden om utlandshandräckning. Kronofogdemyndigheten tillstyrker förslaget under förutsättning att myndigheten får full kostnadstäckning för de ökade kostnaderna.

Bestämmelserna förväntas påverka Kronofogdemyndigheten. Den föreslagna ändringen, att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning till en arbetstagare, kan inledningsvis innebära att antalet fall där utbetalare redovisar skatteavdrag men inte betalar skatteavdraget, ökar. Internationella handräckningsärenden handläggs i dag av utlandsteamerna i Sundbyberg och i Helsingborg. Handläggningen är resurskrävande eftersom arbetet med internationell handräckning till största delen sker skriftligen och datastöd saknas.

Effekterna för Kronofogdemyndigheten beror på i vilken omfattning den utländska utbetalaren som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige inte betalar in skatteavdraget i tid och fordran lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Om det utländska företaget inte är godkänt för F-skatt ska utbetalaren i Sverige göra skatteavdrag från ersättning som avser arbete i Sverige och det kan innebära att en likviditetsbrist uppkommer. De tillfälliga betalningsproblem som kan uppstå kan i viss omfattning undanröjas genom bestämmelserna om särskild beräkningsgrund, förtidsåterbetalning och anstånd.

Antalet utländska företag som hanteras av Kronofogdemyndighetens utlandsteam uppgår i dag till 1 200 och under 2016 restfördes drygt 700 företag med ca 1 100 obetalda skattekontoskulder. Ärenden hos Kronofogdemyndigheten 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 Kronofogdemyndighetens verksamhet ökar med ca 7 årsarbetskrafter. Kronofogdemyndigheten 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. Utgångspunkten är att kostnaderna för Kronofogdemyndigheten ska hanteras inom beslutade ekonomiska ramar men regeringen återkommer med en samlad bedömning av de ekonomiska ramarna i kommande budgetproposition.

15.2.3 De allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket bedömer att de föreslagna bestämmelserna kommer att påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Forumbestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar ska 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.

Domstolsverket skriver i sitt remissyttrande att det är troligt att förslagen kommer att medföra en ökad måltillströmning och att det samtidigt är svårt att svara på hur stor den blir utifrån det underlag som presenterats. Domstolsverket efterlyser därför en mer utförlig analys i den delen. *Svenskt näringsliv* skriver i sitt remissvar att förslaget om beskattning av uthyrd arbetskraft sannolikt kommer att ge upphov till en mängd tvister mellan arbetstagare/arbetsgivare från utlandet och Skatteverket. *Sveriges Byggindustrier* skriver att frågan om vad som faktiskt kan anses utgöra personaluthyrning kommer att vålla stor osäkerhet hos byggföretagen, och också bli föremål för ett antal rättsprocesser. Vidare menar Sveriges byggindustrier att det kommer att finnas specifika omständigheter i många enskilda uthyrningskontrakt och att det i bedömningen av dem kommer att vara svårt att hitta ledning i praxis. Därför menar de att antalet ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden kommer att öka.

Regeringen bedömer i likhet med Skatteverket, Domstolsverket m.fl. att förslagen kan medföra en ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna och att målen främst kommer att röra uthyrning av utländsk arbetskraft. I och med att det handlar om ett nytt regelverk är det dock troligt att det under en övergångsperiod finns ett större behov av att få klarhet i hur reglerna ska tillämpas. Detta behov kommer dock sannolikt att minska något i takt med att praxis etableras. Regeringen bedömer, utifrån Domstolsverkets beräkningar, att förslagen medför en genomsnittlig ökning med ca 250 mål per år som rör arbetstagare och 300 mål per år som rör företag. För år 2019 bedömer Domstolsverket att kostnaderna för en ökad måltillströmning till de allmänna förvaltningsdomstolarna uppgår till 4,5 miljoner kronor och för år 2020 och 2021 till 9 miljoner kronor per år. Därefter bedöms kostnaderna uppgå

till 3 miljoner kronor per år. Även visst behov av tolk- och översättartjänster bedöms finnas vid målhanteringen i domstol. Dessa ökade kostnader för tolk- och översättartjänster beräknas till 250 000 kronor år 2019 och till 500 000 kronor för år 2020 och 2021 samt därefter till 150 000 kronor per år.

Utgångspunkten är att kostnaderna för domstolarna ska hanteras inom beslutade ekonomiska ramar och att kostnader för tolk- och översättartjänster kan hanteras genom omfördelning mellan berörda anslag, men regeringen återkommer med en samlad bedömning av de ekonomiska ramarna i kommande budgetproposition.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta omfattas inte av lagen (1988:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

15.2.4 Andra myndigheter

Förslaget förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

15.3 Effekter för enskilda

Skatteverket bedömer att de administrativa kostnaderna ökar för begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige.

Arbetstagarnas administration och kostnader i samband med deklaration eller ansökan om särskild inkomstskatteredovisning 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.

Begränsat skattskyldiga arbetstagare 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.

Förslaget om att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige medför 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. Eftersom arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag innebär att arbetstagaren inte ska betala skatten genom särskild A-skatt innebär förändringen att arbetstagarens administration minskar.

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.

Sveriges byggindustrier skriver i sitt remissvar att enskilda arbetstagare kan hamna i en prekär situation om utbetalaren gör skatteavdrag både i Sverige och i det land där arbetstagaren normalt sett arbetar. Beroende på skatteadministrationen i aktuellt land kan det i värsta fall dröja länge innan felaktigt innehållen skatt återbetalas. *TCO* menar att det finns en risk att en person kan få betala preliminär skatt i både hemlandet och Sverige, för att kanske långt senare och efter mycket besvär få tillbaka sina pengar. *LRF* skriver att personer som arbetar kortare tid i Sverige kan få ligga ute med kostnader för t.ex. sjukvård på grund av att det kan ta lång tid för Försäkringskassan att göra en socialförsäkringstillhörighetsutredning.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att de administrativa kostnaderna ökar för begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och att det kan förekomma att inkomsten under en kortare eller längre tidsperiod kan vara föremål för dubbla skatteavdrag. Detta bör dock ses mot bakgrund av att sådana situationer kan uppstå för många begränsat skattskyldiga redan i dag. I den meningen medför förslaget att det blir en mer likformig situation med begränsat skattskyldiga personer som arbetar åt en arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. Samtidigt är det viktigt att Skatteverket på ett bra sätt ger stöd och vägledning till denna grupp av skattskyldiga, som får en förändrad skattesituation. En förändring som kommer att underlätta för skattebetalarna är förslaget om besked om särskild inkomstskatt. Personer som beskattas både i Sverige och i sitt hemland för samma inkomst kan normalt ansöka om att dubbelbeskattningen undanröjs i hemlandet. Oavsett om detta sker med stöd av skatteavtal eller enligt intern rätt kan personen behöva visa upp ett underlag som visar att inkomsten har beskattats i Sverige och att skatten är betald. Den skattskyldige kommer med ett besked om särskild inkomstskatt automatiskt få ett underlag som visar vilken inkomst som har beskattats och vilken skatt som har betalats i Sverige under ett år (avsnitt 7.4). Frågan om socialförsäkringstillhörighet ligger utanför detta lagstiftningsärende.

15.4 Effekter för företag och andra utbetalare

Skatteverket konstaterar att 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.

Svenskt Näringsliv gör bedömningen att förslagen kommer att ge upphov till kraftigt ökat regelkrångel. Förslagen kommer enligt remissvaret att leda till omfattande tillämpningssvårigheter och svåra gränsdragningsproblem. När det gäller förslaget om beskattning av utlyrd utländsk arbetskraft anser *Svenskt Näringsliv* att det riskerar att få negativa effekter på Sveriges attraktionskraft av utländsk kompetens. När det gäller förslaget att ta bort undantaget från att göra skatteavdrag för utländsk näringsidkare utan fast driftställe i Sverige menar *Svenskt Näringsliv* att det blir svårare och dyrare för svenska företag att anlita utländsk expertkompetens för kortare uppdrag. *Näringslivets Regelnämnd, NNR* anser att effekterna av att ändra från ett formellt till ett ekonomiskt arbetsgivaransvar bättre bör beskrivas. *NNR* anser också att borttagandet av undantaget från att dra preliminär skatt för utländska företag under vissa omständigheter kommer att skapa betydande administrativt krångel för utländska näringsidkare utan F-skatt och att konsekvenserna av detta bör framgå. *Tillväxtverket* skriver i sitt remissvar att de generellt är positiva till förslag som stärker företagets konkurrenskraft och skapar bra och rättvisa spelregler för företagande. *Tillväxtverket* är dock tveksamt till om Skatteverkets förslag kommer att ge önskad effekt. Vidare anser *Tillväxtverket* att den totala administrativa kostnaden som följer av förslagen är väl hög i relation till de förväntade skatteintäkterna. *Sveriges Byggindustrier* välkomnar en bättre kontroll av utländska företag som kommer till Sverige. Vidare anser de att konsekvensanalysen belyser relevanta och viktiga aspekter av förslaget, men vissa frågor hanteras något lättvindigt. De uppfattar att förslaget kommer att drabba mindre företag hårdare än större företag. Större bemanningsföretag kommer antagligen att ha en organisation som bättre kan hantera de krav som ställs än vad mindre företag kommer att ha. *Sveriges Byggindustrier* befarar att de sammantagna effekterna av förslaget medför att färre utländska företag kommer att vilja verka i Sverige. *Företagarna* avstyrker förslaget om borttagande av undantaget från att dra preliminärskatt på utbetalningar till ett utländskt företag utan fast driftställe i Sverige och uppmanar regeringen att göra en ordentlig analys av hur omfattande tillämpningsområdet bör vara, hur det lämpligen kan avgränsas och även analysera de negativa effekter som skulle bli följden. *LRF* anser när det gäller förslaget om borttagande av undantaget från skyldighet att dra skatt på betalningar till utländskt företag att Skatteverket borde ha analyserat konsekvenserna för svenska företag som kommer att behöva administrera avdraget. *Almeas* samlade bedömning är att förslaget om beskattning av utlyrd arbetskraft skulle göra det betydligt svårare för utländsk arbetskraft att verka i Sverige. Detta på grund av ökat regelkrångel och sämre rättssäkerhet för både arbetstagare och arbetsgivare. *Konjunkturinstitutet* och *Arbetsmiljöverket* är positiva till förslagen eftersom de medför konkurrensneutralitet på skatteområdet mellan olika arbetsgivare och arbetstagare. *LO* tillstyrker förslagen eftersom de minskar möjligheterna för utländska företag att konkurrera på den svenska arbetsmarknaden genom lägre arbetskraftskostnader, *Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads)* välkomnar förslaget att arbetstagare som utför arbete åt en verksamhet i Sverige ska betala skatt. *Byggnads* anser dock att förslaget

även borde omfatta utländsk arbetskraft i form av underentreprenörer och inte bara uthyrda arbetstagare. Enligt Byggnads har många självständiga entreprenörer i praktiken samma ställning som en inhyrd arbetstagare. Uthyrningsregelns tillämpning för underentreprenörer har beskrivits i avsnitt 7.2.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att förslagen medför en stor skillnad för utländska företag jämfört med dagens regler och att konsekvenserna i viss mån förstärks av att många av de berörda företagen är förhållandevis små. Det går inte att utesluta att den ökade administrativa bördan får en viss negativ inverkan på utbudet av och efterfrågan på inhyrd utländsk arbetskraft. En viktig utgångspunkt i analysen är dock att förslagen medför att samma regler kommer att gälla för utländska företag som för företag som sedan en längre tid tillbaka är verksamma i Sverige. Förslagen medför således en ökad likformighet i ett konkurrensperspektiv. Att företag som varit verksamma i Sverige en längre tid, genom sin erfarenhet, har bättre förutsättningar att hantera regelverket, än företag som har kortare erfarenhet, bör inte betraktas på annat sätt än vad som görs för andra faktorer som har betydelse för företagens möjligheter att konkurrera på olika marknader. Det är dock viktigt att Skatteverket i sitt stöd och sin vägledning till företagen inom rimliga gränser anpassar sig efter företagens förutsättningar, t.ex. genom att tillhandhålla information på olika språk.

Förslagen påverkar även svenska företag som anlitar utländska företag för uppdrag eller inhyring av arbetskraft. Denna påverkan sker främst genom en ökning av kostnaderna för att anlita utländska företag, för olika uppdrag eller för att hyra arbetskraft. Hur det enskilda företaget påverkas beror främst på två faktorer. Den första är differensen i skattenivå mellan Sverige och det anlitate företagets hemland, ju större skillnaden är desto större blir påverkan. Den andra faktorn är hur stor del av det svenska företagets arbetskraft som är inhyrd. Om en stor del av det utförda arbetet utförs av inhyrd arbetskraft blir påverkan större.

När det gäller inhyrd arbetskraft innebär förslaget att det är den som kommer att förfoga över det värde som arbetet skapar, som också kommer att betraktas som arbetsgivare, inte den som formellt betalar ut lönen. För arbetskraft som är bosatt i Sverige har det ingen betydelse om den ekonomiska och formella arbetsgivaren är samma person eller inte, beskattningen är ändå densamma. Förslaget innebär att samma likformighet uppnås för arbetskraft som hyrs in från ett annat land, vilket skapar en ökad konkurrensneutralitet mellan företag. Den ökade konkurrensneutraliteten medför dock ökade kostnader för vissa företag främst genom ökade arbetskraftskostnader. I vissa branscher, såsom byggsektorn, bedöms inte andelen inhyrd arbetskraft ha sådan omfattning att det får någon stor betydelse för sektorn som helhet. Enligt Sveriges byggindustrier uppgick antalet anställda i byggindustrin till ca 300 000 år 2017 (Källa: https://www.sverigesbyggindustrier.se/statistik-arbetsmarknad/anstallda-i-byggindustrin_6900), vilket kan jämföras med att det en genomsnittlig månad 2017 befann sig 10 300 utstationerade arbetstagare i Sverige, varav byggsektorn står för ca 60 procent. Regeringen utesluter dock inte att andra branscher med en större andel inhyrd arbetskraft kan ställas inför en större omställning. Sammantaget

anser regeringen att de ökade kostnaderna för företagen inte är av sådan storlek att de överväger de positiva konsekvenserna av förslagen.

När det gäller förslaget ersätta undantaget från att göra skatteavdrag för utländsk näringsidkare, utan fast driftställe i Sverige, med ett undantag som avser sådana som inte utför arbete i Sverige bedömer regeringen att det medför en ökad administrativ börda för såväl utbetalaren som mottagaren av ersättningen. Förslaget innebär att bedömningen av om fast driftställe finns eller inte läggs på Skatteverket i stället för utbetalaren. Denna bedömning fordrar dock att information lämnas till Skatteverket. Regeringen anser dock att konsekvenserna inte är så omfattande och allvarliga att de skulle överväga fördelarna med att skapa en mer likformig konkurrens mellan de näringsidkare som verkar på den svenska marknaden. En utländsk näringsidkare som inte är skattskyldig i Sverige kan för att undgå skatteavdrag antingen ansöka om F-skatt, vilket också fordrar att särskild uppgift lämnas, eller begära beslut om särskild beräkningsgrund med nollbeslut, ett förfarande och en hantering som i de allra flesta fall är snabb, enkel och effektiv.

15.4.1 Underlag för bedömningen

Berörda företag och branscher

Förslaget om att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige 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.

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 anmälde under år 2016. Skatteverkets bedömning är att antalet företag och arbetstagare som berörs av reglerna motsvarar dessa antal (avsnitt 15.1.1). Det innebär att ett företag i genomsnitt anmälde 8,3 arbetstagare. Som framgår av avsnitt 15.1.1 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:

1. Ansökan om godkännande för F-skatt.
2. Beräkning av löneunderlag och proportionering av hur stor del av ersättningen som avser arbete i Sverige för att göra skatteavdrag från ersättningen.
3. Lämna arbetsgivardeklaration och betala in skatteavdraget.
4. Lämna särskilda uppgifter.

Skatteverkets beräkningar av de administrativa kostnaderna görs utifrån följande utgångspunkter:

1. 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.
2. 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 saknas dock uppgifter om fullgörandetiden för utländska företag för att fylla i blanketter och lämna andra upplysningar. Skatteverket har därför uppskattat tidsåtgången.
3. 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 genom att skicka in blanketten Skatteanmälan för utländska företag (SKV 4632). Både blanketten och information om hur denna ska fyllas i finns tillgänglig på engelska på Skatteverkets webbplats. Den ifyllda blanketten ska undertecknas och skickas in i original. Utländska företag som ansöker om F-skatt ska bifoga ett intyg som visar att företaget inte har förfallna skulder för skatter och avgifter i hemlandet. Intyget ska

vara utfärdad av behörig myndighet i hemlandet. Ett sådant intyg kan även behövas för företagsledare i utländska företag som ägs av få delägare. 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 företag x 5 / 176 timmar x 71 500 kronor \approx 11,6 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 arbetstagar årligen. Skatteverket uppskattar att en genomsnittlig utländsk arbetsgivare kommer att lämna uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen för åtta arbetstagar 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 arbetstagar. Timlönen inklusive sociala avgifter uppskattas till 241 kronor utifrån uppgiften om genomsnittlig timlön för arbetstagar inom EU (avsnitt 15.1.1. Den årliga administrativa kostnaden uppgår till ca 9,2 miljoner kronor (5 700 företag x 40 arbetsgivardeklarationer x 10 / 60 minuter x 241 kronor \approx 9,2 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 företag x 5 / 176 timmar x 71 500 kronor \approx 11,6 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 etablerat 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 10.1, att det särskilda undantaget för skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag i utlandet enbart ska gälla om ersättningen inte betalas för arbete som mottagaren utför i Sverige, innebär att den som anlitar ett företag i utlandet för arbete i Sverige 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 särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta i sitt hemland. Någon ökad kostnad uppkommer inte i de fall arbetstagaren beskattas i sitt hemland och får avräkning för den svenska 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.

Regeringen gör bedömningen att Skatteverkets förslag generellt medför en ökad likformighet mellan företag som verkar på den svenska marknaden och anställda som utför arbete åt dessa företag. Detta medför samtidigt att kostnaderna ökar för företagen. Detta gäller såväl svenska företag som anlitar utländska företag, som utländska företag som verkar på den svenska marknaden. När det gäller ökade arbetskraftskostnader för svenska företag är det inte möjligt att göra någon mer precis uppskattning av storleken. När det däremot gäller de administrativa kostnaderna för

utländska företag har Skatteverket gjort en uppskattning av kostnaderna utifrån Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister.

Sedan Skatteverket genomförde sin analys har Arbetsmiljöverket publicerat ny statistik över antalet berörda företag. En beräkning efter det nya underlaget medför att totalkostnaden får justeras. Det nya underlaget medför dock inte att det finns anledning att se på annat sätt på Skatteverkets bedömning av konsekvenserna för företagen.

Enligt Arbetsmiljöverkets *Helårsrapport 2017* (Rapport 2018:3) finns i utstationeringsregistret 6 800 unika företag. Under 2017 anmäldes 72 552 personer till registret.

Skatteverket har gjort beräkningar dels av initiala engångskostnader i samband med ansökan av F-skatt och registrering som arbetsgivare, dels av löpande kostnader för redovisning av löner, arbetsgivaravgifter och preliminärskatt. Beräkningar har även gjorts av kostnaderna för att lämna särskild uppgift. De justerade totalkostnaderna utgår från samma tidsåtgång och timkostnad som Skatteverket men justerar för att antalet företag i utsändningsregistret ökat från 5 700 till 6 800 mellan 2016 och 2017. En uppskattning görs även för utländska arbetsgivare med anställda i Sverige som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det finns inga uppgifter tillgängliga om hur många sådana arbetsgivare det finns. Utifrån den beräknade lönesumman, 552 miljoner kronor, och ett antagande att genomsnittslönen för denna grupp motsvarar genomsnittslönen i Sverige, som enligt SCB uppgår till ca 394 000 kronor per år, går det att uppskatta antalet till ca 1 400 (552 / 0,394).

De justerade kostnaderna blir som nedan.

Initiala kostnader för ansökan av F-skatt och registrering som arbetsgivare, 16,7 miljoner kronor ($[6\ 800 + 1\ 400 \text{ företag}] \times 5/176 \text{ timmar} \times 71\ 500 \text{ kronor}$).

Löpande kostnader för att lämna arbetsgivardeklaration, 13,2 miljoner kronor ($[6\ 800 + 1\ 400 \text{ företag}] \times 40 \text{ arbetsgivardeklarationer} \times 10/60 \text{ minuter} \times 241 \text{ kronor}$).

Löpande kostnader för att lämna särskilda uppgifter, 13,8 miljoner kronor ($6\ 800 \text{ företag} \times 5/176 \text{ timmar} \times 71\ 500 \text{ kr}$).

Utöver kostnaderna ovan, som är möjliga att uppskatta, finns det ytterligare kostnader som inte är möjliga att beloppsmässigt uppskatta. När det gäller antalet företag som blir skyldiga att lämna särskild uppgift har kostnadsberäkningen ovan gjorts utifrån antalet företag som beräknas omfattas av reglerna om beskattning av uthyrd arbetskraft. Den kategori som blir skyldig att lämna särskild uppgift är dock större än så. Även utländska näringsidkare som får en F-skattsedel ska lämna särskild uppgift. Storleken på denna grupp är svår att bedöma. Dessutom uppstår kostnader för utbetalare och mottagare av ersättning till företag utan fast driftställe i Sverige. Det är svårt att bedöma hur många som kommer att beröras av detta förslag. Kostnaderna för dem består i den tid som måste läggas på att lämna uppgifter till Skatteverket som sedan kan ligga till grund för beslut om F-skatt och särskild uppgift alternativt särskild beräkningsgrund. Kostnaden per företag för att ansöka om F-skatt och lämnande av särskild uppgift uppgår, enligt Skatteverkets uppskattning, till 71 500 kronor. Kostnaden för att ansöka om särskild beräkningsgrund bedöms av regeringen uppgå till ungefär samma kostnad.

I tabellen nedan visas antalet utstationerade arbetstagare uppdelat efter branschgrupp. Ca 60 procent av arbetstagarna finns i byggbranschen.

Tabell 15.4 Antal utstationerade arbetstagare per branschgrupp 2017

Branschgrupp	Bransch	Antal arbets- tagare	Andel i procent
Byggverksamhet	41–43	43 596	60,09
Tillverkning	10–33	10 918	15,05
Informations- och kom- munikationsverksamhet	58–63	6 457	8,9
Inte angivet	0	5 211	7,18
Uthyrning, fastighetservice, resetjänster och andra stödtjänster	77–82	1 336	1,84
Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	69–75	928	1,28
Jordbruk, skogsbruk och fiske	01–03	919	1,27
Vattenförsörjning, avloppsrening, avfallshantering och sanering	36–39	805	1,11
Finans- och försäkrings- verksamhet	64–66	573	0,79
Försörjning av el, gas värme och kyla	35	418	0,58
Vård och omsorg, sociala tjänster	86–88	358	0,49
Utvinning av mineral	05–09	297	0,41
Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar	43–47	243	0,33
Transport och magasinering	49–53	221	0,30
Fastighetsverksamhet	68	73	0,10
Utbildning	85	62	0,09
Kultur, nöje och fritid	90–93	60	0,08
Annan serviceverksamhet	94–96	46	0,06
Hotell- och restaurang- verksamhet	55–56	18	0,02
Verksamhet vid utländska ambassader, internationella organisationer o.d.	99	12	0,02
Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	84	1	0
Summa		72 552	100

Källa: Arbetsmiljöverket, Rapport 2018:3

15.5 Effekter för sysselsättning

Konjunkturinstitutet skriver i sitt remissvar att inga sysselsättningseffekter är att vänta av förslaget.

Förslaget innebär en ökning av förvärvsinkomstbeskattningen för begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet. Den högre beskattningen leder till en lägre nettoinkomst för arbetstagaren och/eller till högre arbetskostnader för arbetsgivaren (i utlandet eller för verksamheten i Sverige) om skatteökningen övervältras på arbetsgivaren. Ökade arbetskostnader för arbetsgivaren förväntas minska efterfrågan på arbetskraft i de branscher som berörs av förslaget. En sådan övervältring leder även till att relativpriset på de berörda arbetstagarna ökar, vilket minskar efterfrågan på arbetstagare som arbetar tillfälligt i Sverige relativt inhemsk arbetskraft. En minskad nettoinkomst för arbetstagaren innebär i stället ett lägre ekonomiskt utbyte av att arbeta tillfälligt i Sverige och förväntas således leda till att utbudet av tillfällig arbetskraft minskar. Vidare innebär förslaget sannolikt ökade administrativa kostnader för arbetsgivarna i utlandet samt för de arbetstagare som berörs av förslaget, vilket kan få negativa effekter för antalet tillfälligt arbetande i Sverige, åtminstone på kortare sikt.

Vare sig det är arbetsgivaren i utlandet, verksamheten i Sverige eller arbetstagaren som bär bördan av beskattningen ökar sannolikt efterfrågan på inhemsk arbetskraft i de branscher där de berörda arbetstagarna är aktiva. Enligt Arbetsmiljöverkets helårsrapport för 2017 (rapport 2018:3) befann sig i genomsnitt c 10 300 utstationerade arbetstagare i Sverige varje månad under 2017. Det är möjligt att denna siffra inte motsvarar antalet arbetstagare vars beskattning ökar med förslaget (se diskussion i avsnitt 12.1.1), men den kan ändå ge en indikation på omfattningen. En ökad efterfrågan på inhemsk arbetskraft förväntas vara mindre än antalet utstationerade i dag då samtliga arbetstagare som berörs av förslaget inte förväntas sluta arbeta i Sverige. Dessutom kan efterfrågan på arbetskraft i de berörda branscherna minska totalt sett om arbetskraftskostnaderna för de svenska arbetsgivarna ökar genom att den utländska arbetskraften blir dyrare eller genom att de i större utsträckning anställer inhemsk arbetskraft som är dyrare.

Enligt Arbetsmiljöverkets rapport var de två största branscherna för utstationerade arbetstagare 2017 specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet och byggande av hus. Den tredje största branschen var dataprogrammering, datakonsultverksamhet o.d. Tillsammans sysselsatte byggverksamhet, tillverkning och informations- och kommunikationsverksamhet 84 procent av alla anmälda utstationerade arbetstagare. Bedömningen är att de branscher som i störst utsträckning berörs av förslaget har relativt svårt att rekrytera arbetskraft i dagsläget (se *Konjunkturinstitutets* konjunkturbarometer för fjärde kvartalet 2017). På lite kortare sikt bedöms därför den inhemska sysselsättningsökningen bli mindre än efterfrågeökningen. På längre sikt förväntas en ökad efterfrågan i dessa branscher ha en positiv, men begränsad effekt på sysselsättningen i ekonomin i sin helhet då den i stor utsträckning bedöms riktas mot personer med en relativt god anknytning till arbetsmarknaden. Enligt Arbetsmiljöverkets statistik arbetar en mindre andel av de utstationerade

inom branscher så som jordbruk, skogsbruk och fiske och fastighetservice samt skötsel och underhåll av grönytor. Kvalifikationskraven för de utstationerade inom dessa branscher bedöms kunna vara lägre och således kan vissa positiva effekter på sysselsättningen i ekonomin i sin helhet förväntas uppstå på lång sikt om efterfrågan på inhemsk arbetskraft ökar i dessa branscher. Dessa effekter är dock antagligen mycket små då det enligt Arbetsmiljöverkets statistik rör sig om relativt få utstationerade arbetstagare inom dessa branscher. Sammantaget bedöms förslaget medföra en liten positiv effekt på sysselsättningen i ekonomin i sin helhet på både kort och lång sikt.

15.6 Fördelningseffekter

De föreslagna förändringarna påverkar inte skattskyldigheten för personer bosatta i Sverige utan enbart för utomlands bosatta. Därmed bedöms det inte få några direkta effekter på inkomstfördelningen i Sverige. Regeringen bedömer dock att förslaget kommer att få en viss positiv effekt på sysselsättningen. Därigenom kan det förväntas få en viss utjämnande effekt på inkomstfördelningen.

15.7 Effekter för jämställdheten

Eftersom förslaget endast påverkar skattskyldigheten för utomlands bosatta ger det inte några direkta effekter på den ekonomiska jämställdheten i Sverige. De positiva effekter på sysselsättningen som förslaget bedöms medföra kan dock ge vissa indirekta effekter på den ekonomiska jämställdheten. Eftersom majoriteten av de som berörs av förslaget om beskattning av inhyrd arbetskraft arbetar inom byggverksamhet är det främst inom denna mansdominerade bransch som sysselsättningseffekterna förväntas uppstå. Därför bedöms förslaget medföra en marginell ökning av männens andel av den totala sysselsättningen.

15.8 Övriga effekter

När det gäller övriga effekter delar regeringen Skatteverkets bedömning

Skatteverkets bedömning

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,
- 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.

16 Författningskommentar

16.1 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. Övriga ändringar i *första stycket punkterna 1–11* är redaktionella där avsikten är att språkligt modernisera och förenkla vissa uttryck. Ingen av ändringarna är avsedd att innebära någon ändring i sak jämfört med tidigare lydelse.

I *första stycket punkten 10* omformuleras uttrycket annan härifrån uppbyren genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst. Även denna ändring är redaktionell och innebär ingen ändring i sak. Liksom tidigare ska det således vara fråga om inkomst av tjänst som mottagaren får från Sverige och som förvärvats genom verksamhet i Sverige.

6 §

I paragrafen anges vilka inkomster som undantas från skatteplikt enligt lagen. En redaktionell ändring görs i inledningen av *första stycket* så att utomlands bosatta personer anges i plural i stället för som tidigare i singular.

Den s.k. 183-dagarsregeln i punkt 1 a)–c) flyttas till den nya 6 a §, se kommentaren till den paragrafen. Punkterna 2–6 benämns efter ändringen *punkterna 1–5*.

Uttrycket avlöning i *punkt 4* enligt den nya numreringen ändras till lön av samma skäl som anges i kommentaren till 5 § ovan.

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.

Övriga ändringar i *punkterna 2 och 4* är redaktionella. Avsikten är, på samma sätt som i 5 §, att språkligt modernisera och förenkla vissa uttryck och innebär ingen ändring i sak.

6 a §

Paragrafen är ny.

Första stycket a)–c) motsvarar den tidigare bestämmelsen i 6 § 1 a)–c). Redaktionella ändringar görs av vissa uttryck, se vidare nedan.

I *första stycket* införs en *ny punkt d)*, som anger att en förutsättning för att a)–c) ska tillämpas är att det inte är fråga 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* definieras vad som avses med uthyrning av arbetskraft. 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 sker genom en sammanvägning av olika omständigheter (jfr punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal). Dessa behandlas närmare i avsnitt 7.2. I det avsnittet finns även exempel på hur uthyrningsregeln tillämpas i olika situationer.

Det är endast de uppdragsgivare som räknas upp i *tredje stycket* som kan vara uppdragsgivare vid prövningen av om uthyrning av arbetskraft föreligger eller inte. Det ska således vara fråga om någon som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, ett svenskt handelsbolag, en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från fast ett driftställe i Sverige och vars inkomster beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare, svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting. Av definitionen följer att ett utländskt företag som har ett fast driftställe i Sverige kan vara uppdragsgivare. En fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet och ett utländskt företag som inte har ett fast driftställe i Sverige kan däremot 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 utyrd 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.

I *första stycket* görs även några redaktionella ändringar jämfört med den tidigare lydelsen av 6 § 1. Utomlands bosatta personer anges i plural i stället för som tidigare i singular. Uttrycket avlöning 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. Härutöver görs ytterligare några redaktionella ändringar jämfört med den tidigare lydelsen av 6 § 1 i syfte att modernisera och förenkla vissa uttryck. De innebär inte någon ändring i sak.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 7.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt *första punkten* ska ändringarna träda i kraft den 1 januari 2019.

Av *andra punkten* framgår när bestämmelsen i den nya 6 a § ska tillämpas första gången. Den ska 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.

Av *tredje punkten* framgår att 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 förslaget behandlas i avsnitt 13.1.

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

3 kap.

18 §

Paragrafen anger vilka inkomster en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för och i vilket inkomstslag. Av första stycket 1 framgår att skattskyldighet föreligger i inkomstslagen tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK. För vissa inkomster gäller emellertid att den skattskyldige kan beskattas i inkomstslaget tjänst enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK, om en begäran att beskattas enligt inkomstskattelagen har gjorts.

Ändringen i *första stycket 1* är en följd av den föreslagna ändringen i 6 § SINK och införandet av en ny paragraf, 6 a §, i nämnda lag. Inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § SINK kan således beskattas i inkomstslagen tjänst om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen.

Inkraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt *första punkten* träder lagen i kraft den 1 januari 2019.

Av *andra punkten* följer att 3 kap. 18 § i den nya lydelsen ska 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 förslaget behandlas i avsnitt 13.2.

16.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

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. I 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 mottagaren utför i Sverige. Bestämmelsen innebär att den utländske utbetalaren ska

göra skatteavdrag från ersättning till både obegränsat och begränsat skattskyldiga arbetstagare. Av styckets andra mening framgår att arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren av ersättningen inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige arbetar utomlands. Det är alltså här fråga om arbete som i huvudsak utförs i Sverige, men som till en mindre del utförs utomlands. Vid bedömningen av hur omfattande arbete som mottagaren av ersättningen kan utföra utomlands och ändå anses arbeta här i landet, kan ledning hämtas från 5 § tredje stycket lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK. Även andra fall kan omfattas, som t.ex. när arbetstagaren under en period arbetar på utbetalarens kontor i utlandet.

Bestämmelserna om hur och när skatten ska redovisas och betalas ändras, se avsnitt 8.1 samt även författningskommentaren till 13 kap. 3 §.

Enligt 11 kap. 24 § och förslaget till ny lydelse av 11 kap. 20 § första stycket 5 ska skatteavdrag ska göras med 30 procent, se kommentaren till den paragrafen.

Utbetalaren ska inte göra skatteavdrag om Skatteverket har meddelat ett beslut om befrielse från skatteavdrag, t.ex. på grund av att mottagaren inte är skattskyldig för ersättningen i Sverige.

Nuvarande andra stycket blir ett nytt *tredje stycke*.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 8.1.

5 §

I paragrafen finns undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från kontant ersättning för arbete som är beroende av till vilken mottagare och i vissa fall även vilken ersättning det är fråga om. Det gäller delägares ersättning från ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet och liknande ersättningar till en mottagare som har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret samt ersättningar som betalas till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund.

Punkt 4 är ny. I punkten anges att skatteavdrag inte ska göras från sådan ersättning för arbete som anges i 3 § andra stycket 1–7 om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Bestämmelsen medför 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.

Punkt 5 är ny och innehåller bestämmelser om att skatteavdrag inte ska göras från ersättning som anges i 6 a § SINK. Enligt den paragrafen ska en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt bl.a. om mottagaren vistas här 183 dagar eller mindre under en tolv månadersperiod, ersättning betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, ersättningen inte belastar ett fast driftställe i Sverige och det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft. Sådan inkomst är inte heller skattepliktig enligt

inkomstskattelagen i de fall den skattskyldige enligt 4 § SINK har valt att beskattas enligt inkomstskattelagen.

Se författningskommentaren till 6 a § SINK.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 8.1.

6 §

Bestämmelsen får dels en ny lydelse vilken bildar paragrafens *första stycke*, dels ett nytt *andra stycke*.

I paragrafens första stycke anges att skatteavdrag från sådan ersättning för arbete som en utbetalare som hör hemma i Sverige betalar ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i landet bara ska göras om ersättningen betalas för arbete som mottagaren utför i Sverige.

Ändringen innebär även att såväl lokutionen fast driftställe som näringsverksamhet tas bort.

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. Ändringen tydliggör att skatteavdrag endast ska göras från ersättning för arbete som utförs i Sverige. Dessutom tydliggörs att även fysiska personer som är begränsat skattskyldiga ska bli föremål för skatteavdrag om de utför arbete 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 Skatteverket inte har meddelat ett beslut om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 §. Om mottagaren är en fysisk person ska skatteavdrag göras enligt tabell.

Enligt den nya sista meningen i första stycket ska med arbete som utförs i Sverige även förstås arbete som inom ramen för verksamheten i Sverige utförs utomlands. Det är alltså här fråga om arbete som i huvudsak utförs i Sverige, men som till en mindre del utförs utomlands. Vid bedömningen av hur omfattande arbete som mottagaren av ersättningen kan utföra utomlands och ändå anses arbeta här i landet, kan ledning hämtas från 5 § tredje stycket SINK. En motsvarande bestämmelse avseende skatteavdragsskyldighet för den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige föreslås i 10 kap 2 § SFL, se kommentaren till den paragrafen.

Den nya andra stycket innebär att skatteavdrag dock alltid ska göras från lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställningen eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting och som inte undantas från skatteplikt enligt 6 § SINK. Detsamma gäller arvode och liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person. I de fall beskattning ska ske enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska enligt 10 kap. 7 § SFL skatteavdrag göras enligt bestämmelserna i 13 kap.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 10.1.

11 kap.

20 §

I paragrafen anges i vilka fall skatteavdrag ska göras med 30 procent från ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person.

En ny *femte punkt* införs i paragrafen där det anges att skatteavdrag ska göras med 30 procent av underlaget om ersättningen betalas av sådan utbetalare som avses i 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 som mottagaren utför i Sverige, se kommentaren till denna paragraf. Bestämmelsen i 10 kap. 2 § andra stycket innebär att en utländsk arbetsgivare som betalar ut ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättningen till en obegränsat skattskyldig arbetstagare och till en begränsat skattskyldig arbetstagare som inte har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller när utbetalaren inte känner till beslutet.

Om mottagaren har beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (jämknings) 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 8.2.

13 kap.

3 §

I första stycket anges att den som betalar ut kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt i stället för preliminär skatt. Skatteavdrag för sådan skatt ska göras om Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras, och utbetalaren känner till beslutet.

Andra stycket tas bort. I det anges att skatteavdrag inte ska göras om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. I 2 § SINK föreskrivs att med hemmahörande i utlandet avses om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här.

Konsekvensen av att paragrafens andra stycke tas bort 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. Bestämmelsen innebär att en utländsk arbetsgivare ska göra skatteavdrag från kontant ersättning eller annat vederlag för arbete som utförs i Sverige till en begränsat skattskyldig arbetstagare som är utlyrd 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 8.1.

6 §

I paragrafen anges när den skattskyldige ska redovisa och betala skatten.

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK redovisa och betala skatt som avser sådan ersättning eller sådant vederlag som utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från. Med hemmahörande i utlandet menas här en fysisk person som är bosatt utomlands och en juridisk person som inte är registrerad här i riket eller har fast driftställe här (3 kap. 2 § SFL och 2 § SINK).

Den nya skyldigheten för en utbetalare som är hemmahörande i utlandet att göra skatteavdrag innebär att utbetalaren i de flesta fall ska göra skatteavdrag när en begränsat skattskyldig fysisk person ska beskattas enligt SINK, se ovan kommentaren till 3 §. Om utbetalaren gör skatteavdrag ska den som tar emot ersättningen därför inte redovisa och betala skatten.

Paragrafen kompletteras med *en mening* där det framgår att den som tar emot ersättningen eller vederlaget även fortsättningsvis ska 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 8.5.

26 kap.

25 §

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration av den som är skattskyldig enligt SINK eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

En ny *punkt 3* läggs till som innebär att uppgift ska lämnas om den skatt som utbetalaren har gjort avdrag för när det är fråga om skatt enligt 13 kap. 6 §. Se kommentarerna till 13 kap. 3 och 6 §§.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 8.1.

33 kap.

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll. En ny *fjärde strecksats* införs som anger att särskilda 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 11.1.

2 §

I paragrafen anges syftet med att lämna särskilda uppgifter. Uppräkningen kompletteras med en ny *punkt 3* som anger att särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för fysiska eller juridiska person som hör hemma i en annan stat.

Punkterna 3–6 benämns efter ändringen *punkterna 4–7*.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 11.1.

6 a §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

I *första stycket* anges att 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. Uppgiftsskyldigheten gäller endast för den som hör hemma i en annan stat och som är uppräknad i punkt 1, 2 eller 3.

I *punkt 1* anges att den som 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 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 omfattas alltså inte av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt denna punkt.

I *punkt 3* anges att den som 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, se kommentaren till 10 kap. 6 §. 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. 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, se kommentaren till 10 kap. 6 §.

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.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 11.1.

6 b §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter.

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 skattskyldigheten. I förtydligande syfte anges att sådana beslut bara får fattas om uppgifterna inte behövs för kontroll av 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 längre föreligger.

Ett beslut om undantag får enligt 66 kap. 20 § andra stycket inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 11.2.

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 §. I den paragrafen anges när en inkomstdeklaration senast ska lämnas för andra juridiska personer än dödsbon. Paragrafen utvidgas till att även omfatta särskilda uppgifter som lämnas enligt 6 a §, se kommentaren till denna paragraf. Även för fysiska personer och dödsbon föreslås tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter sammanfalla med den som gäller för att lämna inkomstdeklaration, den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret. Detta framgår av den nya *andra mening* i paragrafen.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 11.1.

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 § om det finns särskilda skäl. 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 11.3.

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 § om det finns synnerliga skäl. 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 11.3.

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 11.1.

54 kap.

5 §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om besked om särskild inkomstskatt.

I paragrafen anges att Skatteverket senast den 15 december efter beskattningsårets utgång ska skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Vilka uppgifter som bör finnas i beskedet kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Ett besked bör innehålla uppgift om skattepliktig inkomst och betald skatt. Beskedet bör innehålla ackumulerad information för ett helt beskattningsår.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 7.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2019.

I *andra punkten* anges att bestämmelserna i 10 kap. 2, 5 och 6 §§, samt 11 kap. 20 § 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.

I *tredje punkten* anges att 13 kap. 3 och 6 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning eller annat vederlag 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.

I *fjärde punkten* anges att bestämmelserna i 33 kap. 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 *femte punkten* anges att de nya bestämmelserna i 33 kap. 6 a och 6 b §§ och 54 kap. 5 § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 13.

Sammanfattning av promemorian

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 Bilaga 1 bestämmelserna beräknas till 80 miljoner kronor. Förslagen förväntas påverka Kronofogden och domstolarna.

Promemorians lagförslag

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 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

- | | |
|--|--|
| <p>1. <i>avlönning</i> eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;</p> | <p>1. <i>lön</i> eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;</p> |
| <p>2. <i>avlönning</i> 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;</p> | <p>2. <i>lön</i> 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;</p> |
| <p>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;</p> | |
| <p>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;</p> | |
| <p>5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;</p> | |
| <p>6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedrivna 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 individuell pensionssparande samt avskattning av en sådan försäkring eller ett sådant pensionssparkonto;</p> | |
| <p>6 a. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om</p> | |

försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga beskattningen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229);

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

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om 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 förvärd 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 utövd 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.

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

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

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

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

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

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige 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.

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);

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

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i *dubbelbeskattnings-avtal*.

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 anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd);

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 månaders period, 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.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §²

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

- | | |
|---|---|
| 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, | 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, |
|---|---|
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,
3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
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,
5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,
6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond,
7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,
8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,
9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,
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,
11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,
12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och
13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2015:775.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till 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.

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

Bilaga 2

Häri genom 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 §¹

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,

¹ 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 anmälningsskyldigheten 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 debitors 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 debitors 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 §²

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 tonnageskattning återkallat (9 a §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

2 §³

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,

2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,

3. bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat,

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,

5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,

5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och

6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och

6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat.

7. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnageskattning återkallat.

³ Senaste lydelse 2016:888.

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 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.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

2. särskilda uppgifter som ska lämnas av

a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, och

a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,

b) en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige enligt 33 kap. 6 a §, och

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

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

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

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.

Efter remiss har yttranden över promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige lämnats av Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Malmö, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Polismyndigheten, Migrationsverket, Datainspektionen, Kommerskollegium, Ekonomistyrningsverket, Kronofogdemyndigheten, Konjunkturinstitutet, Statistiska centralbyrån (SCB), Arbetsgivarverket, Statskontoret, Konkurrensverket, Arbetsdomstolen, Tillväxtverket, Arbetsmiljöverket, Medlingsinstitutet, Almega, Företagarna, Landsorganisationen (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Regelrådet, Småföretagarnas riksförbund, Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads), Svenskt Näringsliv, Sveriges Byggindustrier och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Riksrevisionen, Almi, Sveriges Akademikers centralorganisation (SACO) och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har avstått från att yttra sig över promemorian.

Följande remissinstanser har inte kommit in med något yttrande: Business Sweden (tidigare Exportrådet och Invest Sweden), Företagarförbundet Fria Företagare, ICC Sweden, Svensk Handel, Sveriges Allmänna Utrikeshandelförening och Teknikföretagen.

Yttranden har även kommit in från Svenska Bankföreningen, IKEA AB och Blåtand AB. Dessutom har tre samlade yttranden inkommit från några egenföretagare i byggsektorn, från personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF samt från företrädare för fyra bäruppköparföretag.