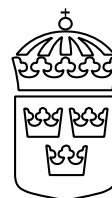


Regeringens proposition

2019/20:190



Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade
skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige

Prop.
2019/20:190

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 17 juni 2020

Stefan Löfven

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Propositionens 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 propositionen 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. Vissa mycket korta arbetstillfällen ska dock inte anses utgöra sådan uthyrning av arbetskraft.

Dessutom föreslås ändrade regler när det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag för ersättning som betalas ut till någon som utför arbete i Sverige. Förslagen innebär bl.a. att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från den ersättning som betalas ut för arbete i Sverige. En svensk utbetalare som betalar ersättning till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska dock bara göra skatteavdrag om ersättningen avser 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 driftställe i Sverige ska i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till Skatteverket.

Syftet med förslagen är att skapa konkurrensneutrala regler.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

1	Förslag till riksdagsbeslut	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 socialavgiftslagen (2000:980)	14
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	15
3	Ärendet och dess beredning	21
4	Gällande rätt	22
4.1	Beskattning av utländska företag i Sverige	22
4.2	Bestämmelser i svensk rätt om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i Sverige	23
4.2.1	Obegränsat skattskyldiga personer	23
4.2.2	Begränsat skattskyldiga personer	24
4.2.3	Särskilt om 183-dagarsregeln	25
4.3	Bestämmelser i skatteavtal om beskattning av fysiska personer vid tillfälligt arbete i annat land än hemviststaten	26
4.3.1	Allmänt om skatteavtal	26
4.3.2	Artikel 15 i OECD:s modellavtal	27
4.3.3	Artikel 15 i nordiska skatteavtalet	30
4.4	Betalning av socialavgifter	30
4.5	Inkomstdeklaration och beslut om särskild inkomstskatteredovisning för fysiska personer	31
4.6	Skatteavdrag och betalning av skatt	31
4.6.1	Svenska utbetalare	31
4.6.2	Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige	33
4.6.3	Skattedeklarationer	34
4.7	Skatteavdrag från ersättning för arbete till ett företag	36
4.8	Bestämmelser inom andra områden	39
5	Nordisk utblick	41
6	Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige	44
6.1	Ett ändrat synsätt på vem som är arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige	44
6.2	Det ändrade synsättet införs genom ett undantag från 183-dagarsregeln	47
6.3	Undantag från uthyrningsregeln för mycket korta arbetstillfällen	54
6.4	Tillämpning av uthyrningsregeln	61
6.4.1	Förtydliganden kring vissa situationer	61
6.4.2	Exempel	64

6.5	Det ändrade synsättet är förenligt med skatteavtalen	66
6.6	Besked om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	67
7	Utländska utbetalares redovisning och betalning av skatt.....	68
7.1	Skyldighet att göra skatteavdrag.....	68
7.2	Storleken på skatteavdrag från ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen	77
7.3	När kan en utbetalare avstå från att göra skatteavdrag?.....	80
7.4	Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen bör gälla i övrigt	81
7.5	Egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och särskild A-skatt	84
8	Registrering hos Skatteverket	86
8.1	En utbetalare som ska göra skatteavdrag ska registreras hos Skatteverket.....	86
8.2	En fysisk person som arbetar i Sverige behöver inte anmäla sig för registrering.....	87
9	Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag	90
9.1	Skyldighet att göra skatteavdrag.....	90
9.2	Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen bör gälla i övrigt	94
10	Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige.....	98
10.1	Skyldighet att lämna särskilda uppgifter ska införas	98
10.2	Beslut om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter	103
10.3	Anstånd med att lämna särskilda uppgifter	104
10.4	Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen bör gälla i övrigt	105
11	Personuppgiftsbehandling	106
12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	108
12.1	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	108
12.2	Inkomstskattelagen.....	109
12.3	Socialavgiftslagen	110
12.4	Skatteförfarandelagen.....	110
13	EU-aspekter.....	112
14	Konsekvensanalys.....	115
14.1	Syfte och alternativa lösningar	116
14.2	Offentligfinansiella effekter	116
14.2.1	Begränsat skattskyldiga arbetstagare som arbetar hos en uppdragsgivare i Sverige ska beskattas här.....	117
14.2.2	Förslagen som rör företag i utlandet.....	121
14.3	Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar	123
14.3.1	Skatteverket.....	123

Prop. 2019/20:190	14.3.2	Kronofogdemyndigheten.....	127
	14.3.3	De allmänna förvaltningsdomstolarna.....	127
	14.3.4	Andra myndigheter.....	129
14.4		Effekter för enskilda.....	129
	14.4.1	Antalet berörda personer	130
	14.4.2	Administrativa kostnader.....	130
	14.4.3	Övriga konsekvenser för enskilda	131
14.5		Effekter för företag och andra utbetalare.....	131
	14.5.1	Berörda företag och branscher.....	136
14.6		Effekter för sysselsättning.....	140
14.7		Fördelningseffekter	142
14.8		Effekter för den ekonomiska jämställdheten	142
14.9		Övriga effekter	142
14.10		Samlad bedömning av konsekvenser.....	143
15		Författningskommentar.....	144
15.1		Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	144
15.2		Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	146
15.3		Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	147
15.4		Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	147
Bilaga 1		Sammanfattning av Skatteverkets promemoria Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	155
Bilaga 2		Lagförslag i promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	157
Bilaga 3		Förteckning över remissinstanserna till promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	171
Bilaga 4		Sammanfattning av Finansdepartementets promemoria Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	172
Bilaga 5		Lagförslag i promemorian Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	173
Bilaga 6		Förteckning över remissinstanserna till promemorian Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige.....	175
Bilaga 7		Lagrådsremissens lagförslag	176
Bilaga 8		Lagrådets yttrande	190
		Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 juni 2020.....	195

Regeringens förslag:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).
3. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).
4. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

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 två nya paragrafer, 6 a och 6 b §§, 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 svensk region;

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

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

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

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 *en* svensk region,

2. *lön* eller därmed jämförlig förmån *på grund* av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, *en* svensk kommun eller *en* svensk region, 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 utövats,

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 svensk region;

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

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

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

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

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

samt annan ersättning enligt samma balk,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– gör tjänsteresor utomlands, eller

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– gör tjänsteresor utomlands, eller

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

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

6 §²

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229);

5. *avlöning* eller därmed jämförlig förmån eller pension, *som utgått* på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i

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 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

Prop. 2019/20:190 anställningslandet och anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd);

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

och anställts av *en* svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för *en* bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd), *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 ersättning i form av lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, om

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

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

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

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

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

2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna eller, i annat fall, skattskyldiga för

inkomster från ett fast driftställe i Sverige, eller Prop. 2019/20:190

3. svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region.

6 b §

Med uthyrning av arbetskraft i 6 a § avses inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Bestämmelserna i 6 a och 6 b §§ tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2020 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 2021.

Prop. 2019/20:190 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
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,
 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, samt inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,
 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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2019:1146.

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

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 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Prop. 2019/20:190 2.3 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 12 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

12 §¹

En ersättning är avgiftsfri om den

- | | |
|--|--|
| 1. är skattefri enligt inkomstskattelagen (1999:1229), | |
| 2. undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, eller | 2. undantas från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 2 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, eller |
| 3. undantas från skatteplikt enligt 8 § 5 eller 6 lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. | |

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Bestämmelsen i 2 kap. 12 § i dess äldre lydelse tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs före den 1 januari 2021.

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

Prop. 2019/20:190

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 10 kap. 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.

5 §¹

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, regioner, 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, regioner, kommuner eller kommunalförbund,

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

5. ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt 6 a § lagen (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 mot-

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

¹ Senaste lydelse 2019:954.

Prop. 2019/20:190 tagaren bedriver från ett fast utbetalaren hör hemma i Sverige och mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige.

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

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

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

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

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

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.

lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta redovisa och betala *skatt som avser sådan ersättning eller annat vederlag som utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från.*

Prop. 2019/20:190

26 kap.

25 §

En sådan särskild skattedeclaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

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

En sådan särskild skattedeclaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

1. den skattepliktiga ersättningen,
2. skatten på ersättningen, *och*
3. *vid redovisning av skatt enligt 13 kap. 6 §, gjorda 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 om periodiseringsfond och ersättningsfond (7 a §),
- 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 §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 Senaste lydelse 2019:1147.

³ Senaste lydelse 2019:1147.

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

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

5. kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond,

6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och

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

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,

4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

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

6. kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond,

7. beslut om avräkning av utländsk skatt, och

8. 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

1. vilken verksamhet som bedrivits i Sverige,

2. under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige, och

3. övriga förhållanden som behövs för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket gäller endast den som inte lämnar inkomstdeklaration och som

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.

6 b §

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

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

10 §⁴

Särskilda uppgifter enligt 3, 6 och 7 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. Om en fysisk person eller ett dödsbo ska lämna en särskild uppgift enligt 7 a §, ska dock uppgiften ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.

Särskilda uppgifter enligt 3, 6, 6 a och 7 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. Om en fysisk person eller ett dödsbo ska lämna en särskild uppgift enligt 6 a eller 7 a §, ska dock uppgiften ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.

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 §⁵

Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
2. särskilda uppgifter som ska lämnas av

⁴ Senaste lydelse 2019:1147.

⁵ Senaste lydelse 2019:1147.

Prop. 2019/20:190 a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,

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

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

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

c) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

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 2021.

2. Bestämmelserna i 10 kap. 5 och 6 §§ och 11 kap. 20 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.

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 2020 och där ersättningen betalas ut efter detta datum. 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 2021.

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 2020.

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 2020.

Skatteverket överlämnade i juni 2017 promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige till Finansdepartementet. I promemorian föreslås bl.a. en ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, på så sätt att en arbetstagare som arbetar tillfälligt i Sverige i en svensk verksamhet ska betala skatt i landet även om anställningen sker via uthyrning från ett utländskt företag. 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 (Fi2017/02786/S3).

Finansdepartementet har tagit fram promemorian Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. I promemorian lämnas förslag för att förtydliga att vissa mycket korta arbetstillfällen i Sverige per definition inte ska anses utgöra uthyrning av arbetskraft. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 4*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 5*. I *bilaga 6* finns en förteckning över de remissinstanser som fått tillfälle att lämna synpunkter på det kompletterande förslaget. Remissvaren finns tillgängliga hos Finansdepartementet (Fi2018/02823/S3).

I denna proposition behandlas förslagen i promemoriorna.

Svenska Bankföreningen har i en skrivelse till Finansdepartementet begärt att det införs ett undantag från beskattning i SINK för personal anställd i en utländsk filial till ett företag med hemvist i Sverige (Fi2016/04416/S1). Svenska Bankföreningens skrivelse behandlas i avsnitt 6.3.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 17 maj 2018 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Lagrådets förslag och synpunkter behandlas i avsnitt 6.2, 10.1 och i författningskommentaren. I förhållande till lagrådsremissen har vissa språkliga och redaktionella ändringar gjorts. Vidare har en följdändring av rättelsekaraktär gjorts i 2 kap. 12 § socialavgiftslagen (2000:980).

I förhållande till lagrådsremissen föreslås att det införs en ny 6 b § i SINK, se avsnitt 6.3. Förslaget innebär att det förtydligas vad som ska avses med begreppet uthyrning av arbetskraft. Förslaget är författnings-tekniskt och även i övrigt av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Regeringen har därför inte inhämtat Lagrådets yttrande i denna del.

4.1 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, dvs. skattskyldigheten omfattar enbart vissa inkomster. Sådan skattskyldighet omfattar bl.a. 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 en obegränsat skattskyldig delägare skattskyldig för sin andel av den juridiska personens inkomst (5 kap. 2 a § IL). Till den del andelar i en sådan delägarbeskattad 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 4.3.1 nedan om modellavtalet). Artikeln innebär att näringsverksamhet enligt huvudregeln endast beskattas i den stat där företaget har hemvist enligt skatteavtalet. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas där.

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, HFD 2013 not. 78 och HFD 2019 ref. 36).

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 företagens 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 tolvmånadersperiod 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 sexmånadersperiod 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 SINK eller om arbetsgivaren ska göra skatteavdrag. Det innebär att t.ex. skyldigheten att som arbetsgivare göra skatteavdrag inte nödvändigtvis sammanfaller med rätten att beskatta företagets näringsverksamhet.

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

4.2.1 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). Obegränsad skattskyldighet innebär skattskyldighet i Sverige för alla inkomster i Sverige och från utlandet. En inkomst kan dock vara undantagen från beskattning enligt intern rätt. Ett skatteavtal som Sverige ingått med ett annat land kan också påverka beskattningen.

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

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

En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare varit bosatt här ska anses som obegränsat skattskyldig 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 inkomstslaget tjänst (11 kap. 1 § IL).

Prop. 2019/20:190 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).

4.2.2 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 i stället 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 uppstår en enligt SINK skattepliktig inkomst (3 § SINK). När uttrycket bosatt utomlands används i lagen avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig (2 § SINK).

Vad som utgör skattepliktig inkomst enligt SINK räknas upp i 5 §. Uppräkningen är uttömmande. För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK ska inkomsten dock vara sådan att en obegränsat skattskyldig person skulle ha beskattats för den enligt inkomstskattelagen (5 § fjärde stycket SINK). En inkomst som är skattefri i inkomstslaget tjänst enligt 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp enligt 11 kap. IL, kan inte beskattas enligt SINK (jfr 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 svensk region 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 svensk region, 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 aktieföretag 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).

Skattesatsen är 25 procent (7 § SINK).

4.2.3 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 huvudregel. Undantaget 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 svensk region 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 svensk region. Det innebär följaktligen att regeln inte kan tillämpas på inkomst som ska beskattas enligt 5 § första stycket 1 eller 3, dvs. inkomst av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svensk region och heller inte på inkomster i form av arvode eller liknande ersättning som någon uppburit som ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktieföretag eller annan svensk juridisk person.

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

Den första bedömningen avser den utomlands bosatta personen och om vistelsen i Sverige överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Beräkningen av om vistelsen överstiger 183 dagar kan göras för vilken tolv månadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns alltså inte. Denna bedömning enligt 183-dagarsregeln ska skiljas från bedömningen av om den anställdes vistelse i Sverige är stadigvarande. Den som stadigvarande vistas i Sverige är nämligen i stället obegränsat skattskyldig och 183-dagarsregeln kan därför inte bli aktuell.

Den andra bedömningen avser arbetsgivaren. Av definitionen i 2 § SINK framgår att den som betalar ut ersättning för arbete är arbetsgivare.

Prop. 2019/20:190 För att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar och 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 (2 § SINK).

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

4.3.1 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.

4.3.2 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 4.2.3 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 ett fast driftställe i detta land.

Prop. 2019/20:190 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 ett formellt arbetsgivarbegrepp vid tillämpning av lagen. 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 ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp 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 denna 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 utförs.

Undanröjande av dubbelbeskattning

I punkt 8.10 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet klargörs att om källstaten tillämpar ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp 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.

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 ytterligare ett villkor, punkt 2 d, vilket utgör en avvikelse från modellavtalet i den meningen att modellavtalet inte uttryckligen innehåller något motsvarande villkor. 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 protokollspunkt V punkt 1 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 enligt punkt 2 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.

4.4 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 från 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 i sak av reglerna för betalning av socialavgifter föreslås inte i detta lagstiftningsärende, varför dessa inte heller kommer att beskrivas ytterligare.

4.5 Inkomstdeklaration och beslut om särskild inkomstskatteredovisning för fysiska personer

Prop. 2019/20:190

Oberänsat 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 nämligen inte i uppräkningsen 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). Den som begär att bli beskattad enligt IL måste lämna inkomstdeklaration.

4.6 Skatteavdrag och betalning av skatt

4.6.1 Svenska utbetalare

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten

Prop. 2019/20:190 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 skattetabletter ska fastställas för varje kalenderår enligt bestämmelserna i 12 kap. SFL. De allmänna skattetabletterna ska ange skatteavdraget på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller kortare tid (12 kap. 2 § SFL). De särskilda skattetabletterna 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 skattetablett i fråga om sådan ersättning som är mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetablett 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 och 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.

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet enligt lagen den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Uppgift om skatteavdrag till obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska personer

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 om skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag 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).

4.6.2 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

Prop. 2019/20:190 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

Enligt sedan lång tid gällande praxis är utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige inte skyldiga att göra skatteavdrag från ersättning för arbete som beskattas i landet (prop. 1996/97:100 s. 568 och prop. 2010/11:165 s. 809). Det finns dock ingen uttrycklig reglering som medger de utländska utbetalarna detta undantag från avdragsskyldigheten.

En obegränsat skattskyldig arbetstagare ansvarar själv för redovisning och inbetalning av skatt eftersom något skatteavdrag inte görs av utbetalaren som hör hemma i utlandet. 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. Detta innebär att definitionen av uttrycket hemmahörande i utlandet som återfinns i SINK har samma betydelse i SFL. Om utbetalaren 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 skattedeklaration.

Enligt 4 § SINK undantas från skattskyldighet enligt lagen den som begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

4.6.3 Skattedeklarationer

I 26 kap. SFL finns bestämmelser om skattedeklarationer, bl.a. bestämmelser om vem som ska lämna en skattedeklaration, vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas, redovisningsperioder, vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla och när en skattedeklaration 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).

Svensk utbetalare - 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 § 1 SFL).

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska redovisas i en arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder. Det gäller även ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift. 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, se 26 kap. 26 § och 26 kap. 30 § SFL). 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 (26 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).

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 §§ SFF 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

Prop. 2019/20:190 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).

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. I 15 kap. 8 § SFL finns bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Kontrolluppgift ska bl.a. inte 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 a § SFL).

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

Utbetalare hemmahörande i utlandet - 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).

4.7 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 dock 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 (4 §), fråga är om ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen inte betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (6 §) eller om den som tar emot ersättningen för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (11–13 §§).

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 skälig 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

Prop. 2019/20:190 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. Undantaget 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.).

4.8 Bestämmelser inom andra områden

I denna proposition lämnas bl.a. förslag som handlar om arbetstagare som utför arbete för någon annan än sin arbetsgivare. 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 inte enskilda näringsidkare som utför arbete i Sverige.

Prop. 2019/20:190 I sammanhanget bör nämnas att regeringen den 2 april 2020 beslutat propositionen Mer likabehandling och ett stärkt skydd vid utstationering (prop. 2019/20:150) med förslag om ändringar i lagen. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 30 juli 2020.

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). Enligt förslaget i prop. 2019/20:150 ska de nu nämnda paragraferna få nya beteckningar, på så sätt att nuvarande 3 § blir 4 § och nuvarande 4 § blir 5 §.

Av nuvarande 3 § första stycket framgår att 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 verksam 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.

Enligt förslaget i prop. 2019/20/150 ska 3 § få en ny beteckning, vad som framgår av nuvarande 3 § första stycket kommer med förslaget i stället att framgå av 4 § första stycket. I propositionen föreslås även att ett nytt tredje stycke införs i 4 § som anger att en arbetsgivare anses ha utstationerat en arbetstagare enligt första stycket 3 även när

1. arbetsgivaren hyr ut arbetstagaren eller ställer arbetstagaren till ett användarföretags förfogande,

2. användarföretaget sänder arbetstagaren till Sverige,

3. användarföretagets åtgärd skulle ha utgjort en utstationering enligt första stycket om användarföretaget hade varit arbetstagarens arbetsgivare, och

4. varken arbetsgivaren eller användarföretaget är etablerade i Sverige.

En arbetsgivare ska anmäla en utstationering till Arbetsmiljöverket senast när en utstationerad arbetstagare påbörjar arbete i Sverige (10 § utstationeringslagen). Enligt 10 § tredje stycket ska dock anmälan inte ske om verksamheten i Sverige avses pågå under högst fem dagar. Av tredje stycket framgår vidare att om en sådan verksamhet visar sig pågå längre tid än fem dagar ska arbetsgivaren fullgöra anmälningsskyldigheten den sjätte dagen som verksamheten bedrivs. I prop. 2019/20:150 föreslås att 10 § tredje stycket ska upphöra att gälla. Innebörden av förslaget är att bl.a. undantaget från anmälningsskyldigheten för kortare utstationeringar tas bort.

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). Sanktionsavgift ska tas ut om en arbetsgivare har

överträtt bestämmelserna om anmälningsskyldighet (14 § utstationeringslagen). I prop. 2019/20:150 föreslås att 14 § ska få ny beteckning, så att 14 § blir 37 §.

Prop. 2019/20:190

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).

5 Nordisk utblick

Allmänt

I detta avsnitt redovisas en jämförelse mellan de tre nordiska länderna Danmark, Finland och Norge.

Danmark, Finland och Norge skiljer, liksom Sverige, mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska personer. Begränsat skattskyldiga fysiska personer beskattas normalt för inkomst med källa i landet.

Danmark, Finland och Norge beskattar uthyrda arbetstagare enligt bestämmelser i intern rätt. Bedömningen av om uthyrning föreligger görs genom en sammanvägning av samtliga omständigheter utifrån OECD:s modellavtal. Arbetstagaren kan normalt inte tillämpa den s.k. 183-dagarsregeln i skatteavtalet när bestämmelser i intern rätt innebär att inkomst från uthyrning ska beskattas där.

Såvida inte annat anges nedan avser begreppet utländsk arbetsgivare ett företag som är etablerat i ett annat land och som inte har fast driftställe i det land till vilket arbetstagaren hyrs ut.

Danmark

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av en arbetsgivare utanför Danmark och som hyrs ut till en verksamhet i Danmark beskattas enligt bestämmelserna om hyrd personal för inkomst för arbete som utförs i Danmark.

Arbetstagarens inkomst för arbete i Danmark beskattas med inkomstskatt (källskatt) med 30 procent, samt arbetsmarknadsavgift (skatt) med 8 procent. Arbetsmarknadsavgiften är avdragsgill, vilket innebär att den faktiska skattesatsen blir 35,6 procent. Arbetstagaren kan välja att bli beskattad enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga, t.ex. för att kunna göra vissa avdrag. Arbetstagaren ska i så fall lämna en deklARATION året efter inkomståret enligt samma regler som gäller för personer som är anställda i en dansk verksamhet.

Prop. 2019/20:190 Den danska verksamheten som hyr arbetstagaren ansvarar för att skatten redovisas och betalas. Den danska verksamheten ska beräkna den skattepliktiga inkomsten och skatteavdraget utifrån information från den utländska arbetsgivaren om vilken ersättning (lön, ersättningar och förmåner) som har betalats till den hyrda arbetstagaren för arbetet i Danmark. Om den danska verksamheten inte får sådan information ska skatteavdraget göras på fakturabeloppet.

Den utländska arbetsgivaren ska varje månad lämna information om den anställdes skattepliktiga ersättning till den danska verksamheten. Året efter inkomståret får den utländska arbetsgivaren ett besked som visar betalda skatter i Danmark, som arbetsgivaren ska ge till den anställda så att denne kan begära avräkning av den danska skatten i sitt hemland.

Finland

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av en arbetsgivare utanför Finland, och som hyrs ut till en verksamhet i Finland, beskattas enligt bestämmelserna om hyrd personal. En utländsk hyrd arbetstagare beskattas i Finland för inkomst för arbete som utförs i Finland om skatteavtalet mellan den hyrda arbetstagarens hemviststat och Finland innehåller en bestämmelse om beskattning av hyrda arbetstagare, eller om skatteavtal saknas. Följande skatteavtal innehåller bestämmelser om beskattning vid uthyrning: Bermuda, Caymanöarna, Cypern, Danmark, Estland, Georgien, Guernsey, Island, Isle of Man, Jersey, Kazakstan, Lettland, Litauen, Moldavien, Norge, Polen, Spanien, Sverige, Tadzjikistan, Turkiet, Turkmenistan, Tyskland och Vitryssland samt, under vissa förutsättningar, Bulgarien.

Arbetstagarens inkomst för arbetet i Finland beskattas med en fast källskattesats på 35 procent efter ett avdrag om 510 euro per månad eller 17 euro per dag. Inga andra avdrag görs. En begränsat skattskyldig person från ett EES-land eller ett land med vilket Finland har ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden kan dock yrka på att förvärvsinkomsterna ska beskattas progressivt.

En utländsk arbetsgivare som är ett utländskt företag utan fast driftställe i Finland och som inte har något dotterföretag eller annat bolag i Finland har ingen skyldighet att göra skatteavdrag från arbetstagarens lön, men kan välja att göra det frivilligt genom att registrera sig. Om arbetsgivaren inte gör skatteavdrag ska den hyrda arbetstagaren själv varje månad som denne arbetar i Finland betala skatten på de löneinkomster som tjänas in genom arbete i Finland (förskotts-skatt). Arbetstagaren ska ansöka om förskotts-betalning och skaffa en finsk personbeteckning från skattebyrån, vilket görs genom ett personligt besök på skattebyrån eller den lokala magistraten. Om den utländska arbetsgivaren efter ansökan på eget initiativ blir registrerad i arbetsgivarregistret som arbetsgivare med regelbunden löneutbetalning i Finland ska arbetsgivaren göra skatteavdrag från arbetstagarens lön och arbetstagaren behöver då inte ansöka om förskotts-betalning.

En utländsk arbetsgivare som hyr ut en arbetstagare från utlandet till en finsk uppdragsgivare har följande rapporteringsskyldighet till inkomstregistret.

1. Arbetsgivare ska lämna en etableringsanmälan om sina arbetstagare som arbetar i Finland senast på den femte kalenderdagen efter den första löneutbetalningsdagen, om skatteavtalet mellan arbetsstagarens hemviststat och Finland inte hindrar Finland från att beskatta arbetsstagarens löneinkomst eller då ett skatteavtal saknas. Etableringsanmälan ska lämnas för varje hyrd arbetstagare oberoende av längden på arbetet, och ska omfatta arbetets uppskattade längd, den finländska uppdragsgivarens och den utländska arbetsgivarens företrädare samt den uppskattade lönen för hela skatteåret.
2. Arbetsgivaren ska anmäla lön som betalats ut till en hyrd arbetstagare efter varje betalning.
3. Arbetsgivaren eller dennes företrädare ska anmäla lön som betalats ut till en arbetstagare som arbetat i Finland i över sex månader och till arbetstagare som är stadigvarande bosatta i Finland.

Den som låter utföra arbete i Finland ska lämna en anmälan om det utländska företaget från vilket uppdragsgivaren hyr in utländsk arbetskraft till den finska skattemyndigheten.

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.

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 från första arbetsdagen. Enligt den norska tillämpningen av artikel 15 i OECD:s modellavtal kan 183-dagarsregeln inte tillämpas vid uthyrning av arbetskraft. Förutom Norden har Norge ingått skatteavtal med bl.a. Storbritannien, Georgien och Cypern som har klausuler om uthyrning och som är utformade efter punkt 8.3 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal.

I januari 2019 infördes den s.k. källskatteordningen (kildeskatteordningen) i Norge. Bestämmelserna gäller för personer som är begränsat skattskyldiga i Norge, normalt sett utländska arbetstagare som arbetar tillfälligt i Norge. Bestämmelserna innebär att arbetstagaren beskattas med en fast skattesats om 25 procent, inklusive arbetstagarens del av den norska socialförsäkringsavgiften (trygdeavgift). Om arbetstagaren kan visa att denne är undantagen från norsk socialförsäkring blir skattesatsen 16,8 procent. Arbetstagare ansöker om s.k. källskattekort (kildeskatekort) för att omfattas av bestämmelserna. Skatten som arbetsgivaren drar av blir slutlig. Arbetstagaren kan inte göra avdrag och behöver inte lämna deklaration. Året efter får arbetstagaren ett besked (skattekvittering) som visar hur mycket skatt som har betalats. Om för mycket skatt har dragits kan arbetstagaren begära återbetalning. Arbetstagaren får själv välja om denne vill omfattas av källskatteordningen eller om denne vill beskattas enligt vanliga regler.

Vid ankomsten till Norge måste arbetstagaren infinna sig för ID-kontroll, och ansöka om D-nummer (motsvarar samordningsnummer i

Prop. 2019/20:190 Sverige) och skattekort. Vid vistelse i Norge som överstiger sex månader får arbetstagaren ett personnummer.

En utländsk arbetsgivare är skyldig att registrera sig i Norge och blir vid registreringen tilldelad ett norskt organisationsnummer. Den utländska arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag enligt vad som framgår av arbetstagarens skattekort, samt varje månad inbetala och rapportera skatteavdraget och eventuell trygdeavgift och arbetsgivaravgift till de norska myndigheterna i den s.k. a-ordningen. När en arbetstagare hyrs ut till någon annan, har både uppdragsgivaren (den som hyr in) och uppdragstagaren (den som hyr ut) gemensamt ansvar (solidaransvar) för att beräkna och betala skatteavdraget och arbetsgivaravgifterna, och för att lämna in a-anmälningarna. Skattemyndigheten kan vända sig både till uppdragsgivaren och till uppdragstagaren med krav.

Den utländska arbetsgivaren är också skyldig att rapportera alla uppdrag som har ett kontraktvärde på mer än 20 000 norska kronor, samt alla arbetstagare i Norge till den norska skattemyndigheten.

6 Beskattning av begränsat skattskyldiga arbetstagare vid tillfälligt arbete i Sverige

6.1 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 verksamhet här bör beskattas i Sverige. Synsättet ekonomisk arbetsgivare bör införas för att möjliggöra att ersättning för sådan personals arbete beskattas här.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser ställer sig positiva till att införa synsättet ekonomisk arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagars-regeln. Bland dessa finns *Ekobrottsmyndigheten*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)* och *Konjunkturinstitutet*. Ekobrottsmyndigheten bedömer 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 förslaget 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 förslagen

kommer att ge önskad effekt. *Företagarna* instämmer i att förslaget om att införa 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, Kronofogdemyndigheten och Domstolsverket har inga synpunkter på förslagen. Domstolsverket och Kronofogdemyndigheten pekar dock på att förslagen kan medföra ytterligare kostnader för deras respektive verksamheter.

Svenskt Näringsliv avstyrker förslagen i promemorian i sin helhet. Svenskt Näringsliv bedömer 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 förslagen. Även *Småföretagarnas riksförbund* avstyrker förslagen och anser att beslutsunderlag och statistiskt material är bristfälligt. Förbundet anser vidare att ett införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare skapar ytterligare förvirring och inte leder till mer rättvisa villkor för svenska företag.

Skälen för regeringens bedömning: Med begreppet utomlands bosatt avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig (2 § SINK). Den som är utomlands bosatt är skattskyldig i Sverige för inkomst från arbete som personen utför här. Den s.k. 183-dagarsregeln är ett undantag från denna princip. Regeln innebär att lön eller därmed jämförlig förmån undantas från skatteplikt. Villkoren för detta är att den utomlands bosatta personen inte vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod, att ersättningen för arbetet betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige och att ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här.

Som redogjorts för tillämpar Sverige i dag ett formellt arbetsgivarbegrepp vid bedömningen av vem som anses som arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln (avsnitt 4.3.2). Samma synsätt gäller både vid tillämpning av intern rätt och i förhållande till skatteavtalen. Det innebär att den som betalar ut ersättningen för arbetet anses som arbetsgivare enligt SINK. 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 skapar det svenska synsättet en orättvis konkurrenssituation mellan å ena sidan verksamheter i Sverige som anställer och å andra sidan verksamheter i Sverige som i stället hyr in personal genom t.ex. ett utländskt bemanningsföretag. Även *LO* påtalar att ett grundläggande problem på svensk arbetsmarknad, i synnerhet inom

Prop. 2019/20:190 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 till Sverige genom att företagen åtar sig korta uppdrag och ständigt byter ut personalen innan skattskyldighet uppstår. På så sätt kan dessa företag konkurrera med lägre arbetskraftskostnader.

Regeringen anser mot denna bakgrund att det finns skäl att ändra synen på vem som ska anses som arbetsgivare i vissa situationer. I likhet med de flesta andra länder i vår omgivning bör Sverige därför införa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid tillämpning av 183-dagarsregeln. En sådan ändring skulle åstadkomma en likformighet i beskattningen av utomlands bosatta 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 rättvisare konkurrensförhållanden. En sådan ändring gör alltså att det blir svårare att konkurrera genom lägre skattekostnader, vilket i stället gynnar företag som lägger sina resurser på exempelvis ökad produktion eller genom att skapa nya och bättre produkter och tjänster.

Som framgår av avsnitt 4.3.2 är en tolkning som innebär att ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp tillämpas förenlig med skatteavtal som har OECD:s modellavtal som förebild. Sverige undanröjer därför som hemviststat dubbelbeskattning i dessa fall. Den föreslagna ändringen bör därför ta sikte på sådana situationer som 183-dagarsregeln inte är avsedd att träffa enligt kommentaren till OECD:s modellavtal, dvs. ”uthyrning av arbetskraft”-situationer (”hiring out of labour”-cases, se p. 8–8.15 i OECD:s kommentar till artikel 15).

Ett ändrat synsätt på vem som ska anses som arbetsgivare föranleder ändringar i intern rätt (se nästa avsnitt). Några remissinstanser, bl.a. *Svenskt Näringsliv*, avstyrker förslagen i sin helhet och framför att förslagen kommer leda till omfattande tillämpningssvårigheter och svåra gränsdragningsproblem. Även *Småföretagarnas riksförbund* avstyrker förslagen och anser att ett införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare skapar ytterligare förvirring och inte leder till mer rättvisa villkor för svenska företag. Enligt regeringens mening överväger dock intresset av att uppnå konkurrensneutrala regler. Om personer som arbetar tillfälligt i Sverige och ingår som personal i verksamhet här också beskattas i Sverige, kommer en mer rättvis konkurrenssituation uppnås mellan å ena sidan arbetstagare som är anställda av en verksamhet i Sverige och å andra sidan arbetstagare som är anställda av ett utländskt företag och som hyrs ut till den svenska verksamheten. Det kan vidare konstateras att flera länder i vår omgivning redan använder sig av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid tillämpning av motsvarande regler. 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. För att stärka legitimiteten är det precis som flera remissinstanser påpekar viktigt att regelverket är möjligt att förstå och att det inte leder till onödigt stora administrativa kostnader. Nyttan av förenklningar måste dock samtidigt vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna. Att åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga och

att vidta åtgärder som förhindrar att skattereglerna skapar orättvisa konkurrensförhållanden, bidrar också till ett högre förtroende för skattesystemet. Vid en intresseavvägning anser regeringen att de föreslagna reglerna ska införas.

Näringslivets Regelnämnd (NNR) anser att effekterna av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp bättre bör beskrivas. Svenskt Näringsliv framför att förslaget kommer ge upphov till kraftigt ökat regelkrångel för såväl utländska arbetsgivare som arbetstagare. Dessa synpunkter behandlas närmare i konsekvensanalysen i avsnitt 14.

6.2 Det ändrade synsättet införs genom ett undantag från 183-dagarsregeln

Regeringens förslag: En begränsat skattskyldig fysisk person ska inte undantas från skattskyldighet enligt 183-dagarsregeln när det är fråga om uthyrning av arbetskraft.

Med uthyrning av arbetskraft avses att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning.

Undantaget från 183-dagarsregeln vid uthyrning av arbetskraft ska tillämpas om uppdragsgivaren är

1. skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen,
2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna eller, i annat fall, skattskyldiga för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, eller
3. svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnas inte förslag om att även svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som inte själva är skattskyldiga i Sverige ska kunna anses vara sådana uppdragsgivare som gör att uthyrningsregeln blir gällande.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna har inga 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

Prop. 2019/20:190 prövningar av en rad bedömningsfrågor och att detta orsakar betydande osäkerhet i samband med anlitandet 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 i stället borde utvidgas för att bland annat underlätta den fria rörligheten.

Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen framför även att 183-dagarsregeln bör ändras för att ytterligare förenkla för affärsresenärer och andra som är i Sverige och arbetar endast en kortare period. Svenska Bankföreningen åberopar föreningens hemställan till Finansdepartementet rörande beskattning av lön och annan ersättning som utges till personal anställd i en utländsk filial till ett företag med hemvist i Sverige i samband med tjänsteresa här (Fi2016/04416/S1). 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

Ett införande av synsättet ekonomisk arbetsgivare i svensk intern rätt och i förhållande till skatteavtalen vid bedömningen av om 183-dagarsregeln kan vara tillämplig, kan utformas på olika sätt. Två olika alternativ har beskrivits utförligt i Skatteverkets promemoria. Det ena innebär att definitionen av begreppet arbetsgivare i 2 § 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 arbetstagarare utför arbetet för en ekonomisk arbetsgivare. Av undantagsregeln bör också framgå vem som ska anses som ekonomisk arbetsgivare när arbetstagararen utför arbetet för en annan verksamhet än sin egen arbetsgivare. Det blir då tydligt för de arbetsgivare och arbetstagarare som reglerna gäller för, och i förhållande till andra länder, att Sverige tillämpar ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp 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 å ena sidan den formella arbetsgivaren, dvs. den som betalar ut lönen och med vilken arbetstagararen normalt har ett civilrättsligt anställningsavtal, och å andra sidan den ekonomiska arbetsgivaren, dvs. den som arbetstagararen utför arbetet för.

Även ett särskilt undantag från 183-dagarsregeln 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 det 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). Fortsättningsvis kommer förslaget om ett särskilt undantag till 183-dagarsregeln därför även benämnas som en uthyrningsregel.

Syftet med uthyrningsregeln 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 ska arbetstagaren alltså inte kunna undanta inkomsten från beskattning i Sverige med stöd av 183-dagarsregeln.

Lagrådet har föreslagit en delvis annan utformning av uthyrningsregeln än den som lades fram i lagrådsremissen. Regeringen har i huvudsak följt Lagrådets förslag, förutom när det gäller användandet av de av Lagrådet föreslagna uttrycken ”hemmahörande i utlandet” respektive ”hyrestagare”. Härutöver har en justering i förtydligande syfte gjorts i den del av den föreslagna bestämmelsen som anger vilka personer som kan vara sådana uppdragsgivare som gör att uthyrningsregeln blir gällande. Lagrådets förslag behandlas närmare nedan.

Uthyrningsregelns placering i SINK

Av praktiska skäl bör såväl 183-dagarsregeln som undantaget som anger när 183-dagarsregeln inte ska tillämpas (uthyrningsregeln) framgå av samma paragraf. I dag återfinns 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK. 6 § SINK är dock redan nu omfattande. Lagtexten riskerar därför att bli svåröverskådlig om även uthyrningsregeln införs i paragrafen. Regeringen föreslår därför i stället 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 och att undantaget från 183-dagarsregeln, dvs. uthyrningsregeln, anges i paragrafens andra stycke.

Vad som avses med uthyrning av arbetskraft

Regeringen föreslår att det undantag från skatteplikt som 183-dagarsregeln medger inte ska gälla vid uthyrning av arbetskraft. Här avses sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller på annat sätt ställs till förfogande i syfte att personen ska utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning.

Uthyrning av arbetskraft förutsätter därför minst tre parter: 1) arbetstagaren som utför arbetet, 2) den formella arbetsgivaren som hyr ut eller på annat sätt medverkar till att ställa arbetstagaren till förfogande för en

Prop. 2019/20:190 annan verksamhet, samt 3) uppdragsgivaren, dvs. den person som bedriver verksamheten där arbetet utförs, som är den som direkt eller indirekt disponerar över arbetstagaren och som är den som arbetstagaren utför arbetet för.

Begreppet uppdragsgivare

För att uthyrning av arbetskraft ska anses föreligga ska alltså arbetstagaren utföra arbetet för någon annan än sin formella arbetsgivare, i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person och där arbetet utförs under dennes kontroll och ledning. I lagrådsremissen har denna tredje part benämnts uppdragsgivare. Lagrådet anser att det inte är lämpligt att använda termen uppdragsgivare när termen, som det kan uppfattas, på något sätt relaterar till det speciella arbetsgivarbegreppet i SINK. Lagrådet förordar i stället termen ”hyrestagaren”. Regeringen delar inte denna uppfattning. Som beskrivs ovan anser regeringen att en svensk undantagsregel bör utformas med uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet som förlaga. Skälet för det är bl.a. att uthyrningsregeln från skatteavtalet redan är känd från ett svenskt perspektiv. I det protokoll som är fogat till skatteavtalet förklaras uttrycket uthyrning av arbetskraft och här används termen uppdragsgivare för att beskriva den person vars verksamhet arbetet utförs i. Enligt regeringens mening är det lämpligt att för denna person använda samma uttryck i den svenska bestämmelsen som i det nordiska skatteavtalet.

Hyras ut eller ställs till förfogande

Ytterligare en förutsättning för att uthyrning av arbetskraft ska anses föreligga är att arbetstagaren hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige. Som framgår ovan förutsätter uthyrning av arbetskraft minst tre parter: arbetstagaren, arbetsgivaren och uppdragsgivaren. Uthyrning av arbetskraft ska alltså också kunna föreligga även när fler än tre parter är inblandade, exempelvis när uthyrningen av arbetskraften sker i flera led genom olika företag. I lagrådsremissen föreslogs därför uttryckssättet ”direkt eller indirekt” för att markera detta förhållande. Regeringen instämmer dock i den synpunkt som Lagrådet framför angående detta uttryckssätt, nämligen att uttrycket ”direkt eller indirekt” skulle kunna föra tankarna till att det måste vara fråga om moder- och dotterföretag eller annan ägarkedja. Någon sådan avgränsning har inte varit avsedd. Regeringen anser därför att den skrivning som Lagrådet förordar, dvs. att arbetstagaren hyrs ut eller ställs till förfogande ”av arbetsgivaren eller med dennes medverkan”, på ett bättre sätt fångar in situationen att uthyrningen kan ske t.ex. via ett annat företag, oavsett om detta företag ingår i samma koncern som någon av parterna. Genom att arbetsgivaren ställer arbetstagare till förfogande för arbete via t.ex. ett annat uthyrningsföretag får arbetsgivaren anses medverka till uthyrningen av arbetstagarna till den uppdragsgivare i vars verksamhet de utför arbetet. Skatteverket framför att den av Lagrådet föreslagna formuleringen kan tolkas på så sätt att arbetsgivaren ska medverka aktivt för att det ska vara fråga om uthyrning. Någon sådan begränsning är dock inte avsedd. Den formella arbetsgivaren, dvs. utbetalaren av ersättning, bör således kunna anses medverka till att en arbetstagare hyrs ut eller ställs till förfogande

för att utföra arbete i en annan verksamhet även när detta sker vid en entreprenörskedja. Det bör således inte krävas att den formella arbetsgivaren också har kontroll över till vilket företag den anställde i slutändan hyrs ut eller ställs till förfogande. Regeringen har följt Lagrådets förslag i denna del.

Bedömningen av vem arbetet utförs för

Som redogjorts för ovan är det fråga om uthyrning av arbetskraft när en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller på annat sätt ställs till förfogande i syfte att personen ska utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning. Uthyrning av arbetskraft ska däremot inte anses föreligga när arbetstagaren utför arbetet för arbetsgivaren.

Vid bedömningen av om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare måste en rad faktorer vägas samman för att avgöra om arbetet i fråga utförs under uppdragsgivarens kontroll och ledning. Vid denna prövning 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.

I såväl Skatteverkets promemoria som i lagrådsremissens lagförslag angavs som en förutsättning för att det skulle röra sig om uthyrning av arbetskraft, att arbetet ska utföras som en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet under dennes kontroll och ledning. *Lagrådet* har dock framfört att det är genuint oklart vad som avses med ”integrerad del av” och att orden bör kunna undvaras. Regeringen instämmer i att uttrycket, som var hämtad från kommentaren till OECD:s modellavtal och som även i övrigt förekommer i internationella sammanhang, kan undvaras utan att det innebär någon förändring i sak av förslaget. De omständigheter som omnämns i kommentaren till OECD:s modellavtal som exempel på sådana faktorer som ska vägas samman för att bedöma om arbetet i fråga utförs under en uppdragsgivares kontroll och ledning, ska alltså kunna tjäna som vägledning vid tillämpning av uthyrningsregeln.

Fråga är här efter för vilka uppdragsgivare som arbetet ska utföras, för att uthyrningsregeln ska gälla. Ett av huvudskälen till att införa uthyrningsregeln är att uppnå 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. Valet att antingen anställa eller hyra in personal ska alltså inte styras av skattereglerna.

Regeringen anser mot denna bakgrund att en rimlig avgränsning är, för att uthyrningsregeln ska gälla, att arbetet ska utföras antingen för ett företag som bedriver verksamhet i Sverige eller i en verksamhet inom offentlig sektor här. Uthyrningsregeln bör därför gälla om arbetet utförs för en uppdragsgivare som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, oavsett om uppdragsgivaren är en fysisk eller juridisk person och oavsett om uppdragsgivaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Uthyrningsregeln ska dock inte gälla om arbetet utförs för en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet. *Lagrådet* har föreslagit en delvis annan utformning av lagtexten i denna del. Med *Lagrådets* förslag framgår dock inte avgränsningen i förhållande till fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet. Regeringen har därför inte följt *Lagrådets* förslag i denna del, utan föreslår alltså att uthyrningsregeln ska gälla om uppdragsgivare är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

Regeringen anser vidare att även svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som inte själva är skattskyldiga i Sverige, ska kunna vara sådana uppdragsgivare som gör att uthyrningsregeln kan bli gällande. Eftersom svenska handelsbolag inte är skattskyldiga för sina inkomster enligt inkomstskattelagen, utan inkomsterna beskattas i stället hos delägarna (5 kap. 1 § IL), måste svenska handelsbolag omnämnas särskilt i lagtexten. Även i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som inte själva är skattskyldiga i Sverige måste omnämnas särskilt. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer är nämligen inte skattskyldiga för den del av inkomsterna som delägarna är skattskyldiga för (6 kap. 12 § IL). Obegränsat skattskyldiga delägare är skattskyldiga för sin andel av den juridiska personens inkomster (5 kap. 2 a och 3 §§ IL). Som *Lagrådet* har påpekat bör det av lagtexten framgå att det räcker om en av delägarna i handelsbolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldig för inkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller, i annat fall, skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Regeringen följer denna synpunkt. Lagtexten justeras dock i förhållande till *Lagrådets* förslag för att bättre stämma överens med utformningen av bestämmelsen i övrigt.

Avslutningsvis anser regeringen att även svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region ska kunna ses som sådana uppdragsgivare som medför att uthyrningsregeln kan bli gällande.

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* förordar 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 överhuvudtaget ska inträda i Sverige. Dessa synpunkter behandlas i avsnitt 6.3. Även Svenska Bankföreningens synpunkter och förslag om särskilda regler för anställda i utländska filialer behandlas i samma avsnitt.

Beträffande möjligheten för ett svenskt koncernföretag att hantera uppgiftsskyldigheten för utländska företag inom samma koncern, finns redan i dag möjligheten att utse deklaraationsombud. Detta behandlas i avsnitt 7.1.

Några remissinstanser påpekar att ett införande av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp 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 följer av förslaget. 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.

Redaktionella ändringar

Som framgår ovan föreslås att 183-dagarsregeln och undantaget från denna (uthyrningsregeln) ska framgå av samma paragraf. Den nuvarande 183-dagarsregeln i 6 § första stycket 1 SINK föreslås därför flyttas till en ny 6 a § första stycket och uthyrningsregeln införs i andra stycket.

När det gäller utformningen av 183-dagarsregeln föreslår regeringen också redaktionella ändringar av vissa uttryck i syfte att språkligt modernisera och förenkla dessa. Ingen ändring i sak är avsedd. Lagrådet anser utöver de ändringar som föreslås i lagrådsremissen att även uttrycket ”inte har hemvist i Sverige” bör ersättas med ”är hemmahörande i utlandet”. Regeringen delar emellertid inte denna uppfattning eftersom en sådan justering inte enbart skulle vara en språklig ändring, utan skulle även innebära materiella ändringar. Av 2 § SINK följer 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 och inte heller har fast driftställe här. En utländsk arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige skulle dock kunna ha ett fast driftställe här i landet. För sådana fall gäller enligt den nuvarande lydelsen av 183-dagarsregeln att ersättning som betalas ut kan undantas från skatteplikt enligt SINK förutsatt att ersättningen inte belastar det fasta driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Regeringen anser mot denna bakgrund att uttrycket ”inte har hemvist i Sverige” bör kvarstå.

Lagförslag

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

Regeringens förslag: Med uthyrning av arbetskraft avses inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.

Den kompletterande promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I promemorian föreslogs att undantaget från uthyrningsregeln skulle gälla om arbete utförs under högst 5 dagar i följd och sammanlagt högst 30 dagar under ett kalenderår, om uppdragsgivaren och arbetsgivaren ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att förslaget är positivt eller ett steg i rätt riktning, men att de i den kompletterande promemorian föreslagna tidsgränserna om 5 respektive 30 dagar är för snävt tilltagna. Till dessa hör t.ex. *Svenskt Näringsliv*. Ett antal remissinstanser anser att det är oklart hur tidsgränserna ska beräknas och lyfter fram att med månatlig rapportering kan tidigare perioder behöva rättas om den längre tidsgränsen överskrids. *Svenska Bankföreningen* anser att en motsvarande lättnadsregel för företag med filialstruktur bör införas.

Ett antal aktiebolag inom livsmedelsindustrin, som gemensamt benämner sig *företrädare för svensk bärnäring*, anser att det i första hand bör införas ett undantag för bärnäringen och i andra hand en generell 60-dagarsgräns. *Småföretagarnas riksförbund* anser att det finns behov av undantag för särskilda yrkesgrupper.

Näringslivets regelnämnd avstyrker förslaget och anser att det inte lämnats en tydlig förklaring till varför en sådan principiell förändring som införandet av begreppet ekonomisk arbetsgivare ska införas. *Företagarna* kritiserar konsekvensanalysen av förslagen i stort.

Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Landsorganisationen i Sverige (LO) tillstyrker förslaget i den kompletterande promemorian.

Arbetsdomstolen, Arbetsmiljöverket, Datainspektionen, Domstolsverket, Ekonomistyrningsverket, Förvaltningsrätten i Malmö, Kammarrätten i Jönköping, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Medlingsinstitutet, Migrationsverket, Polismyndigheten, Statistiska centralbyrån, Statskontoret och Åklagarmyndigheten har inga synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Regler om internprissättning ger upphov till möjliga men icke avsedda konsekvenser av uthyrningsregeln

Införandet av synsättet ekonomisk arbetsgivare föreslås genomföras genom ett undantag till 183-dagarsregeln (se avsnitt 6.2), på så sätt att regeln inte ska tillämpas vid uthyrningssituationer. Det föreslagna undantaget från 183-dagarsregeln benämns därför även som en uthyrningsregel.

I en koncern blir reglerna om internprissättning tillämpliga vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. Prissättningen ska ske i

enlighet med den s.k. armlängdsprincipen vilket i svensk rätt kommer till uttryck genom korrigeringsregeln (14 kap. 19 § IL). OECD har tagit fram riktlinjer som fungerar som vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen, ”OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.

I korthet innebär dessa regler att priser och andra villkor vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner ska överensstämma med de priser och villkor som skulle ha avtalats i motsvarande situation mellan oberoende företag. Enligt dessa regler kan kostnader för koncerninterna tjänster, dvs. tjänster som skapar ett ekonomiskt eller kommersiellt värde även för andra företag i koncernen, och som utförs av ett av koncernföretagen debiteras ut till de övriga berörda företagen i koncernen. Det kan exempelvis röra sig om kostnader som debiteras ut bl.a. till ett moderföretag i Sverige för arbetskraft som utför koncerninterna tjänster och som formellt är anställd och får sin lön av ett utländskt dotterföretag.

I vissa koncerninterna fall där arbetskraftkostnaden debiterats ut till ett annat koncernföretag än det företag som formellt anställer arbetstagaren, har det framförts att en sådan utdebitering tillsammans med övriga omständigheter kan ge upphov till frågan om det företag till vilket kostnaden debiterats ut är att betrakta som ekonomisk arbetsgivare eller uppdragsgivare till arbetstagaren i fråga. De ekonomiska villkoren mellan de inblandade aktörerna är visserligen enbart en av de faktorer som kan vara relevant vid en sådan bedömning, men i internationella koncerner kan de koncernövergripande organisationerna ha sådan struktur och uppbyggnad att det finns sådana tillkommande omständigheter som gör att frågeställningar av detta slag kan uppkomma.

Det kan alltså bli fråga om fall där en arbetstagare formellt är anställd hos ett koncernföretag i ett annat land än Sverige, där han eller hon arbetar och också är bosatt, men som kan sägas stå under ledning och kontroll av ett svenskt koncernföretag. Det svenska koncernföretaget skulle därför fortlöpande kunna anses vara uppdragsgivare enligt den föreslagna uthyrningsregeln. Så länge som arbetet utförs i bosättningslandet beskattas inkomsten endast där, men så fort personen arbetar i Sverige skulle förslaget, enligt vissa remissinstanser, kunna förstås på ett sådant sätt att det innebär en skattskyldighet här, även om det bara är fråga om ett kortare möte. Om t.ex. en utländsk arbetstagare som är anställd i ett utländskt koncernföretag kommer till Sverige för att närvara vid ett möte hos moderföretaget och moderföretaget på grund av vad som anges ovan fortlöpande skulle kunna vara att betrakta som ekonomisk arbetsgivare till arbetstagaren skulle uthyrningsregeln följaktligen kunna bli tillämplig även om mötet bara varar under en kortare tidsperiod.

Till exempel *IKEA* och personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. *Ericsson AB*, *Volvo AB* och *AB SKF* framför synpunkter av detta slag. Även *Svenskt Näringsliv* framför önskemål om förtydliganden angående t.ex. anställda i en koncern med kontor i flera länder som besöker det svenska kontoret.

Ett undantag behövs

Näringslivets regelnämnd (NNR) avstyrker visserligen förslaget i den kompletterande promemorian, men kritiken från *NNR* avser snarare

Prop. 2019/20:190 förslaget om att införa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. Flera remissinstanser välkomnar att ett undantag införs som anger att vissa situationer per definition inte ska anses utgöra uthyrning av arbetskraft, men har synpunkter på utformningen. *LO, Ekobrottsmyndigheten* och *Skatteverket* tillstyrker förslaget i den kompletterande promemorian.

Motivet till uthyrningsregeln är att uppnå konkurrensneutrala regler. Valet att antingen anställa eller hyra in personal ska alltså inte bero på skattereglerna utan ska ske på affärsmässiga grunder. Det finns dock inget som tyder på att dagens skatteregler om personbeskattning har betydelse för hur organisationsstrukturerna i svenska företag som ingår i internationella koncerner ser ut. Det har dessutom aldrig varit avsikten att beskattning ska ske i sådana situationer som beskrivits ovan.

Regeringen anser mot ovanstående bakgrund att ett undantag behövs från förslaget om ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. Undantaget ska förtydliga att arbete i Sverige i vissa fall per definition inte ska ses som uthyrning av arbetskraft. Med ett sådant undantag förtydligas och säkerställs att uthyrningsregeln inte kommer att omfatta vissa icke avsedda situationer. Avsikten är alltså att säkerställa att tillämpningen av de föreslagna reglerna är i linje med den avsikt och de effekter som redovisades i lagrådsremissen. Vad remissinstanserna framför om undantagets närmare utformning behandlas nedan.

Undantaget ska avse arbete i Sverige under högst 15 dagar i följd

I promemorian gjordes bedömningen att undantaget från uthyrningsregeln skulle omfatta arbete i Sverige om högst fem dagar i följd. Ett antal remissinstanser, bl.a. *Svenskt Näringsliv, Företagarna, Teknikföretagen, Västsvenska Handelskammaren, AB SKF* och *SKF Sverige AB, Polestar AB* och *Sveriges byggindustrier* anser dock att denna tidsgräns är alltför snävt tilltagen eller att den kan tas bort. Svenskt Näringsliv anser att tidsgränsen inte är i nivå med vad som gäller i flera andra jämförbara europeiska länder. Svenskt Näringsliv framför även att en längre tidsgräns borde införas av effektivitets-, kostnads- och miljöskäl, eftersom med en kort tidsgräns så kan flera resor behöva företas i stället för en resa. Bland andra *Teknikföretagen* framför att det förekommer att svenska koncernföretag samlar ledningspersoner från olika delar av världen och att det då är vanligt att tiden utnyttjas även för andra möten och övrigt arbete. Detta gäller särskilt när resor görs från länder med stort geografiskt avstånd till Sverige. Några remissinstanser, t.ex. *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv*, anser att det finns osäkerhet kring hur tidsgränsen ska beräknas och Sveriges byggindustrier önskar också vissa förtydliganden.

Regeringen anser att tidsgränsen lämpligen kan sättas till arbete i 15 dagar i följd, utan att denna – i förhållande till promemorians förslag – längre tidsgräns riskerar att i någon större utsträckning omfatta arbete i Sverige av annan karaktär än t.ex. kortare möten och utbildningar. Med denna längre tidsgräns tillgodoses t.ex. den kritik som lämnas av *Svenskt Näringsliv* och *Teknikföretagen*. Mot bakgrund av vad vissa remissinstanser framför finns det skäl att förtydliga hur den kortare tidsgränsen ska tillämpas.

Det föreslagna undantaget tar sikte på arbetsdagar, och inte vistelsedagar. En mellankommande helg eller annan ledig tid påverkar därför inte

bedömningen, vilket kan åskådliggöras med följande exempel. En utomlands bosatt person är anställd i ett utländskt företag utan fast driftställe i Sverige och kommer till Sverige för en längre utbildning vid det svenska moderföretaget. Utbildningen pågår måndagar–fredagar vecka 1–3. Lördagar och söndagar är lediga dagar. De 15 dagarna som utbildningen pågår, men inte lördagarna och söndagarna, är att anse som arbetsdagar. Eftersom lördagarna och söndagarna inte påverkar bedömningen ska arbetet i Sverige anses pågå i 15 dagar i följd.

Eftersom undantaget inte tar sikte på vistelsedagar i Sverige så påverkar ett avbrott i vistelsen bedömningen endast om arbete också utförs i utlandet under den avbrutna vistelsen. Detta markeras av att undantaget tar sikte på arbete i Sverige som utförs i följd. Detta kan åskådliggöras med följande exempel. En utomlands bosatt person är anställd i ett utländskt företag utan fast driftställe i Sverige och kommer till Sverige för en längre utbildning om totalt 15 dagar vid det svenska moderföretaget. Utbildningen pågår måndagar–fredagar vecka 1–3. När utbildningen tagit slut deltar den utomlands bosatta personen även i möten och annat arbete vid moderföretaget i Sverige. Detta arbete bedrivs måndag–fredag vecka 4. Under lördagen och söndagen mellan vecka 3 och 4 har den anställda ledig tid och lämnar Sverige för att sedan komma tillbaka måndag vecka 4. Eftersom inget arbete utförs under avbrottet i vistelsen påverkar dagarna utanför Sverige inte bedömningen, och arbetet i Sverige anses pågå i 20 dagar i följd. En bedömning måste därför göras om det är att anse som en uthyrningssituation.

Om det nyss nämnda exemplet ändras på så sätt att arbete utförs i utlandet under avbrottet i Sverigevistelsen ska det i stället anses som två olika arbeten i Sverige om 15 respektive 5 dagar vardera.

Arbete i Sverige som utförs i mer än 15 dagar i följd ska anses överskrida 15-dagarsgränsen även om arbetet förläggs över ett årsskifte. Det innebär att om en utomlands bosatt person kommer till Sverige för ett sammanhängande arbete i 20 dagar som påbörjas i december det ena året och avslutas i januari det andra året, kan undantaget inte tillämpas och en bedömning måste göras om det är att anse som en uthyrningssituation.

NNR, Teknikföretagen och Svenskt Näringsliv anser att det är oklart hur långt ett uppehåll mellan arbeten i Sverige ska vara för att det ska anses som separata arbetstillfällen. Det finns dock inget krav på att arbetet i utlandet ska uppgå till viss omfattning för att ett avbrott i arbetet i Sverige ska anses ha gjorts. Det ligger dock på den som använder sig av undantaget att kunna visa att förutsättningarna för detta är uppfyllda. Om ett avbrott i vistelsen är mycket kortvarigt bör det rimligen inte vara tillräckligt med enbart ett påstående om att arbete utförts i utlandet under detta avbrott, utan påståendet bör i så fall förenas med skriftlig dokumentation. Vad denna dokumentation kan bestå av måste naturligtvis bedömas utifrån branschtillhörighet och omständigheterna i det enskilda fallet.

Även upprepade korta arbeten i Sverige ska omfattas av undantaget

I promemorian föreslogs att undantaget enbart skulle gälla om arbetet i Sverige under ett kalenderår sammanlagt utförs under högst 30 dagar. Även denna tidsgräns kritiserats för att vara för snävt tilltagen. Sådan kritik

Prop. 2019/20:190 lämnas t.ex. av *Svenskt Näringsliv, Teknikföretagen, Företagarna, Västsvenska Handelskammaren, AB SKF* och *SKF Sverige AB, Polestar AB* och *Sveriges byggindustrier*. Svenskt Näringsliv och Teknikföretagen lämnar exempel på motsvarande tidsgränser i andra länder, och anser att förslaget bör motsvara dessa.

Regeringen kan konstatera att ur ett internationellt perspektiv framstår det visserligen som vanligast i de länder som tillämpar ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp att inte alls ha något undantag. De länder som omnämns av vissa remissinstanser har emellertid administrativ praxis eller vägledning som kan sägas likna det undantag som nu föreslås. Det framstår vidare som att dessa internationella exempel på liknande undantag framför allt baseras på antalet vistelsedagar i landet. Det finns därför skäl att poängtera att det förslag som nu behandlas i stället tar sikte på arbetsdagar, och inte vistelsedagar. Det kan framstå som mer generöst med ett längre undantag som är baserat på vistelsedagar än ett kortare undantag som är baserat på arbetsdagar, om jämförelsen begränsas till att enbart jämföra antalet dagar. Vid ett undantag baserat på vistelse måste inrese- och utresedagar, semesterdagar eller andra lediga dagar, t.ex. under veckoslut och högtider, räknas med. Det i promemorian föreslagna undantaget om 30 dagar motsvarar därför, omräknat utifrån en normal arbetsvecka där den anställde arbetar måndag–fredag och är ledig under veckoslutet, sex arbetsveckor eller 42 vistelsedagar. Om arbete utförs en helgdag ska det dock ses som en arbetsdag för arbetstagaren.

Regeringen anser dock att även denna tidsgräns i viss utsträckning kan förlängas utan att det medför risker för att uthyrningsregeln kringgås. Regeringen föreslår därför att den längre tidsgränsen kan sättas till 45 dagar. Om denna tidsgräns på samma sätt räknas om utifrån en normal arbetsvecka, motsvarar den i stort sett de av remissinstanserna omnämnda internationella exemplen på liknande undantag.

Svenskt Näringsliv och Teknikföretagen lyfter – i likhet med Västsvenska Handelskammaren, Polestar AB, AB SKF och SKF Sverige AB – fram de tröskeeffekter som kan uppstå med förslaget i och med att det inte alltid står klart vid årets början om arbetet kommer att överstiga den längre tidsgränsen.

Mot bakgrund av denna remisskritik om s.k. tröskeeffekter och att det kan vara svårt att vid årets början veta om arbetet i Sverige kommer överstiga den längre tidsgränsen, vilket riskerar att innebära att tidigare perioder behöver korrigeras om gränsen överskrids under slutet av året, finner regeringen skäl att justera bestämmelsen. Justeringen gör det tydligare att det inte finns krav på att bedöma om arbeten i Sverige som ryms inom 15-dagarsgränsen är att betrakta som uthyrning av arbetskraft till den del sådant arbete inte överstiger 45 dagar under ett kalenderår. Det innebär att om 45-dagarsgränsen överskrids, ska ställning tas till om det rör sig om en uthyrningssituation enbart för de dagar som överstiger gränsen. Med denna justering undviks den risk som bl.a. Svenskt Näringsliv lyfter fram om att korrigeringar i t.ex. lämnade arbetsgivardeklarationer kan behöva göras bakåt i tiden.

Den föreslagna 45-dagarsgränsen innebär därför att om t.ex. en utomlands bosatt person som arbetar för ett utländskt företag utan fast driftställe i Sverige besöker det svenska moderföretaget med en viss regelbundenhet, på så sätt att besöken sker i en omfattning om nio dagar

vardera vid sex olika tillfällen under ett kalenderår, så kommer de fem första arbetena i Sverige i sin helhet att omfattas av undantaget eftersom varje arbete inte överskrider 15-dagarsgränsen och dessa arbeten sammanlagt inte överstiger 45 dagar. Vid det sjätte och sista besöket överskrids dock gränsen, men en bedömning av om det rör sig om en uthyrningssituation behöver enbart göras för detta arbete.

Arbete i Sverige som överstiger 15-dagarsgränsen räknas inte med vid bedömningen av 45-dagarsgränsen. Om exemplet ovan ändras på så sätt att den anställde besöker Sverige för arbete i 16 dagar i januari, men de övriga fem efterföljande besöken vid moderföretaget uppgår fortfarande till 9 dagar vardera, ska ställning tas till om det första besöket om 16 dagar är att betrakta som en uthyrningssituation. De övriga fem besöken omfattas dock av undantaget eftersom varje sådant arbete inte överstiger 15 dagar och tillsammans ryms de inom 45-dagarsgränsen.

Undantaget behöver inte begränsas till koncerninterna situationer

Regeringen bedömde i den tidigare lagrådsremissen att det inte är lämpligt att införa någon generell tidsgräns på t.ex. 30, 60 eller 72 dagar innan någon skattskyldighet överhuvudtaget ska inträda i Sverige. Ett av skälen till denna bedömning angavs vara att en sådan tidsgräns, i kombination med ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, i många fall skulle kunna innebära att inkomster från arbete som utförts i Sverige inte kommer att beskattas alls.

Ett antal remissinstanser, t.ex. *Svenskt Näringsliv* och de remissinstanser som gemensamt benämner sig som *företrädare för svensk bärnäring* (Blåtand AB, Polarica AB, Olle Svenssons Partiaffär AB, Norrskensbär AB, Frostab AB, Weelnox Health AB, Ransäters Invest AB, Sundsvalls Fryseri AB, Pirexus AB, Swedish Wild Meat AB, HJ Transport AB, Hälsingeprodukter i Gnarp AB och Skogsmat i Uddeholm AB), kritiserar denna bedömning. Svenskt Näringsliv anser att de argument som anförts mot en generell tidsgräns inte är övertygande.

Som framgår ovan anser regeringen att det beskrivna problemet att uthyrningsregeln kan få vissa icke avsedda konsekvenser vid koncerninterna situationer bör lösas genom ett undantag från uthyrningsregeln. Frågan är nu om det föreslagna undantaget enbart ska tillämpas för koncerninterna situationer. Enligt promemorians förslag skulle undantaget enbart gälla om uppdragsgivaren och arbetsgivaren ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL.

Regeringen anser att undantaget inte behöver begränsas till koncerninterna situationer. Det är nämligen inte särskilt sannolikt vid situationer där de berörda verksamheterna – dvs. den formella arbetsgivaren i utlandet och den eventuella uppdragsgivaren i Sverige – inte är i ett koncernförhållande, att en utländsk arbetstagare som arbetar i Sverige i högst 15 dagar kommer att anses vara en integrerad del av verksamheten i Sverige på ett sådant sätt att det kan anses finnas en uppdragsgivare i Sverige. Flera av de omständigheter som ska ligga till grund för en bedömning som leder till ett bortseende av det formella anställningsförhållandet är sådana att de sällan kan bli aktuella vid så korta arbetsperioder. Även utan ett undantag kommer arbetstagare som arbetar

Prop. 2019/20:190 under så korta perioder normalt sett därför inte omfattas av den föreslagna uthyrningsregeln. Fördelen med ett undantag som inte enbart omfattar de koncerninterna situationerna är i stället att det blir tydligt att någon sådan bedömning inte behöver göras för så korta arbetsperioder, vilket minskar den administrativa bördan. Värdet av att kunna minska den administrativa bördan till följd av uthyrningsregeln får anses överväga intresset att beskatta de få situationer där uthyrningsregeln vid så begränsad arbetstid i Sverige ändå skulle kunna bli tillämplig. Regeringen föreslår därför att undantaget ska vara generellt, i den meningen att undantaget inte begränsas till att avse enbart koncerninterna situationer.

Regeringen anser att det inte är lämpligt med ytterligare undantag från uthyrningsregeln, t.ex. undantag för vissa branscher. Anledningen till det är att det skulle skapa ett mer komplext skattesystem och en snedvridning av konkurrensen i näringslivet. Sådana undantag riskerar även att stå i strid med EU:s statsstödsregler. Vad som framförs av vissa remissinstanser om effekterna för t.ex. bärbranschen behandlas i avsnitt 14.5.

Det föreslås inget motsvarande undantag för företag med filialstruktur

Svenska Bankföreningen kritiserar att det inte föreslås något motsvarande eller liknande undantag för företag med filialstruktur som för uthyrning av arbetskraft vid koncerninterna situationer och hänvisar till sin hemställan till Finansdepartementet (Fi2016/04416/S1). Bankföreningen ifrågasätter om det kan vara förenligt med den fria rörligheten inom EU att negativt särbehandla företag med filialstruktur i förhållande till bolagsstrukturer med utländska dotterföretag. Denna särbehandling uppstår enligt bankföreningen i och med att en anställd i ett utländskt dotterföretag kan komma till Sverige och arbeta utan att beskattas, samtidigt som en anställd med placering vid ett svenskt företags fasta driftställe utomlands blir beskattad när arbete utförs i Sverige.

Regeringen finner inget stöd för bankföreningens påstående om att det skulle finnas någon EU-rättslig skyldighet att i beskattningshänseende och i nu aktuella situationer behandla utländska filialer som självständiga subjekt, dvs. som självständiga i förhållande till företaget i övrigt. Regeringen finner inte heller något stöd för påståendet att etableringsfriheten eller den fria rörligheten för personer skulle förhindra en lagstiftning som innebär att anställda vid utländska dotterföretag under vissa omständigheter inte blir beskattade vid arbete i staten där moderföretaget har hemvist samtidigt som anställda vid fasta driftställen utomlands blir beskattade vid arbete i det land där företaget har hemvist. Fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat och dotterföretag med hemvist i annan medlemsstat än Sverige befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer när det gäller fördelningen av beskattningsrätten, sådan den framgår av ett skatteavtal, eftersom utländska dotterföretag, som utgör självständiga juridiska personer, är obegränsat skattskyldiga i den skatteavtalslutande medlemsstat där de har hemvist, medan ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat i princip och till viss del omfattas av Sveriges beskattningsrätt (jfr EU-domstolens avgörande C-337/08 X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën). Eftersom utländska fasta driftställen inte är att betrakta som självständiga subjekt i förhållande till företaget i övrigt kan det inte betraktas som någon

uthyrning av arbetskraft när en anställd vid ett utländskt fast driftställe arbetar tillfälligt i Sverige för samma arbetsgivare. Regeringen finner därför att EU-rätten inte kräver, och att det inte heller i övrigt är motiverat, att det nu föreslagna undantaget utvidgas till att omfatta även företag med filialstruktur.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 6 b §, införs i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

6.4 Tillämpning av uthyrningsregeln

6.4.1 Förtydliganden kring vissa situationer

Vid bedömningen av om uthyrningsregeln ska tillämpas ska en rad faktorer vägas samman för att bland annat avgöra om arbetet utförs för den egna arbetsgivaren eller för en uppdragsgivare. Nedan redogörs för bedömningar som kan aktualiseras i olika fall.

Uppdragsgivare vid underentreprenörskedjor

Uppdragsgivaren är den som arbetstagaren utför arbetet för, om arbetet inte utförs för arbetsgivaren. Eftersom uthyrningsregeln även ska gälla vid entreprenörskedjor, är det inte nödvändigt att det finns ett avtalsförhållande mellan uppdragsgivaren och arbetstagarens arbetsgivare.

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.

Precis som påpekas ovan i avsnitt 6.2 bör den formella arbetsgivaren, dvs. utbetalaren av ersättning, anses medverka till att en arbetstagare hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en annan verksamhet även när detta sker vid en entreprenörskedja.

Om den utländska arbetsgivaren hyr ut arbetstagaren till ett företag, som i sin tur hyr ut arbetstagaren till t.ex. en svensk region hos vilken arbetstagaren utför arbetet, ska regionen anses som uppdragsgivare. Regionen ska anses som uppdragsgivare även om arbetstagaren utför arbetet hos en fysisk person, på uppdrag av regionen. Det är regionen, och inte den fysiska personen, som förfogar över arbetstagaren för att denne ska utföra arbetet i regionens 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

Prop. 2019/20:190 fall krävas en bedömning genom en sammanvägning av samtliga omständigheter.

Kortare möten m.m. i Sverige

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

Om arbetet utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår, är arbetet per definition inte att betrakta som uthyrning av arbetskraft (se avsnitt 6.3).

Särskilt om kravet på skattskyldighet enligt inkomstskattelagen

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 en sådan uppdragsgivare som medför att uthyrningsregeln kan bli gällande. 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 en sådan uppdragsgivare som gör att uthyrningsregeln kan bli tillämplig. 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 däremot inte vara en sådan uppdragsgivare som medför att uthyrningsregeln kan bli gällande. En verksamhet inom ideell sektor, som inte är skattskyldig för den bedrivna verksamheten enligt 7 kap. inkomstskattelagen, kan inte heller vara en sådan uppdragsgivare. En verksamhet inom ideell sektor, som är skattskyldig för viss del av den bedrivna verksamheten, bör dock kunna vara en sådan 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 kan uthyrningsregeln inte bli gällande.

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.

Arbetstagare som hyrs ut till den som är skattskyldig för näringsverksamhet

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. Uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för ska i det fallet anses vara arbetstagarens ekonomiska arbetsgivare. Arbetstagaren kan därmed inte utnyttja undantaget från beskattning i 6 a § första stycket SINK (183-dagarsregeln) och ska beskattas enligt 5 § första stycket 2 SINK .

Arbetstagare som hyrs ut till svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region

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 en svensk region 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 i stället är anställd av ett utländskt företag och hyrs ut till en sådan verksamhet i Sverige, föreligger uthyrning av arbetskraft enligt 6 a § andra stycket SINK. Uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för anses i det fallet vara arbetstagarens ekonomiska arbetsgivare. Arbetstagaren kan därmed inte utnyttja undantaget från beskattning i 6 a § första stycket SINK (183-dagarsregeln) och ska beskattas enligt 5 § 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, en svensk region 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. 183-dagarsregeln 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

Prop. 2019/20:190 arbetstagaren utför arbete som ett led i en tjänsteförsäljning eller tjänste-
produktion 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 installations-
tekniker, som för sin utländska arbetsgivares räkning tillfälligt arbetar i
Sverige med installation av en såld maskin inte omfattas av uthyrnings-
regeln. 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 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 en sådan uppdragsgivare som gör att uthyrnings-
regeln kan bli gällande, kan denna regel i 6 a § andra stycket SINK inte bli
gällande. Arbetstagaren kan fortsatt tillämpa 183-dagarsregeln i 6 a §
första stycket 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 4.1. 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.

6.4.2 Exempel

När en verksamhet i Sverige hyr in personal från ett företag till den egna
verksamheten, eller ger ett företag i uppdrag att utföra ett uppdrag som är
en integrerad del av den egna verksamheten, kan det företag som anlitas i
sin tur anlita ett annat företag för att utföra hela eller del av uppdraget.
Prövningen av vem som anses som den ekonomiska arbetsgivaren för den
personal som arbetar hos verksamheten i Sverige följer punkt 8.14 i
kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal och sker genom en
sammanvägning av samtliga omständigheter (se avsnitt 4.3.2). 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

En svensk region avtalar med det utländska bemanningsföretaget A att A ska hyra ut sjuksköterskor till regionen. A har inte tillräckligt många sjuksköterskor att hyra ut, utan får i sin tur hyra sjuksköterskor från ett annat utländskt bemanningsföretag, bemanningsföretaget B. Det arbete som sjuksköterskorna utför är en del av den verksamhet som regionen bedriver och sker under regionens kontroll och ledning. Det är regionen 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. Regionen 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 dotterföretaget D för att tillfälligt arbeta där som VD respektive ekonomichef i fem månader. Det arbete som VD:n och ekonomichefen utför är en del av den verksamhet som D bedriver och sker under D:s kontroll och ledning. 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 C, och att C 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 byggpersone och hyr in viss personal från det utländska bemanningsföretaget G. G anlitar i sin tur den utländska 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 del av tillverkningsföretaget E:s verksamhet. Renovering och reparationer är däremot en sådan verksamhet som byggföretaget F bedriver. 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. Vad som avgör om uthyrningsregeln är gällande är därför om F är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

Ett företag i land I är moderföretag till en grupp med företag som omfattar ett dotterföretag i land J. För att säkerställa att dotterföretaget i land J är införstått med och följer koncernens marknadsföringsstrategi sänder moderföretaget i land I ut en anställd som ska arbeta hos företaget i land J i fyra månader för att hjälpa till med marknadsföringsarbetet etc. Företaget i land J anses inte vara ekonomisk arbetsgivare för företaget i land I:s personal eftersom det utförda arbetet utförs på uppdrag av företaget i land I och ingår i det företagets verksamhet som moderföretag.

Exempel 5

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

6.5 Det ändrade synsättet är förenligt med skatteavtalen

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 regeringens bedömning: 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.

6.6 Besked om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

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 propositionen föreslås att en begränsat skattskyldig person som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en verksamhet här bör beskattas i Sverige (avsnitt 6.1). 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.

Skatt som tas ut enligt SINK är en definitiv källskatt. Om skatt enligt SINK ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig (54 kap. 1 § SFL). 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.

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

Prop. 2019/20:190 till den som är skattskyldig enligt SINK. Därigenom ska ett besked om särskild inkomstskatt skickas senast vid samma tidpunkt som gäller även för besked om den slutliga skatten och om resultatet av slutskatteberäkningen till fysiska personer och dödsbon (56 kap. 10 § SFL).

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. Vilka uppgifter som i övrigt bör finnas i beskedet kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 54 kap. 5 §, införs i SFL samt en ändring av rubriken på detta kapitel.

7 Utländska utbetalares redovisning och betalning av skatt

7.1 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 bara göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. Arbetet ska anses utfört i Sverige även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

Skatteavdrag ska inte göras från pension, livränta, sjukpenning eller liknande ersättningar.

Skatteavdrag ska inte heller göras från ersättning som undantas från skatteplikt enligt 183-dagarsregeln i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Bestämmelsen om att en utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte ska göra skatteavdrag för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska upphöra 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 skatteinbetalning 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. *Svenskt Näringsliv, Västsvenska Handelskammaren, Polestar AB, AB SKF, SKF Sverige AB och Teknikföretagen* har föreslagit att det inom koncernförhållanden ska införas en möjlighet att överlåta rapporterings-skyldighet och betalning av preliminär skatt till ett svenskt bolag inom koncernen. Det utländska företaget skulle på så sätt inte behöva registrera sig för att uppfylla sina skyldigheter för ett fåtal individer. Dessutom framför man att skyldigheten ska fullgöras årsvis. En månatlig rapportering skulle innebära att preliminärskatt ska betalas i två länder samtidigt.

Skälen för regeringens förslag

Behovet av ändringar

En utländsk utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (nedan utländsk utbetalare) omfattas inte i dag av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till en mottagare av ersättningen (avsnitt 4.6.2). Samma synsätt gäller såväl för ersättning för arbete som är skattepliktig enligt IL, som för kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig enligt SINK. I stället ska mottagaren, både en obegränsat och en begränsat skattskyldig sådan, själv ansvara för den löpande redovisningen och betalningen av skatten. Detta innebär att mottagaren får ansvara för en omfattande administration.

En obegränsat skattskyldig arbetstagare ansvarar själv för redovisning och inbetalning av skatt, särskild A-skatt, om Skatteverket har beslutat det (8 kap. 5 § SFL). Begränsat skattskyldiga ska själva redovisa och betala den särskilda inkomstskatten (13 kap. 6 § SFL). Bestämmelserna om egen inbetalning av skatt för begränsat skattskyldiga tillämpas i dag i begränsad omfattning eftersom arbetstagare med en utländsk utbetalare ofta kan tillämpa 183-dagarsregeln (avsnitt 6.1) och blir därmed inte skattskyldiga i Sverige för ersättningen.

I propositionen föreslås att begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och där utbetalaren hör hemma i en annan stat ska beskattas om de skattskyldiga ingår som personal i en verksamhet här (se avsnitt 6.1). En begränsat skattskyldig fysisk person ska inte undantas från skattskyldighet enligt 183-dagarsregeln när det är fråga om uthyrning av arbetskraft (se avsnitt 6.2). Med uthyrning av arbetskraft avses dock inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet

Prop. 2019/20:190 i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår (avsnitt 6.3). Förslagen 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 det finns anledning att ändra vissa bestämmelser om hur och när skatten ska redovisas och betalas.

Möjliga lösningar

OECD:s modellavtal innehåller inte några bestämmelser om vem som ska göra skatteavdrag och betala skatten (avsnitt 4.3.2). 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 begränsat 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 skattedeclaration ska göras och när skatten ska betalas. Bestämmelserna om att mottagare själva 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 utländska mottagaren själv lämnar. Såvida inte den begränsat skattskyldiga mottagaren av ersättningen själv lämnar information till Skatteverket har myndigheten inte några uppgifter om de personer som arbetar i Sverige med utbetalare hemmahörande i utlandet. Om den begränsat skattskyldiga 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 (se avsnitt 4.6.2).

En bestämmelse som innebär en skyldighet för en utbetalare som hör hemma i en annan stat att göra skatteavdrag 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 av ersättning från en 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 framstår 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 väl fungerade verktyg till hjälp med sådan indrivning. Utanför Norden och EU är däremot möjligheterna till detta mer begränsade.

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 att ersättning 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 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 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 svenska 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 svenska 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). 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 arbete 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 ordning skulle inte strida mot syftet med F-skattesystemet men skulle vara svår att tillämpa i praktiken av flera 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. om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här. Ett slopande medför att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot ett sådant förslag.

Regeringen instämmer i bedömningen av den förordade lösningen och föreslår därför att bestämmelser införs som innebär att utländska utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning som betalas för arbete som utförs i Sverige. Regeringen anser att det är lämpligt att den utländska utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättning till både obegränsat och begränsat skattskyldiga mottagare. En sådan ordning ökar konkurrensneutraliteten genom att både svenska och utländska företag har samma skyldigheter att göra skatteavdrag när de betalar ersättning för arbete som utförs i Sverige. Bestämmelserna om skatteavdrag renodlas genom borttagande av undantag och utbetalaren behöver inte göra en bedömning av om skatteavdrag ska göras eller inte. Den praxis som i dag gäller att endast arbetsgivare som hör hemma i Sverige omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till obegränsat skattskyldiga ska således inte längre gälla. Vidare ska utländska utbetalare även göra skatteavdrag från ersättning eller annat vederlag, som är skattepliktig inkomst enligt SINK, utbetalad till begränsat skattskyldiga mottagare som är uthyrda eller av annan anledning är skattskyldiga enligt SINK.

Konsekvensen av förslaget blir att utländska utbetalare omfattas av samma bestämmelser som en utbetalare i Sverige avseende skyldigheten att göra skatteavdrag. När det gäller IKEA AB:s förslag att den svenska ekonomiska arbetsgivaren ska göra skatteinbetalning i Sverige genom en s.k. skugglön och förslaget från personer som hanterar skattefrågor vid ett antal storföretag, bl.a. Ericsson AB, Volvo AB och AB SKF, Svenskt Näringsliv, Västsvenska Handelskammaren, Polestar AB, AB SKF, SKF Sverige AB och Teknikföretagen, om att det inom koncernförhållanden ska införas en möjlighet att överlåta rapporteringsskyldighet och betalning av preliminär skatt till ett svenskt bolag inom koncernen kan följande framföras. Lämpligheten av att ha olika regler om skyldigheten att göra skatteavdrag för utländska företag som har ett koncernföretag i Sverige och sådana som inte har det kan ifrågasättas. I stället kan den möjlighet som finns enligt 6 kap. skatteförfarandelagen att använda deklara-tionsombud för att fullgöra skyldigheten att redovisa skatteavdrag m.m. i arbetsgivardeklarationen framhållas. Betalning av skatt kan med gällande regler göras av vem som helst. Det är alltså möjligt att utse ett deklara-tionsombud på ett svenskt koncernföretag som redovisar åt det utländska företaget i dess arbetsgivardeklaration. Det svenska koncernföretaget kan sedan betala in den avdragna skatten åt det utländska företaget. Genom att utnyttja denna möjlighet kan den administrativa bördan för utländska arbetsgivare begränsas.

Sedan den 1 januari 2019 ska skatteavdrag m.m. rapporteras månadsvis på individnivå. Det nya systemet om att vissa uppgifter om utbetalda ersättningar och skatteavdrag per betalningsmottagare ska lämnas löpande till Skatteverket och inte bara en gång om året, infördes i syfte att minska skattefusk och skatteundandragande (se prop. 2016/17:58 s. 48). Det är av

Prop. 2019/20:190 vikt att rapporteringen omfattar så många skattskyldiga som möjligt. Mot den bakgrunden och med hänsyn till de möjligheter som finns för koncernföretag i Sverige att vara sina utländska koncernföretag behjälpliga vid redovisning och betalning av skatt finns det enligt regeringens uppfattning inte tillräckliga skäl för att avvika från huvudregeln om månatligt uppgiftslämnande, såsom vissa remissinstanser önskat.

Av avsnitt 6.3 framgår att arbete som utförs i Sverige under högst 15 dagar i följd föreslås undantas från skatteplikt till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår. Det innebär att det är först om 45-dagarsgränsen överskrids som det är nödvändigt att ta ställning till om det rör sig om en uthyrningssituation för de dagar som överstiger gränsen. De invändningar som bl.a. Svenskt Näringsliv lyfter fram om att korrigeringar i t.ex. lämnade arbetsgivardeklarationer kan behöva göras bakåt i tiden då företagen ibland först i slutet av kalenderåret kommer ha möjlighet att fastställa om skattskyldighet uppstått, har därigenom tagits om hand.

Den oro som Svenskt Näringsliv m.fl. remissinstanser uttrycker för att en månatlig rapportering skulle innebära att preliminärskatt ska betalas i två länder samtidigt bemöts i avsnitt 14.4. Bland annat nämns där att detta bör 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 när begränsat skattskyldiga personer arbetar åt en arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. Samtidigt är det viktigt att Skatteverket ger stöd och vägledning till denna grupp av skattskyldiga, som får en förändrad skattesituation. En förändring som kommer att underlätta för skattebetalarna är förslaget i avsnitt 6.6 om besked om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

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 företaget 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.

Närmare om skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen

Till skillnad från förslaget i Skatteverkets promemoria anser 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 ska gälla för arbete som mottagaren utför i Sverige.

Regeringen anser vidare att arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige. 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. Det kan gälla tjänsteresor utomlands eller arbete som utförs utomlands i bostaden där tiden för arbetet uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid. Även andra fall kan omfattas, som t.ex. när arbetstagaren under en period arbetar på utbetalarens kontor i utlandet.

Sammanfattningsvis ska alltså en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige 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 arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

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 (26 kap. 3 § SFL). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad (26 kap. 10 § SFL). Uppgifter om bl.a. utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag per betalningsmottagare, dvs. på individnivå, ska lämnas i en arbetsgivardeklaration (26 kap. 19 a § SFL). Skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeclaration ska vara betalda senast den dag då deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 § SFL).

Skyldigheten i dag för en svensk utbetalare att göra avdrag för preliminär skatt från ersättning för arbete enligt 10 kap. 2 § första stycket SFL är avgränsad till att bara gälla sådan inkomst som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen. En svensk utbetalare är i dag inte skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en begränsat skattskyldig arbetstagare om mottagaren inte utför arbetet i Sverige, eftersom inkomsten inte är skattepliktig enligt inkomstskattelagen för mottagaren. Detsamma bör enligt regeringens mening gälla även för utländska utbetalare.

En utländsk utbetalare är i dag inte skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete, se avsnitt 4.6.2. Utvidgningen av skyldigheten att göra skatteavdrag för ersättningar skattepliktiga enligt inkomstskattelagen 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.

Den nya skyldigheten för utländska utbetalare att göra skatteavdrag bör enligt regeringens mening inte omfatta situationer där ersättningen saknar samband med arbete som mottagaren utför eller har utfört i Sverige för denne utbetalare. Regeringen anser därför 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 6.2) ska en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt bl.a. om denne 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. Med uthyrning av arbetskraft avses enligt 6 b § SINK dock inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår (se avsnitt 6.3). Regeringen föreslår att det i 10 kap. 5 § förtydligas att skatteavdrag inte heller i dessa fall ska göras från ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt 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.

Närmare om skatteavdrag från kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK

En utbetalare som är hemmahörande i utlandet ska enligt regeringens förslag ovan göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig 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 upphöra att gälla.

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

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).

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 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). Skattedeclarationen ska bl.a. innehålla uppgift per betalningsmottagare, dvs. på individnivå, om den ersättning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för enligt 13 kap. 3 § SFL, dvs. kontant ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (26 kap. 19 a § första stycket 2 SFL). Skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeclaration ska vara betalda senast den dag då deklARATIONEN ska ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 § SFL).

För t.ex. en begränsat skattskyldig arbetstagare som är uthyrd enligt förslagna 6 a § SINK till en verksamhet i Sverige och som därför ska beskattas enligt lagen, 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 (se avsnitt 7.5) 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. 5 och 6 §§, 13 kap. 3 § och 26 kap. 25 § SFL.

7.2 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.

Skatteavdrag

I propositionen föreslås bl.a. 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 7.1). Detta gäller oavsett om mottagaren av ersättningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige. Utbetalaren ska tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag i 11 kap. SFL om mottagaren är obegränsat skattskyldig. Utbetalaren ska även tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag i 11 kap. SFL om mottagaren är begränsat skattskyldig men inte har ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning. Om mottagaren är begränsat skattskyldig och Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning angett att skatteavdrag ska göras, ska utbetalaren göra skatteavdrag i enlighet med beslutet.

Skatteavdrag enligt tabell

Allmänna och särskilda skattetabeller ska fastställas för varje kalenderår (12 kap. 1 § SFL). De allmänna skattetablerna ska ange skatteavdraget på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller kortare tid (12 kap. 2 § SFL). De särskilda skattetablerna 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 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 som är avsedd för mottagarens huvudinkomst för engångsbelopp 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.

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.

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 skattskyldig 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 propositionen föreslås bl.a. 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 som är undantagen från skatteplikt enligt 6 a § SINK.

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

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 inkomstskatteredovisning 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 i dag inte göra skatteavdrag (13 kap. 3 § andra stycket SFL).

I propositionen föreslås att bestämmelsen om att skatteavdrag inte ska göras av utländsk utbetalare slopas (se avsnitt 7.1). 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.

7.4 Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen bör gälla i övrigt

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.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning

I propositionen föreslås bl.a. 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 för arbete som mottagaren utför i Sverige. Detsamma gäller ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (avsnitt 7.1). I och med detta blir många bestämmelser i skatteförfarandelagen med automatik tillämpliga. I det följande tas vissa bestämmelser upp i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen (1971:69) som särskilt bör lyftas fram.

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 och skatt som betalats enligt SINK under beskattningsåret (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 andra 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 skatteförfarandelagen 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 införs 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

Prop. 2019/20:190 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, 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). 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.

7.5 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 annat 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.

Begränsat skattskyldiga arbetstagare

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, ska den som tar emot ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst i dag 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 skattedeclaration (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 propositionen föreslås att bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket SFL 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 ska upphöra att gälla (avsnitt 7.1). 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 7.4.

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 annat 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 i dag 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

Prop. 2019/20:190 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.

Propositionen innebär bl.a. att även den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige i vissa fall ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (avsnitt 7.1). Konsekvensen av detta förslag för en obegränsat skattskyldig arbetstagare är att denne 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 som inte är godkända för F-skatt ska betala särskild A-skatt för inkomster där en utbetalare inte gör skatteavdrag, t.ex. vid inkomst av näringsverksamhet, betalning av skatt på kapitalvinster, fastighetsavgift och fastighetskatt och andra skatter. Juridiska personer 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.

8 Registrering hos Skatteverket

8.1 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. *Svenskt Näringsliv*, *Polestar AB*, *AB SKF*, *SKF Sverige AB* och *Teknikföretagen* anför att skyldigheten för utländska dotterföretag att anmäla sig för registrering bör kunna ersättas genom att hela ansvaret för rapportering och skatteavdrag tillåts fullgöras av ett svenskt bolag när det är frågan om koncernförhållanden.

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 SFL). Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

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

skattepliktig enligt inkomstskattelagen. Detsamma gäller ersättning eller annat vederlag som är skattepliktig inkomst enligt SINK (avsnitt 7.1).

Som anförs i avsnitt 7.1 finns det möjlighet för svenska koncernföretag att vara utländska koncernföretag behjälpliga vid rapportering och betalning av preliminär skatt.

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.

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

Regeringens bedömning: Det bör för närvarande inte införas någon skyldighet för fysiska personer som utför arbete i Sverige och som inte är eller har varit folkbokförda i Sverige och inte 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*, med instämmande av *Almega*, 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,

Prop. 2019/20:190 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 propositionen föreslås att en uthyrningsbestämmelse ska införas i SINK. Innebörden av förslaget är att synsättet ekonomisk arbetsgivare ska införas i förhållande till 183-dagarsregeln i intern rätt och i skatteavtalen. En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett utländskt företag utan fast driftställe i Sverige och som hyrs ut till en verksamhet i Sverige blir i och med förslaget skattskyldig här. Förslaget medför att antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer som blir skattskyldiga i Sverige ökar. Som en följd av bl.a. detta föreslås i avsnitt 7.1 att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning till en mottagare som utför arbete här. Detta innebär att utbetalaren omfattas av samma bestämmelser om skatteavdrag som en utbetalare i Sverige.

För att systemet med redovisning av skatter och avgifter ska fungera för utbetalaren, för mottagaren av ersättningen och för Skatteverket måste inte bara utbetalaren, utan även mottagaren vara registrerad i beskattningsdatabasen. Det finns i dag inte någon skyldighet för en arbetstagare i Sverige att anmäla sig för registrering hos Skatteverket. En utländsk arbetstagare som ska arbeta i Sverige och som är skattskyldig här blir i stället registrerad i beskattningsdatabasen huvudsakligen till följd av information som arbetsgivaren är skyldig att lämna.

En arbetsgivardeklaration ska enligt 6 kap. 1 § SFF innehålla följande identifikationsuppgifter för en betalningsmottagare: namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer och postadress. Om en arbetsgivardeklaration innehåller uppgifter om en betalningsmottagare som är begränsat skattskyldig, ska deklarationen enligt 6 kap. 2 § SFF även innehålla uppgift om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande, och medborgarskap. I paragrafens andra stycke finns vissa undantag från skyldigheten. I 6 kap. 2 a § SFF finns bestämmelser om att Skatteverket i föreskrifter eller i enskilda fall får besluta att en viss identifikationsuppgift inte behöver lämnas i en arbetsgivardeklaration om verket ändå kan fatta riktiga beslut om bl.a. slutlig skatt. Även en kontrolluppgift, om sådan ska lämnas, ska enligt 5 kap. 11 § SFF, bl.a. innehålla uppgift om personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer för den kontrolluppgiften avser.

I 15 kap. 8 § SFL finns bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. I och med införandet av det nya systemet om månadsvisa uppgifter per betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationen ska kontrolluppgift normalt inte lämnas om sådan ersättning eller förmån

som har redovisats eller skulle ha redovisats av utgivaren i en arbetsgivardeklaration, se avsnitt 4.6.3. Innan det nya systemet infördes förekom trots skyldigheten att lämna identifikationsuppgifter att den som lämnade kontrolluppgift inte angav sådana uppgifter. Skatteverket fick då utreda vem kontrolluppgiften avsåg och registrera denne i beskattningsdatabasen. Det förekommer även avseende det nya systemet med uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationen att identifikationsuppgifter inte lämnas och att Skatteverket får utreda vem som avses och registrera personen i beskattningsdatabasen. En sådan utredning är inte sällan förenad med vissa svårigheter vad gäller möjligheterna till en säker identifiering av personen.

Om personen inte har ett personnummer eller samordningsnummer rekviderar Skatteverkets beskattningsverksamhet ett samordningsnummer från folkbokföringsverksamheten i samband med registreringen i beskattningsdatabasen. För registrering i beskattningsdatabasen får ett samordningsnummer tilldelas även om det råder osäkerhet om personens identitet (5 a § första och andra stycket 4 folkbokföringsförordningen [1991:749]). Men beskattningsverksamheten måste samtidigt sträva efter att i största möjliga utsträckning fastställa den enskildes identitet (prop. 1997/98:9 s. 83).

Skatteverket har i sin promemoria föreslagit 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. Förslaget innebär bl.a. att uppgifter om den som registreras i beskattningsdatabasen kan fastställas med bättre säkerhet.

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 har resulterat i att en portalsida som länkar till andra relevanta webbplatser har skapats, se www.workingsweden.se. 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 i dag möjligt, att som bl.a. TCO föreslår, lösa registreringen genom ett samordnat förfarande med den anmälnings-skyldighet som redan finns till Arbetsmiljöverket enligt lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare.

Som framgår ovan kan frågan om registrering av vissa arbetstagare i beskattningsdatabasen vara nära kopplad till frågan om tilldelning av samordningsnummer. I detta sammanhang bör därför även beaktas att systemet med samordningsnummer är föremål för en större översyn. Regeringen har tillsatt en utredning som bl.a. har till uppgift att titta på

Prop. 2019/20:190 frågan om den närmare regleringen kring tilldelningen av samordningsnummer och den identitetskontroll som ligger till grund för tilldelningen. Utredningen om folkbokföring och samordningsnummer (Fi 2019:05) ska lämna sitt betänkande senast den 1 april 2021. Inom Regeringskansliet har dessutom en promemoria tagits fram i vilken bl.a. föreslås att enskilda som har en sådan anknytning till Sverige att de kan antas behöva en identitetsbeteckning själva ska kunna ansöka om samordningsnummer och i samband med ansökan genomgå en utökad identitetskontroll. Promemorian har remitterats under våren 2020 och ärendet bereds nu inom Regeringskansliet (Säkrare samordningsnummer och bättre förutsättningar för korrekta uppgifter i folkbokföringen, Fi2020/00131/S3). Med hänsyn till det ovan anförda gör regeringen den sammantagna bedömningen att det för närvarande inte är lämpligt att gå vidare med promemorians förslag om anmälningsskyldighet.

9 Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag

9.1 Skyldighet att göra 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 arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

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 en svensk region och som inte undantas från skatteplikt enligt 6 § lagen 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 § 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

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

Skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska i dag göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (10 kap. 6 § SFL), se avsnitt 4.7.

En bedömning enligt dagens krav 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

Prop. 2019/20:190 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 propositionen föreslås att en bestämmelse införs i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som anger att en begränsat skattskyldig fysisk person inte kan tillämpa 183-dagarsregeln när det är fråga om uthyrning av arbetskraft (avsnitt 6.2). Med uthyrning av arbetskraft avses inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår (avsnitt 6.3).

Som framgår av avsnitt 7.1 föreslår regeringen att en skyldighet för utländska utbetalare att göra skatteavdrag i vissa fall ska införas. Dessutom föreslås att den utländska utbetalaren ska göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet till mottagaren i den mån arbetet utförs i Sverige. Ett slopande av nuvarande 10 kap. 6 § SFL skulle, med hänsyn taget till det förslaget, innebära att en utbetalare 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 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 landet. 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 generellt när betalningsmottagaren utför arbete i Sverige. En sådan ordning ökar konkurrensneutraliteten mellan svenska och utländska företag.

Regeringen anser däremot att 10 kap. 6 § SFL inte ska slopas utan omformuleras så att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete som betalas ut av en utbetalare som hör hemma i Sverige till en juridisk person som hör hemma i utlandet eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig, bara 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 5 § tredje stycket SINK. Även andra fall kan omfattas, som t.ex. när arbetstagaren under en period arbetar på utbetalarens kontor i utlandet. Förslaget innebär att skyldigheten att göra skatteavdrag inte längre är kopplad till att betalningsmottagaren måste ha ett fast driftställe här i landet.

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 i sin roll som utbetalare ska göra skatteavdrag (se avsnitt 7.1.) och därmed är skyldiga att anmäla sig för registrering och lämna arbetsgivardeklarationer, kommer dock den ökade kontakten med Skatteverket som det kommer att innebära bör förslaget att de själva ska bli föremål för skatteavdrag inte rimligen 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 för att inte bli föremål för skatteavdrag, 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 (se avsnitt 9.2). Som *LRF* påpekar är det viktigt att Skatteverket genomför en informationsinsats inför ikraftträdandet, så att bestämmelserna blir kända 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 föremål 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. Dock saknas som nämnts ovan skäl för 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 utfört arbetet 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.

Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag i vissa andra fall

Inkomst som avser lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region ska enligt 5 § första stycket 1 SINK beskattas i Sverige. I 6 § 5 samma lag finns dock undantag från skatteplikt bl.a. om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för en bilateral biståndsverksamhet. 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 är också skattepliktig enligt SINK, oavsett var verksamheten utövas, se 5 § första stycket 3 SINK. Även personer som enligt dessa bestämmelser ska beskattas i Sverige har enligt 4 § SINK möjlighet att begära att vara skattskyldiga enligt inkomstskattelagen. När det gäller inkomst som avses i 5 § första stycket 1 och 3 SINK får kopplingen till Sverige anses vara så stark att skatteavdrag bör ske oavsett var arbetet har utförts. Det saknas enligt regeringens mening anledning att ersättningen hos mottagaren i ovan beskrivna fall när arbetet inte utförts i Sverige skulle vara undantagen från bestämmelserna om skatteavdrag. I de fall ersättningen för arbete omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska

Prop. 2019/20:190 skatteavdrag göras enligt bestämmelserna i 13 kap SFL. I andra fall, t.ex. när skattskyldighet enligt inkomstskattelagen i stället har valts ska skatteavdrag göras enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL.
Se även avsnitt 7.1.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 10 kap. 6 § SFL.

9.2 Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen bör gälla i övrigt

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

Skatteavdrag

I propositionen 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 arbete som mottagaren utför i Sverige (avsnitt 9.1).

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. När 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 föreslås i vissa fall vara skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (avsnitt 7.1). 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 från 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 som betalar ut ersättning till ett utländskt företag som är godkänt för F-skatt ska inte göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet. Den i avsnitt 9.1 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 därför inte vet att det kan ansöka om godkännande för F-skatt. Utbetalaren ska då göra skatteavdrag som beräknas enligt bestämmelserna i 11 kap. SFL. Att en utbetalare gör skatteavdrag från en faktura innebär att mottagaren inte får full betalning för fakturan. Den avdragna A-skatten tillgodoräknas mottagaren i samband med slutskatteberäkningen (56 kap. 9 § SFL). Om mottagaren inte lämnar inkomstdeklaration sker en s.k. maskinell nollbeskattning. Visar en avstämning av skattekontot 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 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 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 om ersättningen avser både arbete och material och det skulle medföra avsevärda besvär för utbetalaren att särskilja ersättningen för arbete.

Prop. 2019/20:190 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 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 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 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 propositionen 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, se avsnitt 7.1. 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 att

Prop. 2019/20:190 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 skatteförfarandelagen 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.

10 Uppgiftsskyldighet för ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige

10.1 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 vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige och övriga förhållanden som behövs för att kunna bedöma skattskyldigheten 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

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 4.1.

Fysiska personer är obegränsat skattskyldiga om de är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige, eller har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatta 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 i vissa fall 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 skattepliktig 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

Prop. 2019/20:190 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 deklarationer, 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 bedriver verksamhet i Sverige men där företaget självt bedömt att det inte har fast driftställe här.

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. Regeringen har i enlighet med vad *Lagrådet* anfört tydligare i lagtexten angett vilka uppgifter som ska lämnas. Utöver förhållanden som behövs för bedömningen av skattskyldighet enligt inkomstskattelagen ska uppgift även lämnas om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige och under vilken tid den bedrivits i Sverige. Ytterligare precisering av vilka uppgifter som ska lämnas kan meddelas genom myndighetsföreskrifter. De uppgiftsskyldiga avses inte bli skyldiga att lämna särskilda uppgifter om intäkter och kostnader under räkenskapsåret samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, på motsvarande sätt som stiftelser, ideella

Sveriges Bygginstrumenter framhåller att bestämmelserna riskerar att strida mot artikel 56 i EUF-fördraget om de uppfattas som oproportionerliga. 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 myndigheten 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 utländska 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 propositionen föreslås att den som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag för arbete som mottagaren utför i Sverige.(avsnitt 7.1). Detta ska gälla oavsett om ersättningen är skattepliktig enligt IL eller SINK. 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

Prop. 2019/20:190 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 bl.a. av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst 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. 1 § 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 sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.

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.

10.2 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 en viss tid och får återkallas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget. *Svenskt Näringsliv*, med instämmande av *Almega*, 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

Prop. 2019/20:190 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 propositionen 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 10.1). 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 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.

Det ankommer dock på Skatteverket att bedöma lämplig tid i de enskilda fallen.

Lagförslag

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

10.3 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*, med instämmande av *Almega*, 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 vissa särskilda uppgifter. Det gäller uppgifter enligt 33 kap. 3 eller 6 §§ 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 propositionen 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 10.1). 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.

10.4 Befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen bör gälla i övrigt

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 propositionen 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 10.1). 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 §

Prop. 2019/20:190 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.

11 Personuppgiftsbehandling

Regeringens bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslagen i denna proposition ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga reglering som finns på personuppgiftsområdet utgör tillräcklig reglering för den personuppgiftsbehandling som dessa förslag föranleder hos Skatteverket. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Promemorians bedömning: Överensstämmer delvis 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: Denna proposition innehåller bl.a. förslag till ändringar i skatteförfarandelagen.

Förslagen innebär bl.a. att begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här (avsnitt 6.1).

I avsnitt 7.1 föreslås att en utländsk utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till obegränsat och begränsat skattskyldiga personer för arbete som mottagaren utför i Sverige.

I avsnitt 9.1 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 10.3 i vissa fall vara skyldigt att lämna särskilda uppgifter till ledning för bedömning av skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. Särskilda uppgifter ska inte lämnas om företaget lämnar inkomstdeklaration.

I avsnitt 6.6 föreslås att Skatteverket senast den 15 december efter beskattningsårets utgång ska skicka ett besked om särskild inkomstskatt till den som är skattskyldig enligt SINK.

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. Det står således klart att förslagen i denna proposition ger upphov till en sådan personuppgiftsbehandling av Skatteverket i beskattningsdatabasen som omfattas av 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), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning.

EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer och ska tillämpas fr.o.m. den 25 maj 2018. Förordningen utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten finns lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar dataskyddsförordningen. Förutom vid behandling av personuppgifter om enskilda personer gäller vissa bestämmelser i lagen även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se 1 kap. 1 § andra stycket).

Behandling hos enskilda (i detta fall utländska utbetalare eller företag) av sådana uppgifter bedöms ha rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i dataskyddsförordningen. 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) på det sätt som anges i artikel 6.1 c. Den aktuella grunden för behandlingen är fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd i föreslagna bestämmelser i skatteförfarandelagen. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning. Behandlingen hos utländska utbetalare och företag är mot denna bakgrund förenlig med dataskyddsförordningen.

När utländska utbetalare eller företag har lämnat de uppgifter som krävs till Skatteverket behöver myndigheten behandla uppgifterna i beskattningsdatabasen. Den rättsliga grunden för behandlingen av personuppgifter 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 (artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning). Den aktuella grunden för behandlingen är fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket och i föreslagna och nuvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Det övergripande syftet med förslagen är att öka konkurrensneutraliteten mellan svenska och utländska företag och därmed bidra till sundare konkurrens. Enligt regeringen får den personuppgiftsbehandling som förslagen medför anses stå i proportion till det eftersträvade målet och ett eventuellt integritetsintrång.

Av 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter bl.a. får behandlas enligt den lagen för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag samt för bestämmande, redovisning, betalning

Prop. 2019/20:190 och återbetalning av skatter och avgifter samt för revision och annan kontrollverksamhet. Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. Av bestämmelsen framgår också att uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende. I 2 kap. 3 § och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Den behandling av uppgifter som förslagen ger upphov till hos Skatteverket behövs vid myndighetens handläggning av ärenden som görs med stöd av skatteförfarandelagen och är tillåten enligt de ovan angivna bestämmelserna.

Sammanfattningsvis görs bedömningen att den behandling av personuppgifter som förslagen i denna proposition ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga reglering som finns på personuppgiftsområdet utgör tillräcklig reglering för den personuppgiftsbehandling som dessa förslag föranleder hos Skatteverket. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

12.1 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringens förslag: Föreslagna bestämmelser i 5, 6, 6 a och 6 b §§ lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska träda i kraft den 1 januari 2021.

De föreslagna bestämmelserna i 6 a och 6 b §§ den lagen ska tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Bestämmelsen i 6 § i den äldre lydelsen ska tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs före den 1 januari 2021.

Promemoriornas förslag: I både Skatteverkets promemoria och i den kompletterande promemorian föreslogs att de nya bestämmelserna i SINK skulle träda i kraft den 1 januari 2019.

Remissinstanserna: *Svenskt Näringsliv, Västsvenska Handelskammaren, Polestar AB, AB SKF och SKF Sverige AB, och Teknikföretagen* anser att ikraftträdandet bör senareläggas 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.

I ett kompletterande remissvar från ett antal företag inom svensk bärnärning framförs liknande önskemål om att skjuta upp ikraftträdandet mot bakgrund av förslagets konsekvenser för denna bransch och för att berörda branscher ska få rimlig tid till omställning.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget om att börja tillämpa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid tillämpning av 183-dagarsregeln i SINK, syftar till att skapa en rättvisare konkurrenssituation på den svenska arbetsmarknaden. Regeringen anser att de nya bestämmelserna bör träda i kraft så snart som möjligt. Det föreslås därför att de föreslagna bestämmelserna i SINK ska träda i kraft den 1 januari 2021. 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. Vad gäller förslagets konsekvenser för t.ex. bärnärningen behandlas dessa i avsnitt 14.5.

Bestämmelserna i 6 a och 6 b §§ tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas efter detta datum. Även om ett uthyrningsföretag betalas i förskott för kommande arbete, dvs. före den 1 januari 2021, men arbetet utförs efter den 31 december 2020, ska de nya reglerna tillämpas, om ersättningen för arbetet (dvs. lön till uthyrda arbetstagare) betalas efter detta datum. Av 5 § SINK framgår vad som är skattepliktig inkomst enligt den lagen. Skatteplikten omfattar även förskott på sådan inkomst (5 § andra stycket SINK). Kontantprincipen (jfr 10 kap. 8 § inkomstskattelagen) innebär att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Förskottsbetalningar blir enligt samma synsätt i princip skattepliktiga när de erhålls. Det är enligt regeringens uppfattning rimligt att beakta kontantprincipen även vid bestämmande av tidpunkten för bedömning av eventuell skattskyldighet. Om ett förskott betalas ut före ikraftträdandet ska således skattskyldigheten enligt SINK bedömas enligt vid denna tidpunkt gällande regler.

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 utförs före den 1 januari 2020.

12.2 Inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Den föreslagna ändringen i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2021.

Lagändringen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Promemorians förslag: I promemorian föreslås att bestämmelserna skulle träda i kraft den 1 januari 2019.

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

Prop. 2019/20:190 **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 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Lagändringen ska därför träda i kraft och börja tillämpas samtidigt som dessa bestämmelser.

12.3 Socialavgiftslagen

Regeringens förslag: Den föreslagna ändringen i socialavgiftslagen ska träda i kraft den 1 januari 2021.

Bestämmelsen i 2 kap. 12 § i den äldre lydelsen ska tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs före den 1 januari 2021.

Promemorians förslag: I promemorian föreslogs ingen ändring i socialavgiftslagen.

Remissinstanserna: Förslaget har inte remitterats.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna ändringen i 2 kap. 12 § socialavgiftslagen är en följdändring på grund av ändringen av 6 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Lagändringen föreslås träda i kraft och börja tillämpas samtidigt som denna bestämmelse. Det innebär att om det bestäms om en viss ersättning är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK i den äldre lydelsen, så bestäms även en eventuell avgiftsfrihet enligt 2 kap. 12 § SAL i den äldre lydelsen. Omvänt innebär det också att om det bestäms om en viss ersättning är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK i den nya lydelsen, bestäms även en eventuell avgiftsfrihet enligt 2 kap. 12 § SAL i den nya lydelsen.

12.4 Skatteförfarandelagen

Regeringens förslag: Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2021.

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 för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas ut efter detta datum. Detsamma gäller ändringen i bestämmelsen om egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Bestämmelserna om 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 arbete som mottagaren utför i Sverige ska tillämpas första gången för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas ut 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 2021.

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 2020.

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 2020.

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, ska träda i kraft så snart som möjligt. Regeringen aviserade i budgetpropositionen för 2020 att nya regler om ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid beskattning av utomlands bosatta personer som tillfälligt arbetar i Sverige ska införas och uttalade då att det kommande förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2021 (prop. 2019/20:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 12.7). Som anges i avsnitt 12.1 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 2021. 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 för arbete i Sverige bör träda i kraft och börja tillämpas vid samma tidpunkt som propositionens förslag att begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet bör beskattas här (avsnitt 6.1). Den bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas efter detta datum. Detsamma gäller ändringen i bestämmelsen om egen betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Bestämmelserna om 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 arbete som mottagaren utför i Sverige bör tillämpas första gången för arbetet som utförs efter den 31 december 2020 och ersättningen betalas ut efter detta datum.

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

Prop. 2019/20:190 bosatta bör tillämpas på ersättning när arbetet har utförts efter den 31 december 2020 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 2021.

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 2020. 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 2020.

13 EU-aspekter

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

Promemorianas bedömning: Överensstämmer med regeringens.

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 instämmande av *Almega*, ställer sig tveksamma till 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

Prop. 2019/20:190 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 säkerställa en effektiv skattekontroll vilket EU-domstolen anser är ett tvingande skäl av allmänintresse (jfr t.ex. mål C-725/18 Anton van Zantbeek). 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.

Vad *Svenska Bankföreningen* framför bl.a. om att undantaget från uthyrningsregeln för mycket korta arbetstillfällen och dess förenlighet med EU-rätten med hänsyn till att undantaget inte innefattar utländska arbetstagare som är anställda vid svenska företags fasta driftställen utomlands behandlas i avsnitt 6.3.

14 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att bedöma andra effekter än de offentligfinansiella effekterna kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

Regeringens konsekvensanalys bygger på den som Skatteverket redovisade i sin hemställan, men har i vissa delar kompletterats och omarbetats. Det finns flera skäl till detta. Ett skäl är att ikraftträdandetidpunkten för regeringens förslag är senare än den var i Skatteverkets förslag. Under den tid som förflutit har nyare och mer aktuella underlag för beräkningarna blivit tillgängliga. Underlag som bättre speglar förhållandena vid den ikraftträdandetidpunkt som regeringen föreslår. Ett annat skäl är att Skatteverkets förslag i vissa delar har omarbetats och kompletterats. En viktig förändring av Skatteverkets förslag är den tidsgräns för skatteplikt som föreslås bli införd (se avsnitt 6.3). Ett tredje

Prop. 2019/20:190 skäl är att regeringen gjort vissa kompletterande beräkningar, beskrivningar och analyser, dels utifrån egna iakttagelser, dels som en följd av synpunkter från remissinstanser.

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.

14.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslagen är skapa konkurrensneutrala regler.

Alternativet att inte genomföra förslaget bedöms vara sämre såväl vad gäller arbetsmarknadens funktionssätt som ur konkurrenssynpunkt och även ur ett offentligfinansiellt perspektiv.

14.2 Offentligfinansiella effekter

Skatteverket delar in de offentligfinansiella effekterna av det samlade förslaget i två kategorier.

- Den första kategorin är förslag som berör begränsat skattskyldiga i Sverige. Denna grupp påverkas genom införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp.
- Den andra kategorin är effekterna av förslag som rör företag i utlandet. Den andra kategorin består i sin tur av tre olika delförslag.
- Det första delförslaget innebär att utländska utbetalare som betalar ut ersättning till begränsat eller obegränsat skattskyldig arbetstagare 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.
- 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 utstationerade arbetstagare i Sverige.

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 ränteeffekt 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 Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister kan användas som underlag när den offentligfinansiella effekten uppskattas. Sedan Skatteverket gjorde sin beräkning har Arbetsmiljöverket publicerat ny statistik över utstationerad arbetskraft, som avser 2019. Eftersom denna statistik kan anses bättre återspegla situationen införandeåret 2021, än den äldre statistik som Skatteverket använt, har regeringen uppdaterat beräkningen. Enligt regeringens bedömning uppgår den offentligfinansiella effekten införandeåret till 691 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 8 miljoner kronor, se nedan avsnitt 14.2.2. 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 700 miljoner kronor. Uppskattningen är att betrakta som försiktig.

Tabell 14.1 Offentligfinansiell effekt

Miljarder kronor

	Effekt från	Bruttoeffekt	Nettoeffekt			Varaktig effekt
			2021	2021	2022	
Införande av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp	2021-01-01	+0,69	+0,69	+0,69	+0,69	+0,69
Skyldighet för utländska arbetsgivare att göra skatteavdrag	2021-01-01	+0,01	+0,01	+0,01	+0,01	+0,01

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

Beskattningen sker genom införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp och innebär att Sverige beskattar inkomster som redan får

Prop. 2019/20:190 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.

Skatteverket utgår i sin beräkning från att antalet utstationerade personer och antalet arbetsdagar som redovisas i Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister motsvarar det antal och den arbetstid som kommer att beskattas med de föreslagna reglerna, till den del utstationeringen understiger 180 dagar. Beräkningen bygger på antagandet att de felkällor som finns tar ut varandra. Skatteverket räknar med tre inbördes motverkande felkällor. Den första är att alla utländska arbetstagare som arbetar i Sverige inte anmäls till utstationeringsregistret. Den andra felkällan är att en arbetstagare kan återkomma i registret flera gånger, t.ex. om samma person återkommer i skilda uppdrag under olika perioder, vilket gör att fördelningen mellan olika perioder inte stämmer. Den tredje felkällan är att även utländska arbetstagare som utför arbete för ett företag utan fast driftställe i Sverige, och därmed omfattas av 183-dagarsregeln även fortsättningsvis, kan ingå i utstationeringsregistret. De två första felkällorna medför en underskattning, medan den andra medför en överskattning.

I övrigt bygger Skatteverkets beräkning på antagandena att de som utstationeras arbetar fem dagar av sju som utsändningen varar och att genomsnittslönen motsvarar den genomsnittliga timkostnaden i EU enligt Eurostats statistik. Skattesatsen i beräkningen är 25 procent särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Med dessa utgångspunkter beräknar Skatteverket att den fastställda skatten uppgår till 433 miljoner kronor.

Skatteverket bedömer dock att en viss del av den fastställda skatten aldrig kommer att betalas. Enligt Kronofogdemyndighetens statistik har 6,5 procent av de utländska företagen skatteskulder på grund av obetalt skatteavdrag med över 2 000 kronor. Efter ett halvår är 45 procent av denna skuld betalda. Mot bakgrund av detta uppskattar Skatteverket att 3,375 procent ($0,065 \times 0,55$) av den fastställda skatten inte kommer att betalas.

Regeringen anser att Skatteverkets beräkningsätt kan användas för att uppskatta den offentligfinansiella effekten med en acceptabel grad av osäkerhet. Själva beräkningen måste dock justeras av flera skäl. För det första införs i regeringens förslag en tidsgräns som undantar uthyrningar som understiger 15 dagar från beskattning. För det andra är ikraftträdandeåret för regeringens förslag senare än i Skatteverkets förslag. För det tredje har Arbetsmiljöverket sedan Skatteverket tog fram sitt förslag hunnit publicera ny statistik från utstationeringsregistret. I tabellen nedan visas antalet anmälda utstationeringar år 2019 enligt Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister.

Tabell 14.2 Antal utstationerade arbetstagare under år 2019 efter utstationeringsperiodens längd

Prop. 2019/20:190

Månader	Dagar	Antal anmälningar	Andel anmälningar i procent	Antal anmälningar, kumulerat
	0–9	22 331	26,5%	22 331
< 1	10–29	22 212	26,4%	44 543
1–2	30–59	12 090	14,3%	56 633
2–3	60–89	6 571	7,8%	63 204
3–6	90–179	7 484	8,9%	70 688
6–8	180–239	2 807	3,3%	73 495
8–12	240–359	3 972	4,7%	77 567
12–24	360–720	5 267	6,3%	82 734
> 24	> 720	1 526	1,8%	84 260
Summa		84 260	100%	

Källa: Arbetsmiljöverket

Totalt anmäldes 84 260 utstationeringar år 2019. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten gör regeringen följande antaganden:

Av alla som utstationerats under 2019 ingår ingen i grupperna vars utstationeringar understiger 16 utstationeringsdagar respektive överstiger 179 utstationeringsdagar bland dem som skulle omfattas av de föreslagna reglerna

De felkällor som Skatteverket identifierat medför att 90 procent av dem i gruppen vars utstationeringar överstiger 15 men understiger 180 dagar bedöms omfattas av de föreslagna reglerna. Denna bedömning grundar sig på att utstationeringsregistret dels innefattar personer som inte kommer att omfattas av de föreslagna reglerna, dels inte innefattar personer som kommer att omfattas av de föreslagna reglerna. Uppskattningen att 90 procent kommer att omfattas baseras på följande resonemang.

1. Personer som finns i utstationeringsregistret men samtidigt inte kommer att omfattas av de föreslagna reglerna är sådana som utför ett arbete för ett företag i utlandet som saknar fast driftställe i Sverige, och där det inte finns ett svenskt företag som är att anse som ekonomisk arbetsgivare.
2. En annan omständighet som gör att utstationeringsregistret inte helt speglar de personer som omfattas av de föreslagna reglerna är att samma period kan återkomma i skilda uppdrag under olika perioder, vilket kan medföra att fördelningen av arbetstagare inom de olika intervallen inte stämmer.
3. Ovannämnda faktorer innebär att utstationeringsregistret innefattar fler personer än de som kommer att omfattas av de föreslagna reglerna. Samtidigt är det troligt att det finns personer som kommer att omfattas men som inte har anmälts till utstationeringsregistret, t.ex. om deras arbetsgivare inte känner till sin skyldighet att lämna anmälan till registret. Skatteverket gjorde i sin promemoria antagandet att inkomsterna för denna grupp var lika stor som inkomsterna för dem som ingår i registret, men inte kommer att omfattas av de föreslagna reglerna. Regeringen gör dock bedömningen att den grupp som inte

anmäls till registret minskat sedan Skatteverket gjorde sin uppskattning. Denna bedömning får anses rimlig utifrån utgångspunkten att utstationeringsregistret blivit mer känt under de tre år som gått sedan Skatteverket lämnade sin promemoria. Av det skälet antas att 90 procent av de beräknade inkomsterna omfattas av de föreslagna reglerna.

I intervallet 10-29 utstationeringsdagar fördelar sig antalet dagar jämnt så att 3/4 av antalet utstationeringar avser mer än 15 dagar.

Det genomsnittliga antalet utstationeringsdagar i respektive intervall motsvarar den mittersta dagen i intervallet.

Den genomsnittliga ersättningen motsvarar 27,7 euro (Hourly labour costs 2019 enligt Eurostat¹) uppräknad till 2021 års lönenivå vilket motsvarar en dagslön om 1 850 kronor (27,7 x 8 x 1,036).

Tabell 14.3 Regeringens beräkning av skattepliktig ersättning för utstationerade arbetstagare

Dagar	Uppskattat antal berörda utstationeringar	Snitt dagar	Uppskatta antal arbetsdagar	Uppskattad ersättning	Uppskattad skattepliktig ersättning
0-9	0	-	-	-	-
10-15	0	-	-	-	-
16-29	16 659	22,5	267 734	495 307 768	445 776 991
30-59	12 090	44,5	384 289	710 935 179	639 841 661
60-89	6 571	74,5	349 671	646 891 482	582 202 334
90-179	7 484	134,5	718 999	1 330 147 357	1 197 132 621
180-	0	-	-	-	-
Summa	42 804		1 720 693	3 183 281 786	2 864 953 607

Källa: Arbetsmiljöverket och egna beräkningar

Med antagandena ovan uppgår den samlade skattepliktiga ersättningen till cirka 2 865,0 miljoner kronor. Detta motsvarar ett samlat skattebelopp om 716,2 miljoner kronor ($2\,865 \times 0,25 = 716,2$).

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 691 miljoner kronor införandeåret 2021 ($716,2 \times [1 - 0,03575]$).

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 14.6 kan förslaget medföra effekter på lönesumman och sysselsättningen, vilket i förlängningen även skulle ha betydelse för den offentligfinansiella effekten. Det finns dock flera skäl att inte frångå en statisk beräkning. Det viktigaste skälet är att effekterna på lönesumman och sysselsättningen bedöms vara små. Ett annat skäl är att det inte finns underlag för att

14.2.2 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 brottlighet 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 14.2.1 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 ränteffekt 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

Prop. 2019/20:190 effekten. Skatteverkets uppfattning är dock att de samlade löne- utbetalningarna från utländska arbetsgivare till obegränsat skattskyldiga arbetstagare uppgår till inte obetydliga belopp.

Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att de tre delförslagens 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 8 miljoner kronor. Även om den samlade effekten rent principiellt även består av en ränteeffekt består den uteslutande av effekten av ökad uppbördssäkerhet. Anledningen till att det inte uppstår någon ränteeffekt är att räntan på 10 åriga statsobligationer för närvarande ligger nära noll².

Vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten av införandet av skyldigheten att göra skatteavdrag för obegränsat skattskyldiga används som underlag information från inkomstdeklarationerna för åren 2012 och 2013. Den information som används för beräkningen är 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 2021 års lönenivå. Enligt finansdepartementets beräkningsunderlag och prognoser uppgår förändringen av lönesumman mellan 2012 och 2021 till

² Enligt Finansdepartementets aktuella prognos uppgår den tioåriga statsobligationsräntan till -0,10 procent 2021.

32,4 procent. Om de samlade ersättningarna från arbetsgivare utan fast driftställe antas öka i samma omfattning uppgår det samlade underlaget 2021 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 4.6.3). 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 (-0,1%) blir ränteeffekten nära noll ($[(552 + 8) \times 30\% \times 50\% \times -0,001 \approx 0]$).

14.3 Effekter för myndigheter och förvaltningsdomstolar

14.3.1 Skatteverket

Bestämmelserna om att begränsat skattskyldiga arbetstagare som utför arbete i Sverige för en verksamhet här ska beskattas i Sverige innebär enligt uppskattningen i avsnitt 14.4.1 att antalet skattskyldiga ökar med ca 23 000 personer per år. Ökningen utgör mindre än en halv 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

Prop. 2019/20:190 ska anmäla sig för registrering ökar med ca 8 200 företag per år. Ökningen utgör mindre än två procent i förhållande till antalet utbetalare som nu är registrerade.

Eftersom de arbetstagare och arbetsgivare som påverkas av förslagen finns både i Sverige och i andra stater blir de bedömningar och gränsdragningsfrågor som uppkommer mer komplicerade än när 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 2021, 50 miljoner kronor 2022 och 20 miljoner 2023, samt tillkommande årliga kostnader om 65 miljoner kronor fr.o.m. 2021. Kostnaderna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

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 2017 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige (2018:3) framgår att ungefär 10 300 utstationerade arbetstagare befann sig i Sverige varje månad under 2017. Rapporten visar också hur antalet nyanmälningar fördelas över ett kalenderår. Bedömningen är att antalet begränsat skattskyldiga arbetstagare som kommer att anmäla sig för registrering i januari 2021, då bestämmelserna föreslås träda i kraft, uppgår till 10 000 personer och att antalet nyanmälningar därefter kommer att uppgå till 1 200 per månad. Sammantaget är det ungefär 23 000 arbetstagare som förväntas ansöka om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta under 2021. 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 per år fr.o.m. 2022. Ansökan ska 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 2022 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. 2021. Det kompletterande förslaget med en tidsgräns om 15 dagar bedöms medföra en begränsad påverkan på kostnaderna. Skatteverkets kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

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 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 8 200 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.

Prop. 2019/20:190 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 2021. Skatteverkets bedömning är att 1 500 av de utländska företagen kommer att anmäla sig för registrering i januari 2021 och att antalet nyanmälningar kommer att uppgå till cirka 600 per månad under resterande del av 2021 för att därefter stabiliseras på en lägre nivå.

De utländska företag som ska göra skatteavdrag i januari 2021 ska lämna arbetsgivardeklaration i februari 2021 enligt samma bestämmelser som gäller för arbetsgivare och andra utbetalare i Sverige. 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 2022 avseende beskattningsåret 2021.

Skatteverkets bedömning är att alla 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. 2021. Kostnaderna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Skatteverkets kostnad för framtagande av nya blanketter och broschyrer, informationsinsatser, utbildning av personal samt viss it-utveckling förväntas uppgå till 10 miljoner kronor 2020, 50 miljoner kronor 2021 och 20 miljoner 2022. Kostnaderna för Skatteverket ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

14.3.2 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 utlands-teams 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 2021 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. Kostnaderna för *Kronofogdemyndigheten* ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

14.3.3 De allmänna förvaltningsdomstolarna

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

Prop. 2019/20:190 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 utlandskatteenheter 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 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. Utifrån en tidigare bedömning av Domstolsverket uppskattas kostnaderna för en ökad måltillströmning till de allmänna förvaltningsdomstolarna år 2021 uppgå till 4,5 miljoner kronor och för år 2022 och 2023 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 2021 och till 500 000 kronor för år 2022 och 2023 samt därefter till 150 000 kronor per år.

Kostnaderna för domstolarna rymms inom befintliga ekonomiska ramar.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta omfattas inte av lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Förslaget förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

14.4 Effekter för enskilda

Skatteverket redogör i sin promemoria för de administrativa kostnaderna och andra konsekvenser som förslaget medför för främst obegränsat skattskyldiga med en svensk ekonomisk arbetsgivare.

Begränsat skattskyldiga som arbetar tillfälligt i Sverige får ökade administrativa kostnader som en följd av förslaget. Kostnaderna uppstår i huvudsak i samband med upprättande av inkomstdeklarationen. Kostnader kan även uppstå i hemlandet eftersom arbetstagarna kan behöva ansöka om beslut om att skatteavdrag inte ska göras i hemlandet, eller att den svenska skatten ska avräknas från skatten 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.

För obegränsat skattskyldiga medför förslaget i de flesta fall en minskad administrativ börda.

Dessa arbetstagare ansvarar i dag själva för betalning av preliminär skatt på sina inkomster. Genom förslaget läggs detta ansvar över på arbetsgivaren.

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. *Svenskt näringsliv*, *Teknikföretagen*, *Västsvenska handelskammaren* och *Polestar AB* påpekar i sina svar till det kompletterande förslaget att en månatlig rapportering innebär att preliminärskatt betalas i två länder och att detta kan medföra att arbetsgivaren måste låna den anställde ett belopp för att täcka preliminärskatten.

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 är föremål för dubbla skatteavdrag, något som också flera remissinstanser understryker. Detta bör dock ses mot bakgrund av att sådana situationer kan uppstå för många begränsat

Prop. 2019/20:190 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 6.6). Frågan om socialförsäkringstillhörighet ligger utanför detta lagstiftningsärende.

14.4.1 Antalet berörda personer

Personer som berörs av de olika förslagen är dels begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt för ett svenskt företag som är att betrakta som ekonomisk arbetsgivare, dels obegränsat skattskyldiga som utför arbete åt en utländska arbetsgivare som inte har fast driftställe i Sverige.

Antalet begränsat skattskyldiga som kommer att omfattas av de föreslagna reglerna uppskattas uppgå till 23 000. Enligt Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister var cirka 41 500 personer utstationerade i Sverige år 2019. Av dessa bedöms 55 procent omfattas av de föreslagna reglerna (år 2019 redovisades totalt 84 260 utstationeringar varav 46 124 bedöms omfattas av de föreslagna reglerna, vilket motsvarar 55 procent). Antalet obegränsat skattskyldiga som har en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige uppskattas uppgå till 1 400 personer. Uppskattningen görs utifrån den beräknade lönesumman 552 miljoner kronor och genomsnittslönen i Sverige enligt SCB, 394 000 kronor: $552 / 0,394 \approx 1\,400$.

14.4.2 Administrativa kostnader

Hur de administrativa kostnaderna för begränsat skattskyldiga personer påverkas av förslaget skiljer sig troligen åt mellan olika personer, beroende på exempelvis hur reglerna för eliminering av dubbelbeskattning och preliminärskattebetalningar ser ut i respektive hemland. Det är med andra ord troligen stor spridning mellan de administrativa kostnaderna i den grupp som berörs. Ett mycket grovt antagande är att den tid som får läggas på att hantera skattskyldigheten i Sverige och följderna av denna på beskattningen i hemlandet rör sig i spannet mellan en och fem timmar. Med ett antagande om en timkostnad motsvarande den lön som används i beräkningen av den offentligfinansiella effekten kan den totala kostnaden beräknas uppgå till 16,0 miljoner kronor ($23\,000 \times 1\,850 / 8 \times (1 + 5) / 2 \approx 16,0$ miljoner kronor).

14.4.3 Övriga konsekvenser för enskilda

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. Alla som utför ett arbete i Sverige för ett svenskt företag kommer således att betala skatt på samma villkor. Det innebär också att 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.

14.5 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 begränsar möjligheterna till eller gör det omöjligt att bedriva verksamhet här. Även svenska företag påverkas. Det gäller dels företag som hyr arbetskraft från ett utländskt företag, dels företag som anlitar utländska näringsidkare utan F-skatt för uppdrag.

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. I sitt yttrande över det kompletterande förslaget upprepar NNR sin

Prop. 2019/20:190 uppfattning att Skatteverket konsekvensanalys behöver kompletteras i fler avseenden. NNR anser att förslaget gör det krångligare för utländska företag att bedriva verksamhet i Sverige utan att några avgörande positiva effekter kan uppnås. De menar att förändringen av grundprincipen från formell till ekonomisk arbetsgivare är så ingripande att konsekvensutredningen blir särskilt viktig. NNR vill se en utförligare beskrivning av konsekvenserna av kravet på skatteavdrag för utländska näringsidkare utan F-skatt, såväl för de utländska uppdragstagarna som för de svenska uppdragsgivarna. *Tillväxtverket* skriver i sitt remissvar att verket generellt är positivt 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 och anser vidare att konsekvensanalysen belyser relevanta och viktiga aspekter av förslaget, men att vissa frågor hanteras något lättvindigt. *Sveriges Byggindustrier* 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. I sitt remissvar till det kompletterande förslaget menar *Företagarna* att inte tillräckligt gjorts avseende begränsningar av den identifierade regelosäkerheten, och inte heller någon tillfredsställande konsekvensanalys. *Svenska bankföreningen* skriver i sitt yttrande till det kompletterande förslaget att den föreslagna ändringen inte omfattar företag med filialstruktur, vilket gör att SINK även i fortsättningen skapar en stor administrativ börda för sådana företag. *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. *Almegas* samlade bedömning är att förslaget om beskattning av uthyrd 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 6.4. Företrädare för *svensk bärnärning* och *Småföretagarnas riksförbund* framför i sina remissvar, till regeringens kompletterande förslag, sina uppfattningar om konsekvenserna för den svenska bärnärningen. Enligt remissvaren medför förslaget om beskattning av utlyrd arbetskraft att kostnaderna för den bärnärning som används i bärnärningen kommer att öka med cirka 50 procent, vilket kommer att medföra att näringen slås ut i flera led. Den minskning av skatteintäkterna som skulle bli följden av en sådan utslagning beaktas enligt remissvaren inte i konsekvensanalysen. Enligt remissvaren medför dessutom förslaget att den bärnärning som nu utförs av organiserad inhyrd arbetskraft, från främst Thailand, kommer att ersättas med obeskattad oorganiserad arbetskraft, som inte har samma skyddsnet vad gäller garantilöner, boende och utbildning. Mot bakgrund av bärnärningens situation föreslår Småföretagarnas riksförbund att en tidsgräns om 90 dagar införs för särskilda yrkesgrupper.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att förslagen medför en betydande förändring 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 företagets 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 företagets förutsättningar, t.ex. genom att tillhandahålla 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

Prop. 2019/20:190 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 SCB uppgick antalet anställda i byggindustrin till ca 330 000 fjärde kvartalet 2019, vilket kan jämföras med att det totala antalet arbetstagare som bedöms påverkas av de föreslagna reglerna uppgår till cirka 23 000, varav byggsektorn står för ca 60 procent. Det finns dock andra branscher med en större andel inhyrd arbetskraft som kan ställas inför en större omställning. Som framförs av bl.a. företrädare för svensk bärnärning blir detta fallet för dem. Enligt bärnäringens egna beräkningar kommer beskattningen av inhyrd arbetskraft att medföra att priset på bäråvaren kommer att öka med 50 procent, vilket enligt dem kommer att medföra en utslagning av den svenska bärbranschen. Regeringen har tagit del av underlaget till bärnäringens beräkningar. Av underlaget framgår att den beräknade prisökningen utgår från en ökad skattekostnad om 25 procent och ökade kostnader för arbetsgivaravgifter.

Den beräkning som gjorts av bärnäringen behöver justeras i åtminstone två avseenden innan den kan anses ge en rättvisande bild av de ekonomiska konsekvenserna av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. För det första ska, till skillnad från bärnäringens beräkningar, inte arbetsgivaravgifter inräknas eftersom varken sociala avgifter eller särskild löneskatt behöver betalas för inhyrd arbetskraft till följd av förslagen i propositionen. För det andra måste hänsyn tas till att den inhyrda arbetskraften även betalar skatt i sina hemländer, och att de flesta länder har ett system för att eliminera dubbelbeskattning för personer med hemvist i landet. Rent principiellt medför beskattningen av inhyrd arbetskraft således att beskattningen av arbetstagarnas inkomster överförs från arbetstagarnas hemländer till Sverige, och att den totala skatten endast ökar till den del den svenska skatten är högre än skatten i arbetstagarnas hemländer. Detta innebär i sin tur att det inte är självklart att nettolönen påverkas i särskilt hög grad av beskattningen i Sverige. Kostnaderna för de företag som hyr in arbetskraften ökar endast till den del som bruttolönen behöver höjas till en nivå där nettolönen är tillräckligt hög för att fortfarande locka arbetskraft.

Regeringen har gjort en grov uppskattning av hur mycket bruttolönerna behöver höjas för att nettolönen ska vara oförändrad i ett antal näringar som i hög grad använder sig av inhyrd arbetskraft för vissa arbetsuppgifter. Dessa näringar är bär- och trädgårdsnäringarna samt skogs- och jordbruk. I uppskattningen förutsätts att inkomsterna som intjänas i Sverige beskattas i respektive hemland och att den svenska skatten avräknas från skatten i hemlandet. Vidare bygger uppskattningen dels på antagandet att den genomsnittliga skattesatsen i hemlandet för personer som arbetar i bärbranschen uppgår till 10 procent och att den för personer som arbetar inom skogsbruk, jordbruk och trädgårdsnäringen uppgår till 18 procent, dels på att mellan 10 och 20 procent av ersättningen består av inte skattepliktig kostnadsersättning. Med dessa förutsättningar och antaganden beräknas bruttolönen i bärnäringen behöva höjas med mellan 12 och 15 procent för att nettolönen ska vara oförändrad. I övriga näringar beräknas bruttolönen behöva höjas med mellan 4 och 8 procent för att nettolönen ska vara oförändrad. Även om de beräknade kostnadsökningarna inte är så stora som bärnäringen själva uppskattar dem till så

är de inte obetydliga. Samtidigt ska nämnas att även antagandet om att nettolönen behöver vara oförändrad för att den ska vara tillräckligt hög för att fortfarande locka arbetskraft är osäkert. Mot bakgrund av bärnäringens speciella förutsättningar kommer regeringen att följa hur bärnäringen påverkas.

När det gäller tillämpningen av reglerna om ekonomisk arbetsgivare kan det finnas situationer där bedömningar behöver göras, t.ex. om en person som är utsänd av ett företag i ett annat land är att betrakta som inhyrd eller inte. Sådana bedömningar är mer motiverade ju kortare tid ett besök från ett annat land varar. Därför bör också den föreslagna tidsgränsen om 15 dagar medföra att detta slags bedömningar endast undantagsvis kommer att behöva göras.

Generellt anser regeringen att den princip som ligger bakom förslaget är viktig, såväl utifrån de grunder som gäller för beskattning som ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Principen att arbete som utförs i Sverige ska beskattas på ett jämförbart sätt, oavsett om det utförs av anställda eller av inhyrd arbetskraft, medför att samma villkor gäller för alla svenska företag. Lika villkor och konkurrensneutralitet medför att resurserna i ekonomin används på ett effektivt sätt och att näringslivets förutsättningar att växa och utvecklas utnyttjas på bästa sätt. I förlängningen innebär det också att skattebasen värnas och utvecklas i takt med ekonomins tillväxt. Ett införande av särskilda undantag för vissa branscher skulle inte bara medföra ett mer komplext skattesystem och en snedvridning av konkurrensen i näringslivet, utan skulle även strida mot statsstödsreglerna (se vidare avsnitt 6.3).

När det gäller förslaget att 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 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.

I avsnitt 6.3 finns ett förslag om komplettering som innebär att bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i SINK inte ska tillämpas om arbetet i Sverige utförs under högst 15 dagar i följd under sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår. Syftet med förslaget är att säkerställa att koncerninterna möten mellan personer som är anställda av dotterföretag i andra länder inte medför beskattning enligt uthyrningsregeln. I normalfallet omfattas inte sådana koncerninterna situationer av de föreslagna reglerna, men en bedömning skulle ändå kunna behöva göras. Den föreslagna kompletteringen medför att sådana bedömningar i de allra flesta fall inte blir nödvändiga.

Skatteverkets redovisning av berörda företag utgår från de uppgifter som var tillgängliga vid den tidpunkten. Sedan Skatteverket lämnade sin promemoria har dels nya uppgifter tillkommit, dels förslaget ändrats på vissa punkter. Nedan finns först en sammanfattning av Skatteverkets redovisning av vilka företag som berörs, därefter följer regeringens komplettering som dels utgår från mer aktuella underlag, dels kompletterats utifrån ändringarna i förslaget.

Skatteverkets redovisning av konsekvenser för utländska företag

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. År 2016 anmälde 47 727 arbetstagare till utstationeringsregistret, vilket innebär ett genomsnitt om 8,4 arbetstagare per företag ($47\,727 / 5\,700 \approx 8,4$).

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. Skatteverket gör bedömningen att särskild hänsyn inte behöver tas till små företag. Regelverket för arbetsgivare är detsamma, oavsett antalet anställda och oavsett om arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller i utlandet.

När det gäller de administrativa kostnaderna konstaterar Skatteverket att bestämmelserna om att ett utländskt företag ska anmäla sig för registrering, göra skatteavdrag, lämna arbetsgivardeklaration och särskilda uppgifter medför administrativa uppgifter som är nya för dessa företag uppkommer i Sverige. Bestämmelserna innebär att utländska arbetsgivare vars arbetstagare utför arbete i Sverige får samma skyldigheter som arbetsgivare i Sverige redan har. Det är rimligt att anta att bestämmelserna innebär en större administrativ börda för ett utländskt företag än för ett svenskt företag som har motsvarande skyldighet.

Ökningen av de administrativa kostnaderna avser framför allt fullgörandet av följande skyldigheter:

- Ansökan om godkännande för F-skatt.
- Beräkning av löneunderlag och proportionering av hur stor del av ersättningen som avser arbete i Sverige vid skatteavdrag från ersättningen.
- Lämnande av arbetsgivardeklaration och inbetalning av skatteavdraget.
- Lämnande av särskilda uppgifter.

Skatteverkets beräkningar av de administrativa kostnaderna görs utifrån följande utgångspunkter:

- Beräkningarna utgår från att alla skyldigheter fullgörs på papper eftersom det, åtminstone inledningsvis, inte kommer att vara möjligt för utländska företag att lämna dessa uppgifter via e-legitimation.
- Det finns vissa uppgifter om hur lång tid det tar för en person som är svenskspråkig och insatt i svenska bestämmelser att fylla i blanketter och lämna vissa uppgifter till Skatteverket. Det saknas dock uppgifter om fullgörandetiden för utländska företag för att fylla i blanketter och lämna andra upplysningar. Skatteverket har därför uppskattat tidsåtgången.
- Vid uppskattningen av fullgörandetiden har det beaktats att det sannolikt tar längre tid för en utländsk person som inte är svensktalande och som inte sedan tidigare har kunskaper om svenska skatteregler än vad det tar för ett svenskt företag som ska lämna motsvarande information.

Skatteverket gör i sin promemoria en beräkning av de administrativa kostnaderna. Dessa beräkningar redovisas inte i denna proposition. Detta eftersom såväl lönenivån som de underliggande baserna har hunnit ändras mycket sedan Skatteverket gjorde sina beräkningar. Nedan redovisas Skatteverkets utgångspunkter för sina beräkningar. Uppdaterade beräkningar redovisas under regeringens bedömning och komplettering nedan.

Skatteverket räknar med att följande uppgifter tillkommer för utländska företag: Ansökan om F-skatt, registrering som arbetsgivare, redovisning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt samt lämnande av särskild uppgift. De två förstnämnda kostnaderna uppstår en gång, i samband med ansökan, medan den sista är en löpande kostnad.

Skatteverket uppskattar att ansökan om F-skatt och registrering som arbetsgivare tar totalt fem timmar i anspråk, där fyra timmars arbete utförs av en ekonomichef och en timme av VD. Den löpande tiden för att lämna arbetsgivardeklaration beräknar Skatteverket till 10 minuter per arbetstagare och att företagen i genomsnitt lämnar 40 månadsuppgifter per år och att arbetskostnaden motsvara den genomsnittliga arbetskraftskostnaden i EU. Tiden för att lämna särskild uppgift uppskattar Skatteverket till fyra timmar för en ekonomichef och en timme för VD.

Skatteverkets redovisning av konsekvenser för uppdragsgivaren i Sverige

Skatteverket konstaterar att förslaget i avsnitt 9.1, 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

Prop. 2019/20:190 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.

Skatteverkets redovisning av övriga konsekvenser för företag

Skatteverket konstaterar att förslagen förändrar förutsättningarna för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige under lång tid. Sådana företag blir tvungna att anmäla sig för registrering och de kommer sannolikt även 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.

Regeringens bedömning och komplettering

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 som Skatteverket men justerar dels för att lönenivån har förändrats, dels 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. Beräkningen följer rekommendationerna i Tillväxtverkets publikation *Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader*. Enligt rekommendationerna ska lönekostnaderna multipliceras med 1,84 för att inkludera semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad. Timkostnaden erhålls enligt rekommendationen genom att dividera årslönen med 1 808.

Initiala kostnader för ansökan av F-skatt och registrering som arbetsgivare uppskattas till 35,8 miljoner kronor. Uppskattningen utgår från att en VD avsätter en timme och att en ekonomichef avsätter fyra timmar. En VD har enligt SCBs lönestatistik i genomsnitt 77 900 kronor i månadslön och en ekonomichef 69 800 kronor i månadslön. ($[6 800 + 1 400 \text{ företag}] \times [77 900 \times 1,84 \times 12 / 1 808] + \{69 800 \times 1,84 \times 4 \times 12 / 1 808\} \approx 35,8 \text{ mnkr}$).

Löpande kostnader för att lämna arbetsgivardeklaration, 12,6 miljoner kronor. Uppskattningen utgår från en genomsnittlig europeisk dagslön, 1 850 kr, att tiden som avsätts är 10 minuter per arbetsgivardeklaration och att det genomsnittliga antalet arbetsgivardeklarationer är 40 per företag och år. ($[6 800 + 1 400 \text{ företag}] \times 40 \times 10/60 \text{ minuter} \times 1 850 / 8$).

Löpande kostnader för att lämna särskilda uppgifter, 29,7 miljoner kronor ($6 800 \text{ företag} \times [77 900 \times 1,84 \times 12 / 1 808] + \{69 800 \times 1,84 \times 4 \times 12 / 1 808\} \approx 29,7 \text{ mnkr}$).

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 4 361 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 2019

Branschgrupp	Bransch	Antal arbets- tagare	Andel i procent
Byggverksamhet	41–43	50 493	59,9
Tillverkning	10–33	13 964	16,6
Informations- och kom- munikationsverksamhet	58–63	8 978	10,6
Uthyrning, fastighetservice, resetjänster och andra stödtjänster	77–82	2 152	2,6
Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	69–75	1 863	2,2
Jordbruk, skogsbruk och fiske	01–03	1 465	1,7
Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar	43–47	1 162	1,4
Vattenförsörjning, avloppsrening, avfallshantering och sanering	36–39	915	1,1
Försörjning av el, gas värme och kyla	35	834	1,0
Finans- och försäkrings- verksamhet	64–66	606	0,7
Utvinning av mineral	05–09	546	0,6
Transport och magasinering	49–53	456	0,5
Annan serviceverksamhet	94–96	311	0,4
Övrigt, oklart	00	164	0,2
Fastighetsverksamhet	68	102	0,1
Kultur, nöje och fritid	90–93	100	0,1
Vård och omsorg, sociala tjänster	86–88	78	0,09
Hotell- och restaurang- verksamhet	55–56	71	0,08
Utbildning	85	55	0,07
Verksamhet vid utländska ambassader, internationella organisationer o.d.	30	30	0,04
Förvärvsarbete i hushåll; hushållens produktion av diverse varor och tjänster för eget bruk	13	13	0,02
Summa		72 552	100

Källa: Arbetsmiljöverket, Rapport 2020:1

14.6 Effekter för sysselsättning

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

Förslaget kan innebära en ökning av förvärvsinkomstbeskattningen för begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en svensk verksamhet. En högre beskattning bedöms framförallt leda till en långsiktigt lägre nettointkomst för arbetstagaren; se Cahuc m.fl. (2014)³. Det innebär 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. Denna kostnad kan i sin tur eventuellt övervältras på verksamheten i Sverige, med minskad efterfrågan på utländsk arbetskraft som följd. Det kan dock även/istället innebära minskade löner för de arbetstagare som berörs av förslaget.

Vare sig det är arbetsgivaren i utlandet, verksamheten i Sverige eller arbetstagaren som bär bördan av ökade administrativa kostnader och eventuellt ökad beskattning, 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 cirka 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 betydligt mindre än antalet utstationerade i dag, då endast en del av de arbetstagare som berörs av förslaget 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 2019 byggverksamhet och tillverkning. Den tredje största branschen var informations- och kommunikationsverksamhet. Tillsammans sysselsatte byggverksamhet, tillverkning och informations- och kommunikationsverksamhet 87 procent av alla anmälda utstationerade arbetstagare. Bedömningen är att de branscher som i störst utsträckning berörs av förslaget sysselsätter personer med god förankring på svensk arbetsmarknad. En ökad efterfrågan förväntas därför på lång sikt endast medföra högre löner utan någon effekt på sysselsättningen i ekonomin som helhet, s.k. fullständig övervältring på lönerna. En ökad efterfrågan på personer med svag förankring på arbetsmarknaden förväntas dock leda till mer begränsad löneövervältring och därmed medföra en viss positiv effekt på den inhemska sysselsättningen. För ekonomin som helhet är ökningen av den varaktiga sysselsättningen och arbetslösheten dock troligtvis försumbar.

Att minskningen av utstationerade arbetstagare främst bidrar till högre löner bland inhemsk arbetskraft, snarare än till ökad sysselsättning, innebär att det totala antalet personer som arbetar i Sverige minskar. Det

³ Detta följer av att det långsiktiga arbetsutbudet generellt ansees vara betydligt mindre priskänsligt än den långsiktiga efterfrågan på arbetskraft; se Cahuc, P, S Carcillo & A Zylberberg (2014), *Labor Economics*, MIT Press.

Prop. 2019/20:190 påverkar dock inte de officiella måtten på sysselsättning och arbetslöshet i Sverige, eftersom dessa endast beaktar den folkbokförda befolkningen. Däremot syftar nationalräkenskapernas uppskattningar av det totala antalet arbetade timmar i ekonomin till att även inkludera utstationerad arbetskraft. Även här bedöms dock effekten bli försumbar. Det beror främst på två faktorer. För det första summerar de arbetade timmarna bland utstationerade till en liten post i förhållande till det totala antalet timmar i ekonomin. För det andra förväntas det långsiktiga arbetsutbudet av utstationerad arbetskraft vara relativt okänsligt för mindre inkomstförändringar, varför en hög andel av antalet arbetade timmar bland utstationerade förväntas kvarstå på lång sikt även efter att det aktuella förslaget trätt i kraft.

14.7 Fördelningseffekter

Förslaget bedöms minska efterfrågan på arbetskraft som inte är bosatta i Sverige. Bedömningen är att detta medför dels en ökning av efterfrågan på inhemsk arbetskraft, dels till högre löner för arbetskraft som är bosatta i Sverige. Ökningen av efterfrågan på inhemsk arbetskraft berör i huvudsak personer med svag förankring på arbetsmarknaden. Denna ökning bedöms dock vara försumbar. Ökningen av lönerna berör främst personer med god förankring på arbetsmarknaden. Den sammantagna bedömningen av detta är att förslaget har en mycket liten effekt på inkomstfördelningen.

14.8 Effekter för den ekonomiska jämställdheten

Eftersom förslaget endast påverkar skattskyldigheten för utomlands bosatta ger det inte några direkta effekter på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män i Sverige. De positiva effekter på sysselsättning och löner 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 och lönesumman.

14.9 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: Prop. 2019/20:190

- 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.

14.10 Samlad bedömning av konsekvenser

Förslaget är komplext och innehåller flera delar som berör många olika aktörer. I detta avsnitt görs en samlad bedömning och sammanvägning av samtliga konsekvenser. Det går inte att uppskatta storleken av alla konsekvenser i monetära termer. Den sammanvägda bedömningen delas därför upp i två delar. I den första delen sammanvägs konsekvenser som är möjliga att uppskatta storleken av. I den andra delen görs en resonerande sammanvägning av övriga konsekvenser.

Den offentligfinansiella effekten uppskattas till +700 miljoner kronor. De direkta kostnaderna för statens myndigheter uppskattas införandeåret 2021 till 206 miljoner kronor och det efterföljande året när de initiala investeringarna är gjorda till 139 miljoner kronor. Det innebär att nettot av offentligfinansiella effekterna och statens kostnader införandeåret 2021 uppgår till +494 miljoner kronor (700-206) och efterföljande år till +561 miljoner kronor (700-139).

Den samlade kostnaden för företag och enskilda uppskattas införandeåret 2021 till 94 miljoner kronor och efterföljande år till 58 miljoner kronor.

Sammantaget betyder detta att nettot av den offentligfinansiella effekten och samtliga kostnader införandeåret 2021 uppskattas till +400 miljoner kronor (494-94) och efterföljande år till +503 miljoner kronor (561-58).

En jämförelse mellan effekter som är beräkningsbara visar således att den offentligfinansiella effekten klart överstiger kostnaderna för förslagen. Det finns dock ytterligare positiva effekter och kostnader som inte är möjliga att uppskatta storleken på. De kostnader som inte är möjliga att uppskatta är de administrativa kostnaderna för utländska företag som ansöker om F-skatt för att slippa få en del av sin ersättning innehållen som preliminärskatt. Det kan även förväntas uppstå kostnader för svenska företag som blir skyldiga att innehålla preliminärskatt för utländska företag som inte har F-skattsedel. Det uppstår även indirekta kostnader genom att beskattningen och administrativa kostnader kommer att medföra att såväl utbudet som efterfrågan på utländsk arbetskraft kommer att minska något. Till viss del kommer minskningen av utländsk arbetskraft att ersättas av inhemsk, dock inte fullt ut. Av detta följer att viss produktion inte längre kommer att ske. Detta är att betrakta som en negativ följd effekt av förslaget. Samtidigt medför förslaget en ökad konkurrensneutralitet som får positiva följd effekter. När utrymmet minskar för företag att konkurrera genom lägre beskattning blir förutsättningarna bättre för företag som lägger sina resurser på att skapa

Prop. 2019/20:190 konkurrensfördelar genom bättre produkter eller effektivare produktion, istället för skattefördelar. Detta medför i sin tur en ökad produktivitet och ökad tillväxt i ekonomin. Sammantaget anser regeringen att de negativa direkta och indirekta kostnader som inte kan beräknas, långsiktigt bör överträffas av de positiva indirekta effekter som följer av ökad konkurrensneutralitet. Denna bedömning vilar på den principiella utgångspunkten att konkurrensneutralitet är en grundläggande och viktig förutsättning för en effektiv ekonomi.

15 Författningskommentar

15.1 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 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 1–12* och *tredje stycket* är redaktionella och innebär en språklig modernisering och förenkling av vissa uttryck. Ingen av ändringarna är avsedd att innebära någon ändring i sak jämfört med tidigare lydelse.

I *första stycket 10* omformuleras uttrycket annan härifrån uppburen genom verksamhet här i riket förvärvad 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 inkomster som undantas från skatteplikt enligt lagen. En redaktionell ändring görs i inledningen 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.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt. Paragrafen har i huvudsak utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Av *första stycket* framgår den s.k. 183-dagarsregeln, som anger att vissa ersättningar under vissa villkor undantas från skatteplikt enligt lagen. Första stycket motsvarar den tidigare bestämmelsen i 6 § 1 a–c.

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 skatteavtal som ingåtts eller omförhandlats de senaste åren och innebär inte någon ändring i sak. Härutöver görs ytterligare några språkliga och redaktionella ändringar jämfört med den tidigare lydelsen av 6 § 1 i syfte att modernisera och förenkla vissa uttryck. Ingen av de ändringar som görs är avsedda att innebära någon ändring i sak.

Av *andra stycket* framgår ett undantag från 183-dagarsregeln i första stycket. Detta undantag anger att 183-dagarsregeln inte ska gälla vid s.k. uthyrning av arbetskraft. Undantaget gäller dock enbart om uthyrningen sker till sådana uppdragsgivare som anges i punkterna 1–3.

Uthyrning av arbetskraft föreligger inte när arbetstagaren utför arbetet för den egna arbetsgivaren. Av 2 § framgår definitionen av begreppet arbetsgivare. Bedömningen av om arbetet utförs för 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 6.2. I avsnitt 6.4 finns även exempel på hur uthyrningsregeln tillämpas i olika situationer.

Bestämmelsen i första stycket ska även fortsättningsvis tillämpas när utländska arbetstagare, som är anställda av ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige, tillfälligt arbetar i Sverige och arbetet utförs för den utländska arbetsgivarens räkning och arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL. Bestämmelsen kan också tillämpas när arbetstagaren är anställd av ett utländskt företag och uthyrd till ett annat utländskt företag när båda dessa företag saknar fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § IL.

Det är endast de uppdragsgivare som räknas upp i *andra stycket* 1–3 som kan vara sådana uppdragsgivare som innebär att bestämmelsen blir gällande. Som en förutsättning gäller också att det är fråga om arbete som utförs i en verksamhet i Sverige som bedrivs av uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren ska således enligt punkten 1 vara någon som är skattskyldig för inkomster av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Det kan också, enligt punkten 2, vara fråga om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna eller, i annat fall, skattskyldiga för inkomster från ett fast driftställe i Sverige. Enligt punkten 3 kan även svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region vara en sådan uppdragsgivare som gör att bestämmelsen blir gällande. En fysisk person

Prop. 2019/20:190 som inte bedriver näringsverksamhet och ett utländskt företag som inte har ett fast driftställe i Sverige kan däremot inte vara en sådan uppdragsgivare.

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 till följd av 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

6 b §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om undantag från vad som ska anses utgöra uthyrning av arbetskraft.

I paragrafen anges att arbete som utförs under högst 15 dagar i följd inte utgör uthyrning av arbetskraft enligt 6 a §, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.

Vid beräkningen av antalet dagar som ska anses utföras här i landet ska enbart arbetsdagar räknas in. Det innebär att lediga dagar för den anställde, t.ex. under en helg, inte ska räknas in.

Ytterligare ett krav för att arbetet inte ska anses utgöra uthyrning av arbetskraft är att antalet arbetsdagar inte får överstiga sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår. Exempel på hur man beräknar antalet arbetsdagar enligt denna paragraf finns i avsnitt 6.3.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt *första punkten* ska ändringarna träda i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* framgår när bestämmelserna i de nya 6 a och 6 b §§ ska tillämpas första gången. De ska tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas 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 utförs före den 1 januari 2021.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

15.2 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 § 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 inkomstslaget tjänst om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt *första punkten* träder lagen i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* följer att 3 kap. 18 § i den nya lydelsen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2021.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.

15.3 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

2 kap.

12 §

I paragrafen anges att vissa ersättningar är avgiftsfria, dvs. att ersättningarna inte ska ligga till grund för uttag av avgifter. De ersättningar som är avgiftsfria är ersättningar som är skattefria enligt IL och vissa ersättningar som undantas från skatteplikt enligt SINK eller A-SINK. Ändringen i *andra punkten* är en följdändring med anledning av att 6 § 2 och 3 SINK har fått en ny beteckning.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelse

Enligt *första punkten* träder lagen i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* följer att bestämmelsen i 2 kap. 12 § i dess äldre lydelse tillämpas på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs före den 1 januari 2021.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

10 kap.

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, regioner, kommuner eller kommunalförbund.

Punkt 4 är ny. I punkten anges att skatteavdrag inte ska göras från sådan ersättning som anges i 3 § andra stycket 1–7 om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. 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 6 § första 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 undantas från skatteplikt enligt 6 a § SINK. Enligt den paragrafen ska en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt bl.a. om mottagaren vistas här under högst 183 dagar 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. Av 6 b § SINK framgår vidare att det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft då arbete utförs i Sverige under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår. Någon skyldighet att göra skatteavdrag finns alltså inte heller när arbetet i Sverige understiger de nämnda tidsgränserna.

Inkomst som undantas från skatteplikt enligt 6 a § SINK är inte heller skattepliktig enligt inkomstskattelagen i de fall den skattskyldige enligt 4 § SINK har valt att beskattas enligt inkomstskattelagen (3 kap. 18 § IL).

Se författningskommentaren till 6 a § SINK.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

6 §

I paragrafens *första stycke* anges att skatteavdrag från sådan ersättning för arbete som en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige betalar ut, bara ska göras om ersättningen avser arbete som mottagaren utför i Sverige. Av styckets andra mening framgår att detsamma ska gälla för utbetalare som hör hemma i Sverige om mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i landet.

Bestämmelsen innebär en begränsning av den grundläggande skyldigheten enligt 10 kap. 2 § för utbetalare att göra skatteavdrag från ersättning för arbete. Den tidigare praxisen att endast arbetsgivare som hör hemma i Sverige ska omfattas av skyldigheten att göra sådana skatteavdrag avses således inte längre gälla.

Av det nya *andra stycket* framgår att arbetet ska anses utfört här i landet även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige. Det är alltså här fråga om arbete som i huvudsak utförs i Sverige. Vid bedömningen av hur omfattande arbete som mottagaren av ersättningen kan utföra utomlands och ändå anses arbeta här i landet, kan viss ledning hämtas från 5 § SINK. Även andra fall kan omfattas, som t.ex. när arbetstagaren under en period arbetar på utbetalarens kontor eller på annan plats i utlandet.

Den nya *tredje stycket* innebär att skatteavdrag alltid ska göras från lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region 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 § skatteavdrag göras enligt bestämmelserna i 13 kap.

Övervägandena finns i avsnitten 7.1 och 9.1.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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 *fjärde punkt* införs i paragrafen där det anges att skatteavdrag ska göras med 30 procent av underlaget om ersättningen är sådan som avses i 10 kap. 6 § första stycket första meningen.

I 10 kap. 6 § 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 den paragrafen. Bestämmelsen 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, se kommentaren till 13 kap. 3 §.

Om mottagaren har fått ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag (jämkning) eller ett 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.

Den tidigare fjärde punkten omnumreras till en ny *punkt fem*.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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

Prop. 2019/20:190 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 uttyrd 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. 6 § första stycket första meningen och 11 kap. 20 § 4, se kommentarerna till dessa paragrafer.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 7.5.

26 kap.

25 §

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeclaration 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 om gjorda skatteavdrag ska lämnas vid redovisning av skatt enligt 13 kap. 6 §. Se kommentarerna till 13 kap. 3 och 6 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

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 för fysiska personer eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat.

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

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

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 vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige, och övriga omständigheter som behövs för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen.

I *andra stycket* anges att uppgiftsskyldigheten endast gäller för den som inte lämnar självdeklaration och som tillhör en kategori som räknas upp i stycket.

I första punkten anges den som är godkänd för F-skatt.

I andra punkten anges den som är skyldig att göra skatteavdrag från ersättning för arbete. 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 som kan omfattas av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt denna punkt, se kommentarerna till 10 kap. 6 §, 11 kap. 20 § 4 och 13 kap. 3 §.

Prop. 2019/20:190 I punkten 3 anges den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats. 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.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

Paragrafen har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter.

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. Ett beslut om undantag bör som längst gälla i 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.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

10 §

I paragrafen anges att särskilda uppgifter enligt 3, 6 och 7 a §§ 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. Av paragrafen framgår vidare att om en fysisk person eller ett dödsbo ska lämna en särskild uppgift enligt 7 a §, ska dock uppgiften ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.

Paragrafen utvidgas till att även omfatta särskilda uppgifter som lämnas enligt 6 a §, se kommentaren till denna paragraf. Innebörden av ändringen är att särskilda uppgifter enligt 6 a § ska lämnas senast den sista dagen för att lämna inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. Ska en särskild uppgift enligt 6 a § lämnas av fysisk person eller dödsbo, ska den dock lämnas senast den sista dagen för att lämna inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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.

Övervägandena i avsnitt 10.3.

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 annan juridisk person än ett dödsbo ska lämna enligt 33 kap. 6 a §, se kommentaren till denna paragraf.

Övervägandena i avsnitt 10.3.

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 § ska undertecknas.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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 SINK. Vad beskedet ska innehålla kan lämpligen regleras i skatteförfarandeförordningen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2021.

I *andra punkten* anges att bestämmelserna i 10 kap. 5 och 6 §§, samt 11 kap. 20 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2020 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.

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 2020 och där ersättningen betalas ut efter detta datum. Bestämmelserna i 13 kap. 3 och 6 §§ i den äldre lydelsen tillämpas på ersättning för arbete som utförs före den 1 januari 2021.

Prop. 2019/20:190 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 2020.

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 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 12.

Sammanfattning av Skatteverkets promemoria Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Prop. 2019/20:190
Bilaga 1

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

Prop. 2019/20:190 från år 2019 (ca 410 miljoner kronor om skattesatsen ändras till 25 procent). Bilaga 1 Skatteverkets kostnader för handläggning av ärenden avseende utländska arbetstagare och arbetsgivare beräknas till ca 65 miljoner kronor per år från år 2019. En engångskostnad i samband med inför införandet av bestämmelserna beräknas till 80 miljoner kronor. Förslagen förväntas påverka Kronofogden och domstolarna.

Lagförslag i promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Prop. 2019/20:190
Bilaga 2

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

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

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:

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

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

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

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

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

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

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

2. *lön* 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;

¹ Senaste lydelse 2012:833.

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

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

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om 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 uppbyren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

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

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

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

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

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

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

– gör tjänsteresor utomlands, eller

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

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

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 tolvmånadersperiod, 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.

² Senaste lydelse 2009:1062.

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 (lokalanställd);

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 (lokalanställd);

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.*

Prop. 2019/20:190
Bilaga 2

-
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.

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.

Prop. 2019/20:190
Bilaga 2

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)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)
dels att 10 kap. 6 § ska upphöra att gälla,
dels att 7 kap. 1 §, 10 kap. 2 och 5 §§, 11 kap. 20 §, 13 kap. 3 och 6 §§,
33 kap. 1, 2 och 10 §§, 36 kap. 2 och 4 §§ och 38 kap. 2 §, och rubriken
till 54 kap. ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 7 kap. 2 b §, 33 kap.
6 a och 6 b §§ och 54 kap. 5 §, och närmast före 33 kap. 6 a § en ny rubrik
av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

1 §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 debiterats preliminär skatt för beskattningsåret, *eller*

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

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

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

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

11 kap.

20 §

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

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

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

3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration, *eller* 3. redovisas i en förenklad arbetsgivardeklaration,

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

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

13 kap.

3 §

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

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

2. utbetalaren känner till beslutet.

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

6 §

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

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

33 kap.

1 §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

² Senaste lydelse 2016:888.

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 §³

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

- | | |
|---|--|
| <p>1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),</p> <p>2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,</p> <p>3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,</p> <p>4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,</p> <p>5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och</p> <p>6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.</p> | <p>2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,</p> <p><i>3. bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat,</i></p> <p>4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,</p> <p>5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,</p> <p>6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och</p> <p>7. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.</p> |
|---|--|

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

Förteckning över remissinstanserna till promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Prop. 2019/20:190
Bilaga 3

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 Utrikeshandelsförening 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.

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

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

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

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

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

Prop. 2019/20:190
Bilaga 5

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 a §

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

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

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

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

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

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

2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna eller, i annat fall, skattskyldiga för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, eller

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

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

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

Förteckning över remissinstanserna till promemorian Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Prop. 2019/20:190
Bilaga 6

Efter remiss har yttranden kommit in från Arbetsdomstolen, Arbetsmiljöverket, Datainspektionen, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö, Kammarrätten i Jönköping, Kommerskollegium, Konkursverket, Kronofogdemyndigheten, Landsorganisationen (LO), Medlingsinstitutet, Migrationsverket, Näringslivets Regelnämnd NNR, Polismyndigheten, Skatteverket, Småföretagarnas riksförbund, Statistiska centralbyrån, Statskontoret, Svenska Bankföreningen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Sveriges Byggindustrier, Teknikföretagen, Västsvenska Handelskammaren och Åklagarmyndigheten.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almega, Almi, Arbetsgivarverket, Business Sweden, Företagarförbundet Fria Företagare, ICC Sweden, Konjunkturinstitutet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Regelrådet, Riksrevisionen, Svensk Handel, Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads), Sveriges Akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges Allmänna Utrikeshandelsförening (SAU), Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Tillväxtverket och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Därutöver har yttranden kommit in från Polestar AB, Svensk Sjöfart och Lycksele kommun och ett gemensamt yttrande kommit in från AB SKF och SKF Sverige AB samt ett gemensamt yttrande från 13 aktiebolag som tillsammans benämner sig som företrädare för svensk bärnäring (Blåtand AB, Polarica AB, Olle Svenssons Partiaffär AB, Norrskensbär AB, Frostab AB, Wellnox Health AB, Ransäters Invest AB, Sundsvalls Fryseri AB, Pirexus AB, Swedish Wild Meat AB, HJ Transport AB, Hälsingeprodukter i Gnarp AB och Skogsmat i Uddeholm AB).

Lagrådsremissens lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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 *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;

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 militärtjänstgöring,

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

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

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

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

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

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

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

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

– gör tjänsteresor utomlands, eller

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 anstälts av en svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för *en* bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd), *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

Prop. 2019/20:190
Bilaga 7

– 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.

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

- | | |
|---|---|
| 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.

Prop. 2019/20:190
Bilaga 7

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.

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 er-
sättning som avses i 15 kap. 8 §
inkomstskattelagen (1999:1229)
till en mottagare som har debite-
rats preliminär skatt för beskatt-
ningsåret, *eller*

3. ersättning för arbete som
betalas ut till staten, landsting,
kommuner eller kommunalför-
bund.

2. sjukpenning eller annan er-
sättning som avses i 15 kap. 8 §
inkomstskattelagen (1999:1229)
till en mottagare som har debite-
rats preliminär skatt för beskatt-
ningsåret,

3. ersättning för arbete som
betalas ut till staten, landsting,
kommuner eller kommunalför-
bund,

*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. 4. är sådan som avses i 10 kap.

13 § och mottagaren är godkänd för F skatt, *eller* 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 skattedeclaration som avses i 9 § ska innehålla uppgift om

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

En sådan särskild skattedeclaration 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,
 3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
 4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
 5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och
 6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.
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,*
 4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
 5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
 6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och
 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
 - c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.
 - b) 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

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-06-04

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

Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

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

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

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

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

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

6 a §

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

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

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

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

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

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

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

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

Lagrådet föreslår att lagtexten ges följande lydelse.

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

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

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

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

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

10 kap. 2 §

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

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

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

10 kap. 5 §

De nya punkterna 4 och 5 bör formuleras enligt följande.

4. ersättning som anges i 3 § andra stycket 1–7, om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, eller
5. ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt 6 a § lagen (1999:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

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

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

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

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

11 kap. 20 §

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

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

26 kap. 25 §

Punkt 3 i paragrafen bör lämpligen få följande lydelse.

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

33 kap. 6 a §

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

33 kap. 10 §

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

Prop. 2019/20:190 Bilaga 8 framgår att detta även ska gälla för dödsbon, något som bör komma till uttryck i lagtexten. Vidare kan orden ”till Skatte-verket” avvaras i andra meningen.

38 kap. 2 §

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

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

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 juni 2020

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Johansson, Andersson, Bolund, Shekarabi, Ygeman, Ekström, Ernkrans,

Föredragande: statsrådet Andersson

Regeringen beslutar proposition Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige