



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sofia Ingelberg

Vem drar nytta av arbetet?

En skatterättslig studie kring införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt i Sverige vid tillämpning av 183-dagarsregeln

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT 2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod	8
1.5 Material	10
1.6 Forskningsläge	11
1.7 Terminologi	12
1.8 Disposition	13
2 EN INTERNATIONELL ASPEKT PÅ SKATTERÄTTEN	14
2.1 Inledning	14
2.2 EU-rättens förhållande till internationell juridisk dubbelbeskattning	14
2.3 Skatteavtalens funktion som lösningsinstrument	16
2.4 Hemviststats- och källstatsprincipen	18
2.5 Det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet vid tillämpning av 183-dagarsregeln	19
3 BESKATTNING AV PERSONER VID TILLFÄLLIGT ARBETE I SVERIGE ENLIGT GÄLLANDE RÄTT	22
3.1 Inledning	22
3.2 Beskattning av begränsat skattskyldiga personer	23
3.3 The Organisation for Economic Co-operation and Development	25
3.4 Inkomst av enskild tjänst enligt OECD:s modellavtal	26

3.4.1	Huvudregeln	26
3.4.2	Undantaget – hemviststatens uteslutande rätt att beskatta	27
3.4.2.1	Vistelsens längd	28
3.4.2.2	Arbetsgivarens hemvist och arbetsgivarbegreppet	29
3.4.2.3	Fast driftställe	30
3.5	Undantag från skattepliktig inkomst enligt svensk intern rätt	31
3.5.1	Ej stadigvarande vistelse	32
3.5.2	Arbetsgivaren ska ej ha hemvist i Sverige	33
3.5.3	Ej belasta fast driftställe i Sverige	34
3.6	Nordiska dubbelbeskattningsavtalet	34
3.7	Obegränsat skattskyldiga kan träffas av 183-dagarsregeln i skatteavtal	36
4	BESKATTNING AV PERSONER VID TILLFÄLLIGT ARBETE I SVERIGE MED ETT EKONOMISKT ARBETSGIVARSYNSÄTT	38
4.1	Inledning	38
4.2	Hur synsättet med ekonomisk arbetsgivare kan införas i svensk rätt	38
4.2.1	Bedömning av vem arbetet anses utfört åt	40
4.2.2	Ett undantag som stadgar när 183-dagarsregeln inte ska tillämpas	41
4.2.2.1	Kritik mot att ett uthyrningsförbud inte tidigare införts i intern rätt	42
4.2.3	Kompletterande förslag avseende koncerninterna situationer	44
5	EFFEKTER AV EN ÖVERGÅNG TILL ETT EKONOMISKT ARBETSGIVARSYNSÄTT	46
5.1	Inledning	46
5.2	183-dagarsregeln med ett formellt arbetsgivarsynsätt	46
5.3	183-dagarsregeln med ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt	47
6	ARGUMENT FÖR OCH EMOT ETT FÖRÄNDRAT ARBETSGIVARSYNSÄTT	49
6.1	Inledning	49
6.2	Remissinstansernas inställning	49
6.2.1	Skatteverkets promemoria	49
6.2.2	Kompletterande förslag avseende vissa koncerninterna situationer	51
6.3	Övriga inställningar avseende förslaget	54
6.4	Kommentar	55
7	ANALYS	58
7.1	Inledning	58

7.2	Effekter av ett förändrat arbetsgivarsynsätt	58
7.3	Beskattning av arbetstagare vid gränsöverskridande arbete	60
7.4	Modellavtalets inverkan på 183-dagarsregeln	61
7.5	Sammanfattning och slutsats	62
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	64
	Offentligt tryck	64
	Artiklar	64
	Lagkommentarer	65
	Litteratur	66
	Elektroniska källor	66
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	69
	Avgöranden från EU-domstolen	69
	Svenska avgöranden	69

Summary

Sweden is one of few countries that apply a legal employer's view when applying the 183-day rule. The Swedish 183-day rule is contained in the *Income Tax Act (1991:586) for foreign residents*, and states that foreign nationals shall be exempted from taxation if the requisition is fulfilled. The provision is implicated in the light of the 183-day rule in the OECD Model Tax Convention. The 183-day rule was introduced in the MTC in order to prevent taxation for short duration work in the source state. The absence of details is palpable in the MTC compared to national tax law. Since the word employer is not defined in the MTC and the 183-day rule contains two requisitions relating to the employer it is stated in the commentaries to the MTC that it is up to national legislation to define the term. The MTC allows two interpretations of the term employer, a legal and an economic employer concept. Since Sweden applies a legal employer's view of the application of the 183-day rule, Sweden forfeits the right to tax workers who temporarily work in Sweden. The legal employment relationship is crucial in assessing who is to be regarded as an employer and the hiring employer is often the one who signed a contract of employment with the employee. A tax treaty cannot extend national tax law. Sweden is therefore unable to tax temporary foreign workers, neither through national law nor by (international) tax treaties.

A proposal to switch to an economic employer approach will change the possibilities to tax workers who temporarily work in Sweden. With the economic approach, the employer is determined by whom the work is done for. If a worker who temporarily work in Sweden as a part of the integrated business the local employer in Sweden can be seen as the economic employer. This can be the case even if the legal employment relationship has been concluded between the foreign employer and the employee. If the Swedish employer is seen as the foreign workers economic employer the 183-day rule cannot be used. The rule requires that the employer is not domiciled in Sweden or has a permanent establishment in Sweden, which is not possible if the employer is a local business. Taxation of the employee shall be made in Sweden in the light of the main rule in SINK. A situation of double taxation can arise and get to be solved by an applicable tax treaty.

The economic employer approach entails a major change for employee taxation. The proposal requires further investigation before it is introduced to achieve the competition-neutral taxation the proposal aims at.

Sammanfattning

Sverige tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt avseende 183-dagarsregeln. Bestämmelsen återfinns i *lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, SINK. Där stadgas att utomlands bosatta personers ersättning ska undantas från beskattning om särskilda rekvisit är uppfyllda. Personen ska vistas färre än 183 dagar i Sverige och ersättningen betalas ut från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Bestämmelsen i SINK är baserad på 183-dagarsregeln i OECD:s modellavtal. Regleringen infördes i modellavtalet i syfte att undvika att ersättning för kortare arbete utanför hemviststaten beskattas i arbetslandet när arbetsgivaren inte är skattskyldig där.

Modellavtalet tillåter två tolkningar av begreppet arbetsgivare, ett formellt och ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. I kommentarerna till modellavtalet framgår att det är upp till nationell lagstiftning att fastställa definitionen av begreppet arbetsgivare. Genom att Sverige tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt vid tillämpning av 183-dagarsregeln fransäger sig Sverige rätten att beskatta arbetstagare som tillfälligt arbetar i Sverige. Det formella anställningsförhållandet är avgörande vid bedömningen av vem som är att se som arbetsgivare då. Ett skatteavtal kan inte utvidga nationell rätt, vilket får effekt då Sverige inte heller genom skatteavtal kan beskatta begränsat skattskyldiga som tillfälligt arbetar i Sverige.

Ett förändrat arbetsgivarsynsätt medför förändringar vid tillämpning av 183-dagarsregeln i SINK. Med ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt är nyttan av avgörande betydelse för att fastställa den ekonomiska arbetsgivaren, jämfört med det formella arbetsgivarsynsättet där anställningsförhållandet har en avgörande betydelse. Anses den svenska arbetsgivaren vara ekonomisk arbetsgivare enligt 183-dagarsregeln vid gränsöverskridande arbete ska beskattning av arbetstagaren ske i Sverige enligt intern rätt, om ett förändrat synsätt införs. Ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt bidrar till att både källstaten och hemviststaten kan ha internrättsliga beskattningsanspråk på ersättningen. Dubbla beskattningsanspråk får lösas med hjälp av skatteavtal, i syfte att undvika att personen beskattas både i sin hemviststat och källstat.

Ett förändrat arbetsgivarsynsätt innebär en stor förändring för arbetstagares beskattning. För att uppnå en konkurrensneutral beskattning mellan inhemsk och inhyrd arbetskraft i Sverige, vilket det förändrade synsättet till stor del syftar till, krävs ytterligare utredning av förslaget innan ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt införs i svensk rätt.

Förord

För att ens göra det möjligt att sitta här med en färdig uppsats vill jag tacka ett antal personer. Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg. Från dag ett engagerade du dig i min uppsats och jag är otroligt tacksam att jag fick dig som handledare. Jag vill också tacka dig för att du tipsade mig om att ta kontakt med Christian Schwartz. Tack för nördiga och väldigt givande möten Christian.

Förutom Mats och Christian som gett mig vägledning, vill jag rikta ett stort tack till några personer som läst min uppsats innan inlämning. Jag vill rikta ett stort tack till Ellinor, Calle och mina föräldrar som korrekturläst min uppsats. Dessutom vill jag tacka alla som på ett eller annat sätt bidragit till att jag kommer att minnas mina år i Lund med glädje. Tack!

Lund, december 2018

Sofia Ingelberg

Förkortningar

DS	Departementsserien
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEUF	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1299)
MTC	Model tax convention
NTaxJ	Nordic Tax Journal
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (<i>eng.</i> Organization for Economic Co-operation and Development)
PM	Promemoria
prop.	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Under år 2016 uppskattas 39 000 utomlands bosatta personer ha arbetat i Sverige på uppdrag kortare än 183 dagar.¹ Vid arbete över nationsgränser kan skatterättsliga frågor uppstå eftersom skatterätten inte är harmoniserad på internationell nivå.² Omfattningen av en persons skattskyldighet i ett land kan generellt säga bero på om personen är begränsat eller obegränsat skattskyldig, och beroende på hur skatteavtalet är utformat.³ Är personen obegränsat skattskyldig är personen skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige, oavsett i vilken stat de är intjänade.⁴ Rör det sig istället om en begränsat skattskyldig person är skattskyldigheten begränsad till att endast omfatta lön, eller därmed jämförlig förmån, om inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige.⁵ En begränsat skattskyldig person beskattas enligt *lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, SINK.⁶ Beskattning enligt SINK görs med 25 procent jämfört med en progressiv skattesats för obegränsat skattskyldiga enligt *inkomstskattelagen (1999:1229)*, IL.⁷

I syfte att underlätta för personer som tillfälligt arbetar utanför sin hemviststat finns det i svensk rätt en skattelättnadsregel.⁸ Regelen benämns 183-dagarsregeln och är baserad på OECD:s modellavtal.⁹ Sverige har utgått från modellavtalets lydelse vid utformandet av undantagsregeln.¹⁰ 183-dagarsregeln träffar personer som vistats färre än 183 dagar under en rullande tolv månadersperiod, har fått ersättning utbetald av en arbetsgivare som saknar hemvist i Sverige och arbetsgivaren saknar ett fast driftställe i Sverige.¹¹ Uppfylls samtliga rekvisit föreligger en rätt att undanta sin inkomst från beskattning i Sverige.¹²

¹ Skatteverkets promemoria, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i*

² Se Lind (2017), *Crossing a Border*; s. 96.

³ 3 kap. 3 § IL och 3 kap. 17–18 § IL.

⁴ 3 kap. 3 § IL.

⁵ 5 § SINK.

⁶ Prop. 2004/05:19 s. 59, samt 4 § SINK.

⁷ 7 § SINK, 1 kap. 3 § samt 3 kap. 3 § IL.

⁸ Se 6 § SINK.

⁹ Se art 15 (2) OECD:s modellavtal.

¹⁰ Jfr 6 § SINK och art. 15 i det nordiska skatteavtalet.

¹¹ 6 § p.1 SINK.

¹² Regeringen, pressmeddelanden, <<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagradremiss/2018/05/beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige/>>, besökt 2018-10-04.

EU-rätten löser inte frågor om internationell juridisk dubbelbeskattning.¹³ För att kunna lösa frågor om dubbelbeskattning finns skatteavtal vilka syftar till att lösa frågor som faller utanför EU-rättens befogenheter. Situationen att två stater inom ramen för suveränitetsprincipen valt att utforma sina skatteregler på olika sätt och att en person betalar olika mycket skatt i två olika stater vid gränsöverskridande arbete utgör inte en diskriminering enligt EU-rätten.¹⁴ Systemet med att en stat har rätt att utforma sin egen skattelagstiftning och att skatterätten inte är harmoniserad på internationell nivå skapar ibland situationer där två stater enligt nationell rätt har beskattningsanspråk på samma skattesubjekt. Genom de skatteavtal som löper mellan olika stater kan en stat avstå sin nationella beskattningsrätt i syfte att lösa en eventuell dubbelbeskattningssituation på förhand.¹⁵

Majoriteten av de skatteavtal Sverige har ingått är baserade på OECD:s modellavtal.¹⁶ Modellavtalet saknar den detaljriktighet vilken är vanlig inom nationell rätt. Bristen på detaljriktighet gör att flera begrepp saknar definition i avtalet, varför medlemsstaterna uppmanas att söka vägledning i intern rätt vid tolkning av begreppen.¹⁷ Det här skapar vissa problem vid tolkning och tillämpningen av avtalen.¹⁸ Arbetsgivarbegreppet är ett av de begrepp som saknar en definition i avtalet och kommentarerna till modellavtalet öppnar upp för två möjliga synsätt.¹⁹ Vid tillämpning av 183-dagarsregeln i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal kan därför en viss problematik uppstå när länder valt att tillämpa antingen det formella eller det ekonomiska arbetsgivarsynsättet.²⁰ Sverige tillämpar idag det formella arbetsgivarsynsättet i förhållande till vem som ska anses vara arbetsgivare vid tillämpning av 183-dagarsregeln.²¹ Det innebär att det är avgörande vem arbetstagaren ingått sitt anställningsavtal med. Genom det formella synsätt som i dagsläget tillämpas i Sverige förlorar Sverige möjligheten att beskatta inkomster från begränsat skattskyldiga personer som tillfälligt arbetar i Sverige då de har en utländsk arbetsgivare.²² På initiativ från Skatteverket föreslogs år 2017 att Sverige ska övergå till det ekonomiska arbetsgivarbegreppet i syfte att kunna beskatta begränsat skattskyldiga personer som tillfälligt arbetar i Sverige och på så sätt uppnå

¹³ Jfr. mål C-298/05 Columbus och mål C-128/08 Damseaux.

¹⁴ Pelin (2011), *Internationell skatterätt*, s. 84–85.

¹⁵ A.a.

¹⁶ Jfr Dahlberg (2003), *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, i festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 137–139.

¹⁷ Paragraf 2, punkt 8.7, kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹⁸ Hilling (2016), *Skatteavtal och generalklausuler*, s. 35.

¹⁹ Paragraf 2, punkterna 8.1–8.28 i kommentarerna till OECD:s modellavtal.

²⁰ Se art. 15 (2) b samt kommentaren till paragraf 2, punkt 6 till OECD:s modellavtal. Se vidare avsnitt 2.5 för en genomgång av begreppen.

²¹ 2 § SINK.

²² Skatteverkets promemoria, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 18.

en mer konkurrensneutral beskattning mellan utländska och inhemska arbetstagare.²³ Verkningarna av ett förändrat synsätt kan få stora effekter på beskattningen av utomlands bosatta arbetstagare. Vad händer om Sverige likt många andra länder övergår till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt, och ser till nyttan för arbetet istället för det formella anställningsförhållandet?

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med den här uppsatsen är att utreda det formella arbetsgivarbegreppet vid tillämpning av 183-dagarsregeln, i nuvarande 6 § SINK, och belysa hur tillämpningen av regeln kan komma att förändras om ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt införs i svensk rätt. Vidare syftar uppsatsen till att utreda hur ett förändrat arbetsgivarsynsätt kan komma att påverka arbetstagares beskattning vid gränsöverskridande arbete kortare än 183 dagar.

För att besvara syftet har följande frågeställningar valts ut:

- Vad innebär 183-dagarsregeln i svensk intern rätt och vid tillämpning av skatteavtal?
- I vilken utsträckning påverkar OECD:s modellavtal tillämpningen av 183-dagarsregeln i svensk intern rätt och i förhållande till skatteavtal?
- Hur påverkar begreppet formell arbetsgivare och ekonomisk arbetsgivare arbetstagares beskattning vid gränsöverskridande arbete?

1.3 Avgränsningar

I uppsatsen ligger fokus på arbetstagarnas förändrade beskattningssituation i samband med en övergång från synsättet formell- till ekonomisk arbetsgivare. Frågan om registreringsskyldighet och kravet på F-skatt för företag, som också presenteras i Skatteverkets promemoria, har utelämnats i den här uppsatsen. Vidare har frågan om styrelseledamöters arbete i gränsöverskridande situationer också avgränsats bort då det faller utanför bestämmelserna i artikel 15 ”*Inkomst av enskild tjänst*” i OECD:s modellavtal.²⁴ Utöver styrelseledamöters arbete i gränsöverskridande

²³ Skatteverkets promemoria, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 18.

²⁴ Se vidare: Skatteverkets promemoria, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 75 ff.

situationer berörs inte bedömningen kring huruvida ett företag har ett fast driftställe i Sverige.

I uppsatsens arbete kring dubbelbeskattningsavtal och situationer med överlappande beskattningsanspråk finns det två olika metoder för att slutligen lösa den praktiska frågan om dubbelbeskattning. Metoderna avser avräkning enligt credit-metoden eller undantagande av skatt genom exempt-metoden vilket regleras i aktuellt skatteavtal. Någon djupare presentation av innebörden av de båda metoderna kommer inte att presenteras. Vidare lämnas den folkrättsliga aspekten kring skatteavtalen utanför framställningen då den folkrättsliga aspekten inte bidrar till besvarandet av syftet med den här uppsatsen.

Slutligen kommer frågor om socialförsäkring som kan uppkomma vid gränsöverskridande arbete inte att beröras i den här uppsatsen. Det är dock en oerhört intressant fråga hur harmoniseringen och de direktiv som i dagsläget finns avseende socialförsäkring korrelerar med skatterätten vid situationer av gränsöverskridande arbete. Frågan får gärna utredas av en framtida uppsatsskrivare.

1.4 Metod

Vid arbetet med den här uppsatsen används en rättsdogmatisk metod.²⁵ Det innebär att svaren har hämtats i de allmänt accepterade rättskällorna. Närmare beskrivet innebär det att lagstiftning, doktrin, praxis och lagförarbeten har använts för att söka svar. Rättslig vägledning och ställningstaganden har utöver de nyss nämnda rättskällorna används för att inhämta material till uppsatsen.²⁶ Även skatteavtal och OECD:s modellavtal inverkar till stor del vid besvarandet av syftet. Skatteavtal och rapporter från OECD utgör inte typiska rättskällor inom den rättsdogmatiska metoden, men lämpar sig väl för arbetet med den här uppsatsen.²⁷

Den rättsdogmatiska metoden används ofta då det finns en konkret problemframställning vilket det gör i den aktuella uppsatsen.²⁸ Här sker en tolkning och analys av gällande rätt och föreslagna rättsregler i intern rätt vilket metoden lämpar sig utmärkt för.²⁹ Metoden tillåter både en bunden och en fri argumentation där rättskällevärdet kan sägas ställas mot

²⁵ Kleineman (2018), *Rättsdogmatisk metod* i Nääv & Zamboni; Juridisk metodlära, s. 21.

²⁶ Se vidare avsnitt 1.5.

²⁷ Se avsnitt 3.

²⁸ Kleineman (2018), *Rättsdogmatisk metod* i Nääv & Zamboni; Juridisk metodlära, s. 23.

²⁹ A.a.

skälighetsinriktade rättviseargument.³⁰ Den rättsdogmatiska metoden präglas vidare av vikten att fastställa det rättsliga problemet. I uppsatsen berörs frågan kring hur 183-dagarsregeln ska utformas för framtida tillämpning i samband med förslaget om övergången till ekonomisk arbetsgivare. Den rättsdogmatiska metoden tillåter vid sådan tolkning och analys en mer fristående argumentation.³¹ Logiska hopp vid sådana situationer är högst tillåtna och hör enligt Kleineman typiskt till den rättsdogmatiska metoden.³² I den rättsliga analysen kring hur problemframställningen ska besvaras tillåts både *de lege lata*-argument och *de lege ferenda*-argument. Det innebär att en analys av hur rättsläget ser ut just nu avseende gällande rätt, samt argument som föreslår lösningar på i dagsläget olösta problem eller tillämpningsfunderingar.³³ I uppsatsen tillämpas delvis en löpande analys i syfte att belysa eventuella problem och funderingar som uppstår under arbetets gång. Är dessa argument av personlig karaktär framgår det tydligt av texten. Argument underbyggda av rättskällor markeras med hjälp av noter. Allt i enlighet med den rättsdogmatiska metoden och i syfte att tydliggöra för läsaren hur denne ska förhålla sig till argument i uppsatsen.³⁴ Uppsatsen sjunde avsnitt utgörs av en avslutande kommentar. Argumenten i avsnitten är av personlig karaktär.

Vid tolkning av 183-dagarsregeln enligt OECD:s modellavtal har vid arbetet med uppsatsen modellavtalets kommentarsbilaga spelat en stor roll. Modellavtalet är inte ett bindande rättsinstrument utan utgör en modell eller en rekommendation vilket stater kan använda vid utformandet av skatteavtal.³⁵ Frågan om vilket rättskällevärde modellavtalet, men framförallt kommentarsbilagan ska ges är en omdiskuterad fråga inom doktrin.³⁶ Mattias Dahlberg argumenterar för att kommentarerna ska ges ett betydande rättskällevärde med anledning av dess genomslagskraft i praktiken, och att OECD:s råd rekommenderat medlemsländerna att följa avtalet och dess kommentar.³⁷ Yvette Lind hänvisar till att kommentarerna kan anses utgöra sedvanerättslig internationell rätt och därmed beaktas vid

³⁰ Kleineman (2018), *Rättsdogmatisk metod* i Nääv & Zamboni; Juridisk metodlära, s. 28.

³¹ A.a. s. 30.

³² A.a.

³³ A.a., s. 36–37.

³⁴ A.a.

³⁵ Se Introduction p. 3 i OECD:s modellavtal, se även Dahlberg (2003), *Vilket rättskällevärde har kommentarerna till OECD:s modellavtal?*, s. 142-143; Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 90-93, samt Hilling (2003) *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande arbete*, SvSkT nr 3 s. 191.

³⁶ Se exv. Hilling (2003) *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande arbete*, SvSkT nr 3; Lang (2000) *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership*; Dahlberg (2003) *Vilket rättskällevärde har kommentarerna till OECD:s modellavtal* m.fl.

³⁷ Dahlberg (2003), *Vilket rättskällevärde har kommentarerna till OECD:s modellavtal?*, s.154.

tolkning av modellavtalet.³⁸ Ulf Linderfalk och Maria Hilling argumenterar kring frågan hur ändrade kommentarer ska beaktas vid tolkning av skatteavtal. Det finns två synsätt utifrån vilka tolkningen kan ske, utifrån ett statiskt eller dynamiskt/ambulatoriskt synsätt. Med ett statiskt synsätt begränsas tolkningen av modellavtalets kommentarer till de kommentarer som fanns vid fastställandet av skatteavtalet.³⁹ Ett ambulatoriskt synsätt tillåter att innebörden av kommentarer antagna efter att skatteavtalet har antagits beaktas.⁴⁰ Linderfalk och Hilling konstaterar att det oundvikligen beror på det enskilda fallet.⁴¹ I uppsatsen tillämpas ett ambulatoriskt synsätt då frågor kring arbetsgivarbegreppets betydelse i 183-dagarsregeln diskuteras utifrån kommentarer till modellavtalet från år 2008, 2010 och 2017.⁴²

1.5 Material

Vid arbetet med den här uppsatsen används framförallt lagarna IL och SINK. Förarbeten och doktrin har använts vid tolkning av vissa för uppsatsen viktiga begrepp så som exempelvis ”stadigvarande vistelse”, ”arbetsgivare” och de två arbetsgivardefinitionerna.

Gustaf Lindencronas doktrin är central för uppsatsen. Avseende skatteavtal har Ann-Sophie Sallander med sin bok från 2015 *Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning* lämpat sig väl och gett en bra översikt genom de vidareläsningskapitel som återfinns i boken. Maria Hillings böcker inom internationell skatterätt och artiklar avseende tolkning av OECD:s modellavtal skrivna tillsammans med Ulf Linderfalk har vidare legat till grund för framställningen.⁴³

Vid arbetet med uppsatsens femte kapitel görs en presentation av kommentarer som förslagen om övergång till ekonomisk arbetsgivare fått. I kapitlet används texter från flera av de stora revisionsbyråerna i Sverige. Viktigt att ha i åtanke vid läsning av dessa kommentarer är att texterna är skrivna för att passa med företagets affärsbild och i syfte att tala om för klienter vad revisionsbyråerna står för och vilka tjänster de kan erbjuda sina kunder. Vid analys av ett förslag som kan bidra till stora förändringar är det

³⁸ Lind (2017), *Crossing a Border*, s. 103.

³⁹ Linderfalk & Hilling (2015), *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids*, NTaxJ nr 1, s. 34.

⁴⁰ A.a.

⁴¹ A.a. s. 59.

⁴² Se till exempel avsnitt 3.4.2.2.

⁴³ Se exv: Linderfalk & Hilling (2015), *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids*, NTaxJ, nr 1, s. 59.

av intresse att höra så många olika parter som möjligt. De remissvar som hämtats in avseende lagförslaget presenteras också i avsnittet.

Vidare får Skatteverkets ställningstaganden och Skatteverkets rättsliga vägledning en hel del utrymme i uppsatsen. Ställningstaganden och rättslig vägledning utgör inte bindande dokument varken för Skatteverket eller för allmänheten eller domstolarna. Skatteverkets dokument riktar sig även inåt inom myndigheten i syfte att uppnå likabehandling av skatteskyldiga. Ställningstaganden talar därmed om Skatteverkets ställning i vissa frågor och utgör endast vägledning för allmänheten.⁴⁴ De ställningstaganden och den rättsliga vägledning som används i uppsatsen syftar till att belysa hur Skatteverket uppfattat att en särskild rättslig regel bör tolkas och därmed hur Skatteverket uppfattar gällande rätt. Viktigt att poängtera är här att Skatteverkets vägledning samt ställningstaganden endast utgör vägledning och därför inte visar hur gällande rätt ska tolkas. Tolkningsfrågor avseende Skatteverkets synsätt är möjliga att pröva i domstol. Skatteverkets synsätt har historiskt sett getts stor betydelse avseende tolkning av gällande rätt i syfte att tillämpa en likformig skattelagstiftning i Sverige.⁴⁵

1.6 Forskningsläge

Internationell skatterätt och skatteavtalsrätten är ett område rikt på forskning både inom Sverige och internationellt. I Sverige behandlas internationell skatterätt mer allmänt i Lars Pelins *”Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv”* samt i Mattias Dahlbergs *”Internationell beskattning”*. Internationellt sett har boken *”Global Perspectives on Income Taxation Law”* av Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, and Omri Marian fått stor uppmärksamhet.

Avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal har Gustav Lindencrona, Maria Hilling och Ann-Sophie Sallander bidragit till forskningen. Lindencronas *”Dubbelbeskattningsavtalsrätt”* från 1994 används än idag avseende skatteavtalsrätten. Hilling har bidragit till forskning på området, exempelvis med boken *”Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv”* och ett flertal artiklar i både Svensk Skattetidning och Skattenytt.

Avseende tolkning och tillämpning av OECD:s modellavtal och dess kommentarer har Mattias Dahlberg, i festskrift till Gustav Lindencrona, skrivit *”Vilket rättskällevärde har OECD:s modellavtal?”*. Även Michael

⁴⁴ SKV, rättslig vägledning, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>>, besökt 2018-10-22.

⁴⁵ Pahlsson (2006), *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, SN, s. 401.

Lang har bidragit med ”*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships - A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*”. Klaus Vogels standardverk om skatteavtalstolkning utgör slutligen viktiga verk inom forskningen på skatteområdet.

Forskning avseende de frågor som mer specifikt diskuteras här i uppsatsen så som begreppen formell- och ekonomisk arbetsgivare är mer sparsam. Maria Hilling publicerade 2013 en artikel Svensk Skattetidning en artikel avseende artikel 15 i OECD:s modellavtal. Nu senast har Mato Saric och Christian Schwartz diskuterat frågan om övergång till ekonomisk arbetsgivare i svensk rätt i Svensk Skattetidning från 2018.

1.7 Terminologi

Löpande genom uppsatsen hänvisas det till *OECD:s modellavtal* eller *modellavtalet*. Framgår inget annat av texten avses här OECD:s modellavtal samt kommentarer som de löd enligt 2017 års version.

Vidare görs det vid ett par tillfällen hänvisningar till *skattesubjekt* i framställningen. Här avses den fysiska person som är skattskyldig. Även *skatteobjekt* nämns i uppsatsen och då avses istället den beskattningsbara inkomsten. Avseende *ersättning* avses, om inget annat framgår, den ersättning som arbetstagaren får i form av lön eller annan förmån på grund av sitt arbete.

I uppsatsen tredje kapitel nämns *missbruk* och en *missbrukssituation*. Här avses en situation där ett konstgjort trestegsansställningsförhållande skapats i syfte att undvika beskattning. Situationen tar sikte på en händelse där en utländsk förmedlare utger sig för att vara den uthyrda arbetstagarens arbetsgivare. Arbetstagaren utför tillfälligt arbete i Sverige åt en svensk arbetsgivare, men har ett anställningsförhållande med den utländska arbetsgivaren i syfte att kunna vistas i Sverige i maximalt 183 dagar utan att bli beskattad i Sverige enligt gällande rätt. Likt Skatteverket avses med ett missbruk en situation som är skapad i syfte att undvika skatt.⁴⁶

⁴⁶ Jfr SKV, rättslig vägledning, ”Arbetsgivarbegreppet i OECD:s modellavtal”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-10-11.

1.8 Disposition

I *avsnitt två* presenteras vissa för uppsatsen grundläggande begrepp. Gällande rätt med fokus på 183-dagarsregeln presenteras i uppsatsens *tredje avsnitt*. I *avsnitt fyra* presenteras förslaget till kommande lagstiftning som skapades med initiativ från Skatteverket 2017 när det presenterade en promemoria om *Betalning och beskattning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*. Förslaget har sedan behandlats av Finansdepartementet och Lagrådet. I det *femte kapitlet* presenteras en sammanfattning och en beskrivning av vilka effekter det ekonomiska arbetsgivarsynsättet bidrar till. Även en analys av remissinstansernas inställning till förslaget att övergå till synsättet med ekonomisk arbetsgivare presenteras i det *sjätte kapitlet*. I uppsatsens *sjunde avsnitt* presenteras uppsatsens analys. Avsnittet avslutas sedan med en sammanfattande slutsats.

2 En internationell aspekt på skatterätten

2.1 Inledning

Hur korrelerar nationell rätt, EU-rätt och skatteavtal avseende frågor om dubbelbeskattning? I det följande kapitlet följer en presentation av hur dessa olika källor förhåller sig till varandra. Bakgrunden till varför det kan uppstå situationer av internationell juridisk dubbelbeskattning kräver viss förklaring. Vi lever idag i ett samhälle där ekonomisk globalisering har en stor inverkan på hur vi lever och arbetar.⁴⁷ Kanske är det till följd av det här som det blir allt vanligare att människor arbetar över nationsgränser både inom och utanför EU. Inom EU är det en grundläggande frihet att få röra sig över landsgränser i syfte att arbeta.⁴⁸ Vid arbete i mer än ett land kan både hemviststaten och källstaten, begrepp som presenteras i avsnitt 2.4, enligt intern nationell skatterätt ha rätt att beskatta arbetstagarens ersättning. Situationen då nationell rätt i både bosättningslandet och arbetslandet föreskriver att skattesubjektet ska beskattas där är inte ovanlig. För att lösa situationer där mer än en stat anser sig ha beskattningsrätt måste vidare vägledning hämtas i skatteavtal. Frågan om hur dubbelbeskattning ska lösas är därmed relativt komplex och lagteknisk. En förklaring kring varför EU-rätten inte löser en fråga om dubbelbeskattning sker därför i avsnitt 2.2. I avsnitt 2.3 sker sedan en närmare presentation av skatteavtalens roll och funktion. Slutligen presenteras i avsnitt 2.5 två centrala begrepp i uppsatsen, nämligen formell och ekonomisk arbetsgivare.

2.2 EU-rättens förhållande till internationell juridisk dubbelbeskattning

Inom EU ligger det på respektive stat att utveckla sin nationella skattelagstiftning och en harmoniserad skattelagstiftning inom unionen saknas.⁴⁹ Inom ramen för suveränitetsprincipen, som det här ger uttryck för,

⁴⁷ Lind (2017), *Crossing a Border*, s. 83 ff.

⁴⁸ Jfr. art. 45 FEUF.

⁴⁹ Indirekta skatter kan harmoniseras art. 110–113 FEUF. Även vissa direktiv avseende direkta skatter har antagits av kommissionen i syfte att uppnå en harmonisering rörande en direkt skatt, art. 115 FEUF. Direktiv som antagits är exempelvis ränte-/royaltydirektivet

är staterna skyldiga att respektera EU-rättens allmänna principer.⁵⁰ Även de fyra grundläggande friheterna, så som fri rörlighet för arbetstagare ska beaktas vid utformandet av nationella föreskrifter.⁵¹ Bestämmelsen stadgar att arbetstagare utan hinder ska ha rätt att röra sig fritt inom EU i syfte att ta anställning i ett annat EU-land. Diskriminering genom anställning, lön eller anställningsvillkor på grund av nationalitet är otillåtet.⁵² Inom rätten för den fria rörligheten lyder arbetstagaren vid arbete i en annan än sin hemviststat under nationella regler inom arbetsstaten.⁵³

EU-domstolen anser inte att det föreligger diskriminering eller restriktioner avseende två staters möjlighet att utöva sin beskattningsrätt parallellt.⁵⁴ Med anledning av det måste vidare vägledning hämtas i de skatteavtal staterna har ingått med varandra. För att reda ut vilket land som har rätt att beskatta arbetstagarens ersättning på grund av arbete i medlemsstaten, när den inhemska rätten ger båda staterna rätt och det inte föreligger någon diskriminering enligt EU-rätten, avgörs frågan med hjälp av dubbelbeskattningsavtal.⁵⁵

EU-skatterätten går, i internationell skatterättslig mening, att beskriva som ett rättssystem som interagerar med nationell rätt och skatteavtalsrätt.⁵⁶ EU-rätten har företrädare framför svensk rätt.⁵⁷ Även skatteavtal har ett högre normvärde än svensk rätt genom sin folkrättsliga ställning.⁵⁸ Situationen att två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt på ett skattesubjekt innebär inte automatiskt att EU-rätten har åsidosatts. Ett åsidosättande av EU-rätten kräver att en diskriminering har skett av personer i en jämförbar situation.⁵⁹ EU-domstolen har endast rätt att tolka EU-rätt, inte intern nationell rätt.⁶⁰ Intern skatterätt som föreskriver olika skattesatser för skattesubjekt, men som inte särbehandlar två jämförbara skattesubjekt, alternativt intern rätt som innebär parallell beskattningsrätt innebär inte diskriminering.⁶¹ EU-domstolen konstaterar att om diskriminering inte har uppstått har

2003/49/EG och moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG.

För vidare läsning se Gustafsson Myslinski (2010) *Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för direkt skatt (art. 114 och 115.1–2)*, SN, s. 47.

⁵⁰ Dessa principer innebär bland annat icke-diskriminering, proportionalitet och legalitet.

⁵¹ De övriga friheterna återfinns i art. 49, art. 56 och art. 63 FEUF.

⁵² Art. 45.2 FEUF.

⁵³ Art. 45.3 FEUF.

⁵⁴ Se exempelvis mål C-298/05, Columbus; mål C-128/08, Damseaux; mål C-524/04, Test Claimants vilka stadgar det här.

⁵⁵ Jfr Sallander (2015) *Skatteavtal*, s. 28 f.

⁵⁶ Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 115.

⁵⁷ Se exv. mål C-106/77 Simmenthal II och mål C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

⁵⁸ Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 127.

⁵⁹ Exv. art. 45 FEUF.

⁶⁰ Art. 267 FEUF.

⁶¹ Jfr Mål C-336/96, Gilly.

medlemsstaterna själva att fastställa hur dubbelbeskattningen ska lösas.⁶² EU-domstolen har, i praxis fastslagit, att behörigheten att undvika dubbelbeskattning av ett skatteobjekt ligger utanför domstolens behörighet och fördelningen av beskattningsrätten åvilar istället medlemsstaterna.⁶³ Vidare har domstolen slagit fast att tolkning av skatteavtal ligger utanför dess behörighet, men att avtalen ska beaktas även av EU-domstolen.⁶⁴ Dubbelbeskattningsavtalen syftar till att lösa problem som rör internationell (juridisk) dubbelbeskattning. EU-domstolens praxis pekar på vikten av OECD:s modellavtal som grund vid utformandet av regler då parallell beskattningsrätt föreligger.⁶⁵

2.3 Skatteavtalens funktion som lösningsinstrument

Som tidigare nämndes har personer rätt att röra sig fritt över nationsgränserna.⁶⁶ Även företag drar nytta av möjligheten att kunna sända ut arbetstagare till andra stater för både kortare och längre uppdrag. När en person arbetar i mer än en stat kan frågan om vilken stat som har beskattningsrätt på inkomsten uppkomma. Gränsöverskridande arbete kan påkalla en situation där både källstaten och hemviststaten anser sig ha rätt att beskatta arbetstagarens inkomst. Det handlar då om frågor kring internationell juridisk dubbelbeskattning. Både hemviststaten och källstaten, (begrepp som presenteras senare⁶⁷) har då enligt intern skatterätt ett beskattningsanspråk på ersättningen.⁶⁸ För att undvika dubbelbeskattning finns det skatteavtal som styr beskattningsrätten när två, eller fler stater anser sig ha rätt att beskatta skatteobjektet enligt intern rätt.⁶⁹ Det finns idag över 2 500 ingångna bilaterala skatteavtal världen över som syftar till att lösa frågor om dubbelbeskattning. Dessutom syftar avtalen till att fördela den skattepliktiga inkomsten mellan hemviststaten och källstaten samt ge

⁶² Jfr. Mål C-298/05, Columbus och mål C-128/08, Damseaux, observera att målen rör företagsbeskattning och inte individbeskattning men frågan rör här EU-rättens förhållande till intern- och skatteavtalsrätt varför målen ändå är av intresse för framställningen.

⁶³ Mål C-524/04, Test Claimants.

⁶⁴ Jfr Mål C-170/05, Denkavit.

⁶⁵ Jfr mål C-336/96 Gilly, Mål C-80/94, Wielockx och Mål C-391/97, Gschwind.

⁶⁶ Se avsnitt 2.2.

⁶⁷ Se avsnitt 2.4.

⁶⁸ SKV, rättslig vägledning, ”Vad innebär internationell dubbelbeskattning?”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/326353.html#h-Internationell-dubbelbeskattning-skiljer-sig-fran-ekonomisk-dubbelbeskattning>>, besökt 2018-09-11.

⁶⁹ För definition se 2 kap 35 § IL.

uttryck för gemensamma begreppsdefinitioner. Dessutom innehåller avtalen bestämmelser om informationsutbyte mellan staterna.⁷⁰

För att internationell juridisk dubbelbeskattning ska komma på tal krävs vissa grundförutsättningar. Skattesubjektet ska vara skattskyldigt i det ena landet och intern rätt ska fastställa att ett beskattningsanspråk föreligger.⁷¹ Är skattesubjektet skattskyldigt i det ena landet, och skattskyldighet även föreligger i den andra staten, hämtas vägledning avseende fördelningen av beskattningsrätten i skatteavtalet mellan de aktuella staterna.⁷² Ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa intern rätt, aldrig utvidga rätten att beskatta ett skattesubjekt vilket får effekt vid tillämpningen av 183-dagarsregeln.⁷³ Synsättet att ett skatteavtal inte kan utvidga intern rätt benämns inom doktrin för ”*dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel*”.⁷⁴

Dubbelbeskattningsavtalen är bilaterala, eller multilaterala, folkrättsligt bindande avtal för dess parter.⁷⁵ Genom skatteavtal kan ett land avstå delar av den nationella beskattningsrätt som föreligger, i syfte att undvika internationell juridisk dubbelbeskattning.⁷⁶ En stat har inom sitt territorium, i förhållande till andra stater, ett maktmonopol att meddela föreskrifter inom sitt territorium.⁷⁷ Skatteavtalen är därmed ett avsteg från suveränitetsprincipen som ger en stat sin beskattningsrätt.⁷⁸ Många av de skatteavtal Sverige ingått har sin grund i OECD:s modellavtal.⁷⁹

Då Sverige är en dualistisk stat, dvs. folkrätt och intern rätt ses som helt skilda rättssystem som har olika mottagare, och behandlar olika rättsförhållanden, ska skatteavtalen införlivas i svensk rätt för att bli gällande.⁸⁰ Införlivandet sker genom att skatteavtalet antas med en införlivandelag.⁸¹ Många av de skatteavtal Sverige ingått är baserade på OECD:s modellavtal, men innehåller trots det olikheter. Det beror på olika förutsättningar och avsikter vid förhandling och fastställande av

⁷⁰ Avi-Yonah; Sartori; Marian (2011), *Global Perspectives on Income Taxation Law*, s. 165.

⁷¹ Lindencrona (1994), *Dubbelbeskattningsavtalsrätten*, s. 24–26.

⁷² A.a.

⁷³ A.a.

⁷⁴ A.a.

⁷⁵ Lodin m.fl (2017), *Inkomstskatt*, s. 662.

⁷⁶ Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 84.

⁷⁷ A.a.

⁷⁸ Suveränitetsprincipen har kodifierats i exempelvis FN-stadgan art. 2. Jfr även Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 84.

⁷⁹ Hilling (2013) *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvST, nr 3, s. 188.

⁸⁰ Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 89.

⁸¹ Bjuvberg (2015) *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal*, SvST, nr 2, s. 113

skatteavtalen.⁸² Detaljrikedomen i ett skatteavtal lyser ofta med sin frånvaro. Det innebär att vägledning får hämtas i kommentarerna till modellavtalet, om det aktuella skatteavtalet är baserat på just OECD:s modellavtal.⁸³

En stat kan grunda sin beskattningsrätt på några olika grundläggande principer. Beskattningsrätten kan vara grundad på hemviststatsprincipen, källstatsprincipen eller den mer ovanliga nationalitetsprincipen.⁸⁴

2.4 Hemviststats- och källstatsprincipen

För att avgöra en fråga avseende vilken stat som har rätt att beskatta en inkomst när intern rätt i flera stater stadgar ett beskattningsanspråk måste vägledning hämtas i det aktuella skatteavtalet. De skatteavtal Sverige ingått med avtalsslutande stater grundar ofta, men inte uteslutande, sitt beskattningsanspråk på hemviststatsprincipen.⁸⁵ Beskattningsrätten tillfaller då den stat där skattesubjektet är bosatt.⁸⁶ För att avgöra om bosättning föreligger i staten hämtas vägledning utifrån det aktuella skatteavtalet. En grundförutsättning för att kunna tillämpa ett skatteavtal är att den skattskyldige personen har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna.⁸⁷ Vid bedömning av vilken stat som utgör hemviststat kan endast en av staterna vara hemviststat vid tillämpning av skatteavtalet.⁸⁸ Vid bedömning av hemvisten är det personens anknytning som har avgörande betydelse.⁸⁹ Anses Sverige enligt skatteavtalet vara hemviststat och hemviststatsprincipen ska tillämpas uppstår beskattningsrätt för Sverige och beskattning av inkomsten sker i Sverige.⁹⁰ Hemviststatsprincipen grundar därmed sitt beskattningsanspråk på skattesubjektets skatterättsliga hemvist.⁹¹

⁸² Hilling (2013), *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*; SvST, nr 3, s. 188.

⁸³ A.a., s. 189.

⁸⁴ SKV, rättslig vägledning, ”Vad innebär internationell dubbelbeskattning?”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/326353.html#h-Internationell-dubbelbeskattning-skiljer-sig-fran-ekonomisk-dubbelbeskattning>>, besökt 2018-09-11.

⁸⁵ A.a.

⁸⁶ A.a.

⁸⁷ SKV, rättslig vägledning, ”Article 4 Resident”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/2970.html>>, besökt 2018-09-13.

⁸⁸ A.a.

⁸⁹ Dahlberg (2011), *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, SvJT, nr 4, s 382 ff.

⁹⁰ Lodin m.fl (2017); *Inkomstskatt*, s. 662 ff.

⁹¹ Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 16. Se även SKV PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 28.

Källstatsprincipen tar sikte på vilken stat skatteobjektet har anknytning till.⁹² Beskattningsanspråk för källstaten grundas på att den skattskyldige har inkomster som på något sätt härstammar från källstaten.⁹³ Det innebär att arbetstagaren kan ha lön som intjänats i källstaten (arbetslandet) vilken utgår därifrån eller har lön från ett rättssubjekt i källstaten. Arbetstagaren ska vidare sakna hemvist i källstaten.⁹⁴ Vid bedömning av källstat är det inkomstens härkomst som är av avgörande betydelse.⁹⁵ Staten där arbetet utförs är inkomstens källa och utgör därmed källstat.⁹⁶

Som nämndes tidigare grundas den svenska beskattningsrätten på hemviststatsprincipen. I vissa situationer tillämpar Sverige istället källstatsprincipen vid beskattning. Det sker när en begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomster som har stark anknytning till Sverige. Dessa inkomster ska vara uttryckta i lagen och det är oväsentligt vart den begränsat skattskyldiga individen är bosatt.⁹⁷

2.5 Det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet vid tillämpning av 183-dagarsregeln

Vem som är att se som den formella arbetsgivaren avgörs utifrån intern rätt.⁹⁸ Med begreppet formell arbetsgivare åsyftas den som formellt sett betalar ut ersättning för arbetet, eller den som ingått anställningsavtal med arbetstagaren.⁹⁹ Det är verksamheten med det formella ansvaret som är att se som arbetsgivare vid tillämpning av ett formellt arbetsgivarsynsätt.¹⁰⁰ Sverige tillämpar i gällande rätt synsättet med formell arbetsgivare både i

⁹² Dahlberg (2011), *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, SvJT, nr 4, s. 382 ff.

⁹³ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 28.

⁹⁴ A.a.

⁹⁵ SKV, rättslig vägledning, ”Vad innebär internationell dubbelbeskattning?”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/326353.html#h-Internationell-dubbelbeskattning-skiljer-sig-fran-ekonomisk-dubbelbeskattning>>, besökt 2018-09-12.

⁹⁶ Se Lindencrona (1994), *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 56–57.

⁹⁷ SKV, rättslig vägledning, ”Vad innebär internationell dubbelbeskattning?”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/326353.html#h-Internationell-dubbelbeskattning-skiljer-sig-fran-ekonomisk-dubbelbeskattning>>, besökt 2018-09-12.

⁹⁸ 2 § SINK.

⁹⁹ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 27.

¹⁰⁰ Jfr. 2 § SINK.

intern rätt och vid situationer då skatteavtalen blir tillämpliga avseende tillämpning av 183-dagarsregeln.¹⁰¹

Ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt fastställer istället arbetsgivaren genom att bedöma vem som fått nyttan av det utförda arbetet.¹⁰² Här lämnas det formella anställningsförhållandet åt sidan. Bortsett från vem arbetet faktiskt utförs åt läggs fokus på vem som bär kostnaderna för det dagliga arbetet. Här avses kostnader för arbetskläder och arbetsredskap m.m.¹⁰³

Huruvida ett ekonomiskt eller ett formellt arbetsgivarsynsätt tillämpas i nationell rätt får effekt vid tillämpning av 183-dagarsregeln då rekvisiten i regeln måste bedömas i två steg. Regeln stadgar att ersättningen undantas från skatteplikt om vistelsen understiger 183 dagar, arbetsgivaren inte har hemvist i Sverige samt att ersättningen inte belastar ett av arbetsgivaren fast driftställe i Sverige.¹⁰⁴ Effekten av att Sverige tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt blir att Sverige inte beskattar en persons ersättning då vistelsen understiger 183 dagar och ersättningen betalas ut av en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.¹⁰⁵ Tillämpas istället ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt vid tillämpning av 183-dagarsregeln är det av avgörande betydelse om arbetet utförs som en integrerad del av verksamheten.¹⁰⁶ Med ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt bortses från det formella anställningsförhållandet och bedöms arbetet utfört som en integrerad del av verksamheten för en arbetsgivare med hemvist eller fast driftställe i Sverige ska ersättningen beskattas här i landet.¹⁰⁷

I en gränsöverskridande situation där det finns en arbetsgivare i arbetstagarens hemviststat och en annan arbetsgivare på den lokala arbetsplatsen i landet där det tillfälliga arbetet utförs finns det ett intresse av hur arbetsgivarbegreppet definieras i nationell rätt. Definitionen påverkar nämligen huruvida skattskyldighet eller inte råder för den utsända arbetstagaren.¹⁰⁸

Uppstår en situation av internationell dubbelbeskattning där källstaten tillämpar synsättet med ekonomisk arbetsgivare ska hemviststaten undanröja dubbelbeskattning enligt modellavtalet.¹⁰⁹ Den bestämmelsen gäller även då

¹⁰¹ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 29.

¹⁰² A.a.

¹⁰³ A.a., s. 18-19.

¹⁰⁴ Reglerna presenteras mer ingående i avsnitt 3 och 4 i framställningen.

¹⁰⁵ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 29 ff.

¹⁰⁶ A.a.

¹⁰⁷ A.a.

¹⁰⁸ Se vidare avsnitt 3 för en presentation av 183-dagarsregeln och varför definitionen av arbetsgivarbegreppet får sådan genomslagskraft vid tillämpning av regeln.

¹⁰⁹ Punkt 8.10 kommentaren till art. 15 i OECD:s modellavtal.

hemviststaten tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt och därmed anser att arbetstagaren har hemvist i den staten.¹¹⁰ Inför Sverige synsättet med ekonomisk arbetsgivare innebär det att Sverige öppnar upp för rätten att beskatta begränsat skattskyldiga för dess arbete i Sverige, även om de får sin lön utbetald från utländska arbetsgivare, om det är en svensk arbetsgivare som drar nytta av arbetet.¹¹¹ Det ekonomiska och det formella arbetsgivarsynsättet är två olika synsätt kring hur arbetstagarens arbetsgivare ska fastställas vid gränsöverskridande arbete.

¹¹⁰ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 29.

¹¹¹ A.a., s. 18.

3 Beskattning av personer vid tillfälligt arbete i Sverige enligt gällande rätt

3.1 Inledning

En begränsat skattskyldig person som utför arbete i Sverige, men som är bosatt utomlands, är skattskyldig för sin inkomst hänförlig till Sverige här i landet.¹¹² Den begränsat skattskyldiga personen kan begära att inkomsten ska beskattas enligt IL istället för SINK.¹¹³ Genom beskattning enligt IL får arbetstagaren göra avdrag för kostnader för intjänandet av sin inkomst.¹¹⁴ Det kan exempelvis röra sig om avdrag för hemresor.¹¹⁵ Beskattning enligt IL innebär även att personen har rätt till grundavdrag.¹¹⁶ Avdragsrätt föreligger inte vid beskattning enligt SINK, men skatteobjektet beskattas istället med en lägre skattesats på 25 %.¹¹⁷ Möjligheten för begränsat skattskyldiga att välja att beskattas genom IL eller SINK infördes i svensk rätt efter domen *Wallentin*^{118 119}.

Huvudregeln enligt SINK innebär att en begränsat skattskyldig person som utför arbete i Sverige, som är bosatt utomlands, ska beskattas i enlighet med den uttömmande uppräkningsen i 5 § SINK. Det innebär att all lön, eller jämförlig förmån, från anställning eller uppdrag i Sverige är skattepliktig inkomst.¹²⁰

I dagsläget tillämpas synsättet med formell arbetsgivare i Sverige.¹²¹ Arbetsgivaren är med det formella synsättet den som betalar ut ersättning för arbetet.¹²² Vid en övergång från formell till ekonomisk arbetsgivare föreslås en förändring av 183-dagarsregeln träda i kraft i Sverige.¹²³

¹¹² Jonsson, IL (1999:1229), 3 kap. 18 §, not 132, Karnov internet 2018-09-06.

¹¹³ Jonsson, IL (1999:1229), 3 kap. 18 §, not 133, Karnov internet 2018-09-06.

¹¹⁴ A.a.

¹¹⁵ 12 kap. 24 § IL.

¹¹⁶ Jonsson, IL (1999:1229), 3 kap. 18 § IL, not 133, Karnov internet 2018-09-06..

¹¹⁷ 7 § SINK.

¹¹⁸ Mål C-169/03 *Wallentin v Riksskatteverket*.

¹¹⁹ Se vidare avsnitt 3.2.

¹²⁰ 5 § p. 1–2 SINK.

¹²¹ 2 § SINK.

¹²² Se 2 § SINK.

¹²³ SKV PM, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 6–7.

Därför presenteras först hur skattereglerna ser ut för en begränsat skattskyldig fysisk person. Därefter presenteras ett undantag till huvudregeln kring beskattning av begränsat skattskyldiga enligt SINK, nämligen 183-dagarsregeln, vilken ger begränsat skattskyldiga möjlighet att undanta inkomst från beskattning i Sverige om vissa särskilda krav är uppfyllda. Bestämmelsen presenteras både utifrån OECD:s bestämmelser i dess modellavtal samt utifrån svensk intern gällande rätt.

3.2 Beskattning av begränsat skattskyldiga personer

Definitionen av begränsat skattskyldiga personer regleras i IL.¹²⁴ Alla fysiska personer som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga.¹²⁵ Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige.¹²⁶ En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är endast skattskyldig för vissa inkomster, jämfört med en obegränsat skattskyldig som är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige.¹²⁷ För majoriteten av de personer som anses vara begränsat skattskyldiga är det helt oväsentligt då de saknar inkomster som ska beskattas i Sverige.¹²⁸ Den begränsat skattskyldiga är endast skattskyldig för inkomster som har *anknytning* eller sin *källa* i (källstaten) Sverige.¹²⁹

Innebörden av att vara begränsat skattskyldig och som berörs i det följande stadgas i 3 kap. 18 § IL. Situationen innebär att den begränsat skattskyldiga personen är skattskyldig för inkomster som räknas upp i 5 § SINK. Intressant för den vidare framställningen är vad som stadgas i paragrafens första, men framförallt andra punkt. Ersättning som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, kommun eller landsting, eller annan än svenska staten, är skattepliktig med 25 procent.¹³⁰

En fysisk person som är begränsat skattskyldig kan välja att bli beskattad enligt IL eller SINK.¹³¹ Möjligheten att bli beskattad enligt SINK eller IL

¹²⁴ 3 kap. 17 § IL.

¹²⁵ A.a.

¹²⁶ 3 kap. 3 § IL.

¹²⁷ 3 kap. 18 §, jfr 3 kap. 3 § IL och 3 kap. 8 § IL.

¹²⁸ Andersson, Saldén Enérus, Tivéus: Inkomstskattelagen med kommentarer (2018-04-17, Zeteo, internet), kommentaren till 3 kap. 17 §.

¹²⁹ Jonsson, IL (1999:1229), 3 kap. 18 §, not 132, Karnov internet 2018-09-17. Se även avsnitt 2.4.

¹³⁰ 7 § SINK.

¹³¹ Prop. 2004/05:19 s. 59.

härstammar från att endast möjligheten att bli beskattad enligt SINK ansågs utgöra så kallad ”dold diskriminering”.¹³² I ett förhandsavgörande hos EU-domstolen kring tolkning av artikel 45 FEUF om fri rörlighet för arbetstagare avgjordes frågan om beskattning enligt SINK stred mot fri rörlighet för arbetstagare.¹³³ Beskattning enligt SINK innebär att beskattning om 25 procent sker på anställningsinkomster m.m.¹³⁴ Beskattning enligt IL innebär en högre och progressiv skattesats, men med avdragsrätt, vilket inte medges enligt SINK.¹³⁵ För att undvika dold diskriminering gentemot begränsat skattskyldiga som skulle beskattas enligt SINK infördes därför år 2004 möjligheten för utomlands bosatta personer en möjlighet att beskattas enligt SINK (då med den lägre skattesatsen) alternativt enligt IL (den högre och progressiva skattesatsen men med avdragsrätt).¹³⁶ Möjligheten att beskattas enligt IL är ett avsteg från huvudregeln. Utomlands bosatta personer som är begränsat skattskyldiga beskattas enligt bestämmelserna i SINK, om personen inte aktivt anger att denne vill beskattas enligt IL.

För att bestämmelsen i SINK ska bli tillämplig krävs att det rör sig om en fysisk person, som är begränsat skattskyldig och har en inkomst som är skattepliktig enligt SINK.¹³⁷ Vilken den skattepliktiga inkomsten är definieras i 5 § SINK och uppräkningslistan är uttömmande.¹³⁸ Huvudregeln för utomlands bosatta personer som uppstår ersättning är att den är skattepliktig enligt SINK.¹³⁹

Huvudregeln enligt SINK innebär att ersättning ska beskattas med 25 procent. Till huvudregeln finns undantaget 183-dagarsregeln som stadgar att ersättning för tillfälligt arbete som understiger 183 dagar i Sverige ska undantas från beskattning i Sverige, om arbetsgivaren saknar hemvist i Sverige och ersättningen inte belastar ett fast driftställe i Sverige.¹⁴⁰ För att undantaget ska bli tillämpligt och inkomsten därmed undantas från beskattning i Sverige krävs att skatteobjektet vistas maximalt 183 dagar i landet, ersättningen utbetalas av en utländsk arbetsgivare och ersättningen inte belastar ett fast driftställe. Regeln återfinns både i intern rätt och i de

¹³² Se Andersson, Saldén Enérus, Tivéus: Inkomstskattelagen med kommentarer (2018-04-17, Zeteo, internet), kommentaren till 3 kap. 18 §.

¹³³ Mål C-169/03 Wallentin vs. Riksskatteverket, p.1.

¹³⁴ 5 § SINK, jfr 3 kap. 18 § p.1 IL.

¹³⁵ Se Andersson, Saldén Enérus, Tivéus: Inkomstskattelagen med kommentarer (2018-04-17, Zeteo, internet), kommentaren till 3 kap. 18 §.

¹³⁶ A.a., se även 4 § SINK.

¹³⁷ 3 § SINK.

¹³⁸ Jonsson, SINK (1991:586) 5 §, not 4, Karnov internet, 2018-09-17.

¹³⁹ Jfr 3–4 §§ SINK.

¹⁴⁰ 6 § SINK.

skatteavtal Sverige ingått. Regeln är baserad på den bestämmelse som återfinns i OECD:s modellavtal.¹⁴¹

3.3 The Organisation for Economic Co-operation and Development

Dubbelbeskattningsavtal är, som presenterats tidigare i uppsatsen, en del av internationell skatterätt.¹⁴² Situationen med dubbelbeskattning uppstår vid internationella samarbeten, exempelvis vid tillfälligt arbete i Sverige av utomlands bosatta personer. Förhållandet att flera stater vill beskatta ett skatteobjekt skapar en fråga om internationell juridisk dubbelbeskattning.¹⁴³ Skatteavtalen förhandlas fram mellan de avtalslutande staterna i syfte att undvika juridisk dubbelbeskattning.¹⁴⁴

Många dubbelbeskattningsavtal är uppbyggda på liknande sätt tack vare att de är baserade på *OECD:s Model Tax Convention on Income and Capital*¹⁴⁵. Modellavtalet utgör en frivillig mall för hur dubbelbeskattningsavtal kan utformas.¹⁴⁶ Avtalet har haft en positiv inverkan på utformandet av dubbelbeskattningsavtal, då flera stater ingått avtal med modellavtalet som grund.¹⁴⁷ Det har i sin tur gjort att det finns en viss harmoniseringsgrad kring flera skatteavtal idag.¹⁴⁸

Till OECD:s modellavtal finns det en kommentarsbilaga som spelar en avgörande roll vid tillämpning och tolkning av skatteavtalen.¹⁴⁹ Syftet med modellavtalets kommentarsbilaga är att förklara och hjälpa till vid tolkning av vad som framgår av avtalsartiklarna.¹⁵⁰ Kommentarererna ska tillmätas stor betydelse vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal, men utgör inte ensamt ett rättsligt bindande dokument.¹⁵¹ OECD:s råd (*eng. council*) har uttryckt ett önskemål om att medlemsländerna ska använda avtalet och dess

¹⁴¹ Jfr exv art. 15 nordiska skatteavtalet.

¹⁴² Se avsnitt 2.

¹⁴³ Dahlberg (2003), *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECDs modellavtal?*, s. 137.

¹⁴⁴ Lind (2017), *Crossing a Border*, s. 103.

¹⁴⁵ Vidare nämnt OECD:s modellavtal.

¹⁴⁶ OECD, "Tax Treaties", <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>, besökt 2018-09-07.

¹⁴⁷ Hilling (2016), *Skatteavtal och generalklausuler*, s. 35.

¹⁴⁸ A.a.

¹⁴⁹ Lind (2017), *Crossing a Border*, s. 103.

¹⁵⁰ OECDs modellavtal, Introduction, p. 28, s. 18.

¹⁵¹ OECDs modellavtal, Introduction, p. 29, s. 18, samt Dahlberg (2003), *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECDs modellavtal?*, s. 145.

kommentarer vid utformandet av sina skatteavtal.¹⁵² Medlemsländerna har rätt att reservera samt anmärka på modellavtalets artiklar och dess kommentarer. En medlemsstat som lämnar en reservation till en artikel i modellavtalet avser att *inte* använda sig av den aktuella artikeln i sina skatteavtal.¹⁵³ En anmärkning riktar sig mot den *tolkning* som en viss kommentar till modellavtalet föreskriver. Lämnar en medlemsstat en anmärkning innebär det att medlemsstaten väljer att tolka artikeln i modellavtalet på ett annat sätt än på det sätt som förespråkas i kommentaren.¹⁵⁴

3.4 Inkomst av enskild tjänst enligt OECD:s modellavtal

Artikel 15 i OECD:s modellavtal, '*Income from employment*' (sv. inkomst av enskild tjänst), består av tre delar. Beståndsdelarna är huvudregeln, undantagsregeln (även kallad 183-dagarsregeln eller montörregeln) och slutligen specialregler för personer anställda i internationell trafik. Dessa beståndsdelar utreds i det följande.

3.4.1 Huvudregeln

Huvudregeln, som stadgas i artikel 15 (1), innebär att inkomst av tjänst ska beskattas i den stat där arbetstagaren har sin hemvist.¹⁵⁵ Utförs arbetet däremot inte i hemviststaten utan i den andra avtalslutande staten (källstaten) ska den staten beskatta inkomsten. Huvudregeln stadgar därmed att beskattning ska ske i hemviststaten, men om arbetet utförs i en annan avtalslutande stat ska inkomsten från arbetet beskattas i arbetslandet istället.¹⁵⁶ En delad beskattningsrätt föreligger då för hemviststaten och arbetslandet. För att arbetet ska anses vara utfört i annan stat än hemviststaten krävs fysisk närvaro i staten.¹⁵⁷ Huvudregeln stadgar slutligen att om delad beskattningsrätt föreligger åligger det hemviststaten att undanta inkomsten från beskattning, alternativt avräkna skatten enligt vald

¹⁵² OECD:s modellavtal, Introduction, p. 3, se även OECD:s modellavtal, Annex, I 1–3.

¹⁵³ Hilling (2016), *Skatteavtal och generalklausuler*, s. 36.

¹⁵⁴ A.a.

¹⁵⁵ Skatteverket, rättslig vägledning, ”Article 15 Income from employment”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/2981.html>>, besökt 2018-09-10.

¹⁵⁶ Skatteverket, rättslig vägledning, ”Beskrivning av artikeln”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-1-Beskattning-i-hemviststaten-om-inte-arbetet-utfors-i-en-annan-avtalslutande-stat>>, besökt 2018-10-19.

¹⁵⁷ Punkt 5, kommentaren till modellavtalet artikel 15.

metodartikel i avtalet.¹⁵⁸ Huvudregeln ger uttryck för *intjänandeprincipen* vilken innebär att arbetslandet har rätt att beskatta inkomsten oavsett vid vilken tidpunkt inkomsten betalas ut, så länge den är intjänad när personen arbetade i arbetslandet.¹⁵⁹ Enligt svensk intern rätt tillämpas istället *kontantprincipen*.¹⁶⁰ Principen stadgar, jämfört med intjänandeprincipen, att inkomst ska tas upp som intäkt det beskattningsår då personen haft möjlighet att disponera över ersättningen. Det innebär exempelvis att lön som betalas ut retroaktivt för ett antal år ska tas upp till beskattning för det sistnämnda året, inte fördelas på de år lönen hänförs från.¹⁶¹

Sammanfattningsvis innebär huvudregeln i modellavtalet att beskattning ska ske i hemviststaten, men om arbete utförs i en annan avtalsslutande stat ska beskattning ske i arbetslandet.¹⁶²

3.4.2 Undantaget – hemviststatens uteslutande rätt att beskatta

Huvudregeln ger som bekant arbetslandet beskattningsrätt om arbetet, genom fysisk närvaro, utförts där.¹⁶³ I artikel 15 (2) ges hemviststaten en uteslutande beskattningsrätt. Regeln benämns 183-dagarsregeln och lyder:

2. Notwithstanding the provisions of paragraph [15] 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.¹⁶⁴

Artikelns andra punkt stadgar därmed ett undantag från att inkomst beskattas i arbetslandet istället för i hemviststaten om arbetet utförs i annan

¹⁵⁸ Se artikel 15.1 samt artikel 23 A–23 B i OECD:s modellavtal som stadgar exempt- och credit-metoden.

¹⁵⁹ Paragraf 2, not 2.2, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁶⁰ 10 kap. 8 § IL.

¹⁶¹ Borg, Inkomstskattelag (1999:1229) 10 kap. 8 §, Lexino 2018-08-14.

¹⁶² Artikel 15 (1) OECD:s modellavtal.

¹⁶³ A.a.

¹⁶⁴ Art. 15 (2) OECD:s modellavtal.

avtalslutande stat.¹⁶⁵ 183-dagarsregeln skapar en uteslutande beskattningsrätt för hemviststaten, även om arbetet utförts i källstaten.¹⁶⁶

Regeln uppställer tre krav (se a-c på förgående sida) som ska vara uppfyllda för att undantaget ska bli tillämpligt. 183-dagarsregeln är därmed ett avsteg från principen om att ersättning ska beskattas i arbetslandet.¹⁶⁷ Undantagsregeln syftar till att underlätta beskattningen för personer som är utsända på tillfälliga uppdrag i flera stater. Beskattning i hemlandet kan anses lättare och mer effektivt än beskattning i arbetslandet i sådana situationer.¹⁶⁸ I den fortsatta framställningen sker en genomgång av de rekvisit som stadgas i artikel 15 (2) a-c.

3.4.2.1 Vistelsens längd

Det första kravet uppställer en gräns på 183 dagar för vistelsens längd under en tolv månadersperiod i staten där arbetet utförs.¹⁶⁹ Perioden ska börja eller sluta under det aktuella beskattningsåret, men något krav på att perioden ska motsvara ett kalenderår återfinns inte i modellavtalet.¹⁷⁰ Kravet som uppställs är därmed att max 183 dagar får spenderas i staten under en rullande tolv månadersperiod som börjar eller slutar under det aktuella beskattningsåret för att inkomsten ska bli skattefri i staten.¹⁷¹ Vid beräkning av dagar uppställs ett krav på fysisk närvaro. OECD förespråkar att kravet på fysisk närvaro ska användas vid beräkning av dagar i arbetslandet i syfte att på ett okomplicerat sätt avgöra när arbete ska anses utfört i arbetslandet.¹⁷² Kravet på fysisk närvaro infördes i syfte att tydliggöra hur beräkning av dagarna skulle ske och i syfte att införa en enhetlig metod för medlemsländerna. Vid beräkning av vistelsens längd ska dag för ankomst och avresa, del av dag samt alla andra dagar som spenderas i arbetslandet (oavsett vardag, helgdag eller högtid) räknas.¹⁷³

¹⁶⁵ Paragraf 2, not 7–8, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁶⁶ Pelin (2016), *Internationell inkomstskatt*, s. 93–94.

¹⁶⁷ Jfr Hilling (2013), *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvSkT, nr 3, s. 196 ff.

¹⁶⁸ Paragraf 2, punkt 6.2, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁶⁹ Paragraf 2, punkt 4, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet, jfr SKV rättsliga vägledning, ”Beskrivning av artikeln”,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-09-24.

¹⁷⁰ Paragraf 2, punkt 4–4.1, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷¹ SKV rättsliga vägledning, ”Beskrivning av artikeln”,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-09-25.

¹⁷² Paragraf 2, punkt 5, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷³ A.a.

Den inkomst som omfattas är lön, och ersättning i dess ställe, exempelvis anställningsförmåner.¹⁷⁴ Ersättning som betalas ut efter anställningens upphörande, men som är hänförlig till anställningen ska anses härledd till landet där arbetet utfördes. Det kan då röra sig om ej tidigare utbetald bonus eller eftersläpande lön.¹⁷⁵

3.4.2.2 Arbetsgivarens hemvist och arbetsgivarbegreppet

Det andra kravet som uppställs i bestämmelsen är att arbetsgivaren, som betalar ut ersättningen eller att ersättningen betalas ut på dennes vägnar, inte ska ha hemvist i arbetslandet.¹⁷⁶

Tolkning av arbetsgivarbegreppet får en avgörande betydelse vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Begreppet är inte definierat i modellavtalet utan ska bestämmas utifrån definitionen enligt källstatens interna skatterätt.¹⁷⁷ Rekvisitetet kräver först att det enligt källstatens interna rätt fastställs vem som är att se som arbetsgivare. Sedan ska arbetsgivarens hemvist fastställas. OECD har i sina kommentarer angett att det är upp till de anslutna staterna att själva enligt intern skattelagstiftning fastställa hur arbetsgivarbegreppet ska bedömas.¹⁷⁸ OECD öppnar därmed upp för att begreppet kan tolkas både utifrån ett formellt- och ekonomiskt arbetsgivarbetydelse.¹⁷⁹

Tolkningen av arbetsgivarbegreppet presenterades i samband med 2010 års uppdatering av modellavtalet och dess kommentarer. Det skedde i syfte att lösa problematiken kring olika tolkningar av begreppet *arbetsgivare* som fanns.¹⁸⁰ Innan 2010 års uppdatering ansågs artikel 15 (2) i modellavtalet öppnat upp för en form av skatteundandragande situationer. En form av internationell arbetskraftsuthyrning skapades i syfte att undgå beskattning av arbetstagaren i arbetslandet.¹⁸¹ En arbetstagare med en formell anställning i hemviststaten, kunde endast bedömas ha sin verkliga

¹⁷⁴ Paragraf 1, punkt 2.1, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷⁵ Paragraf 1, punkt 2.4, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷⁶ Se art. 15 (2) b, samt kommentaren till paragraf 2, punkt 6 till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷⁷ Paragraf 2, punkt 8.4, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷⁸ Paragraf 2, punkt 8.7, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁷⁹ Paragraf 2, punkt 8.1–8.28, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁸⁰ SKV rättsliga vägledning, ”Beskrivning av artikeln”,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-09-25.

¹⁸¹ Punkt 8 i OECD:s modellavtal konsoliderad version år 2008, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214>, besökt 2018-11-28.

arbetsgivare i arbetslandet vid skatteundandragande situationer.¹⁸² Ändringen stadgade därmed att källstaten har rätt att tillämpa ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt. Förändringen innebär även att hemviststaten i större utsträckning måste acceptera att källstaten tillämpar ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt.¹⁸³ Modellavtalets kommentarsbilaga stadgade att en uthyrningssituation skapad med ett skatteundandragande syfte, påkallade att berörda stater skulle fastställa vem den verkliga arbetsgivaren var. Med den verkliga arbetsgivaren syftades då på den ekonomiska arbetsgivaren, vilken drog den faktiska nyttan av det utförda arbetet. Arbetsgivarbegreppet var inte definierat i modellavtalet innan ändringen år 2010.¹⁸⁴ I modellavtalets kommentarsbilaga stadgades endast att ”*the employer is the person having rights on the work produced and bearing the relative responsibility and risks*”.¹⁸⁵ I dagsläget ska arbetsgivarbegreppet fastställas mot bakgrund av staternas interna lagstiftning, vilket innebär att ett ekonomiskt eller ett formellt arbetsgivarsynsätt kan tillämpas.¹⁸⁶

3.4.2.3 Fast driftställe

Det tredje kravet fastställer att ersättningen inte får belasta ett fast driftställe vilket arbetsgivaren har i staten.¹⁸⁷ Har arbetsgivaren ett fast driftställe i staten där arbetet utförs, får inte ersättningen belasta det fasta driftstället.¹⁸⁸ Syftet med bestämmelsen är att fastställa att undantaget i art. 15 (2) inte är tillämpligt på ersättning som kan ge upphov till avdrag, vid beräkning av vinst för det fasta driftstället.¹⁸⁹ Irrelevant för bestämmelsen är om arbetsgivaren gjort avdrag eller inte för ersättningen vid beräkning av vinst och beskattning för det fasta driftstället.¹⁹⁰

¹⁸² SKV rättslig vägledning, ”Arbetsgivarbegreppet”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.7/2981.html>>, besökt 2018-11-28.

¹⁸³ A.a.

¹⁸⁴ För 2010 års modellavtal se <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2010-en.pdf?expires=1543238562&id=id&accname=ocid177253&checksum=51A4126B65388C19F0DF2A0F1031D7F2>, besökt 2018-11-28.

¹⁸⁵ Jämför punkt 8 i OECD:s modellavtal konsoliderad version år 2008, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214>, besökt 2018-11-28.

¹⁸⁶ Paragraf 2, punkt 8.1–8.28, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁸⁷ Art. 15 (2) c OECD:s modellavtal.

¹⁸⁸ Paragraf 2, punkt 7, kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

¹⁸⁹ A.a.

¹⁹⁰ A.a.

3.5 Undantag från skattepliktig inkomst enligt svensk intern rätt

Huvudregeln enligt svensk gällande rätt är att begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga i inkomstlaget tjänst för ersättning som utgått på grund av anställning eller uppdrag i Sverige.¹⁹¹ Som nämndes i inledningen till det här kapitlet finns numer en viss valmöjlighet om beskattning ska ske enligt IL eller SINK.¹⁹² I den fortsatta framställningen presenteras endast situationen enligt SINK då uppsatsen syftar till att reda ut vad 183-dagarsregeln innebär.

Till huvudregeln i 5 § SINK finns ett undantag. Det tillåter en utomlands bosatt person som utför arbete i Sverige i *mindre än 183 dagar* under en rullande tolv månadersperiod att undanta inkomst från beskattning.¹⁹³ För skattebefrielsen krävs även att personen fått ersättningen utbetald av en arbetsgivare utan hemvist i Sverige, samt att ersättningen inte belastar ett fast driftställe i Sverige.¹⁹⁴ Samtliga rekvisit ska vara uppfyllda för att undantag från skattskyldighet ska uppstå. Undantaget från skatteplikt benämns 183-dagarsregeln och är baserad på artikel 15 (2) i OECD:s modellavtal. Undantaget i 6 § p.1 SINK lyder som följer:

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

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, om
 - a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
 - b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt
 - c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;”

Det innebär att enligt intern gällande rätt undantas en begränsat skattskyldig persons ersättning, enligt ovan, från beskattning i Sverige om samtliga rekvisit är uppfyllda. Den svenska 183-dagarsregeln är utformad med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal som grund.¹⁹⁵ I de följande tre delavsnitten följer en genomgång av rekvisiten i den internrättsliga 183-dagarsregeln som återfinns i punkterna a-c.

¹⁹¹ Se 3 kap. 18 § p.1 IL och 5 § p. 1–2 SINK.

¹⁹² Jonsson, inkomstskattelagen (1999:1229), 3 kap. 18 § p.1, not 133, Karnov internet, 2018-09-24.

¹⁹³ 6 § p. 1 SINK.

¹⁹⁴ A.a.

¹⁹⁵ Prop. 1989/90:47 s. 22.

3.5.1 Ej stadigvarande vistelse

183-dagarsregeln innebär att en person inte får vistas i mer än *183 dagar i Sverige under en rullande 12-månadersperiod*.¹⁹⁶ En begränsning av vistelsens längd utgör det första rekvisitet i bestämmelsen. Hel- och halvdagar räknas som hela dagar, och ankomst- och avresedagen räknas in vid beräkning av vistelsens längd.¹⁹⁷ Halvdagar går därmed inte att slå ihop till en heldag, utan utgör separat en heldag vid beräkning av dagar.¹⁹⁸ Vistas personen längre än 183 dagar i Sverige ska dennes inkomst beskattas i enlighet med huvudreglerna i SINK, det vill säga med 25 procent skatt på förvärvsinkomsten.¹⁹⁹ Då regeln är inspirerad av modellavtalets bestämmelse i artikel 15 (2) och det i avtalet inte stadgas hur tolv månadersperioden ska vara utformad har Sverige valt att införa en *rullande tolv månadersperiod*.²⁰⁰

Kravet på att vistelsen ska understiga 183 dagar innebär vidare att personen inte kan vistas stadigvarande i Sverige. Frågan kring om personen anses vara stadigvarande i Sverige eller inte har också inverkan vid bedömning om personen ska anses vara obegränsat, eller begränsat skattskyldig i Sverige.²⁰¹ Som nämndes ovan är det endast personer som är begränsat skattskyldiga som kan beskattas enligt SINK.²⁰² Den allmänna uppfattningen inom svensk intern rätt är att en sammanhängande period om minst sex månader krävs för att vistelsen ska anses stadigvarande.²⁰³ Ett eller flera tillfälliga avbrott i vistelsen påverkar inte bedömningen kring om personen vistas stadigvarande i Sverige eller inte.²⁰⁴ Syftet med vistelsen i Sverige saknar betydelse för bedömningen och det är istället vistelsens längd som är av intresse.²⁰⁵ Vad som utgör ett tillfälligt avbrott är inte helt klart.²⁰⁶ Klart står dock att ett avbrott i vistelsen på minst sex månader inte

¹⁹⁶ 6 § p.1 a SINK.

¹⁹⁷ Prop. 1989/90:47 s. 22.

¹⁹⁸ SKV, rättslig vägledning, ”Lön från en utländsk arbetsgivare är i vissa fall skattefri”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.8/2648.html?q=183-dagarsregeln#h-Lon-fran-en-utlandsk-arbetsgivare-ar-i-vissa-fall-skattefri-183-dagarsregeln>>, hämtad 2018-09-06.

¹⁹⁹ Jfr 5 § SINK.

²⁰⁰ Jfr avsnitt 3.4.2.1.

²⁰¹ Jfr 3 kap. 3 § p. 2 IL.

²⁰² Jfr 3 kap. 18 § p. 1 IL.

²⁰³ Bækkevold; IL (1999:1229), 3 kap 3 § p.2 not 102, Karnov internet 2018-09-13. Se även Pelin (2016), *Internationell skatterätt*, s. 18–19.

²⁰⁴ A.a.

²⁰⁵ RÅ 1947 Fi 445 och RÅ 1952 ref. 12.

²⁰⁶ Jfr Gustafsson (2016), *Innebörden av tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen – vid bedömning av stadigvarande vistelse*, SN, nr 2, s. 279.

är att se som tillfälligt.²⁰⁷ Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att en stadigvarande vistelse inte förelåg då en person befann sig 3 månader i sträck samt ytterligare 30 osammanhängande dagar årligen i Sverige.²⁰⁸ Vidare har Skatteverket i ett ställningstagande konstaterat att en utlandsvistelse som är längre än sex månader inte är tillfällig och därför inte kan ses som ett tillfälligt avbrott.²⁰⁹ Ett annat fall rörde en läkare som återkommande arbetade i Sverige. Trots att vistelseperioderna i Sverige understeg sex månader ansåg domstolen att läkaren hade vistats stadigvarande i Sverige. Avbrotten i läkarens vistelse hade uppgått till cirka 2–3 månader. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att SINK därför inte var tillämplig på personen i fråga.²¹⁰ Frågan huruvida tillfälliga avbrott kan inverka på bedömningen kring om personen ska anses stadigvarande i Sverige eller inte verkar enligt praxis inte stå helt klar.

Anses en person vistas stadigvarande i Sverige är personen obegränsat skattskyldig enligt intern rätt och faller därmed utanför beskattning enligt SINK och beskattas istället enligt bestämmelserna i IL.²¹¹

3.5.2 Arbetsgivaren ska ej ha hemvist i Sverige

För möjligheten att undanta inkomsten från beskattning i Sverige krävs att ytterligare två rekvisit är uppfyllda. Det krävs att *arbetsgivaren inte har hemvist i Sverige*.²¹² Det är därmed ett krav enligt bestämmelsen att arbetsgivaren är ett utländskt företag.²¹³ Definitionen av vem som är att se som arbetsgivare kan därför få avgörande betydelse vid bedömningen om Sverige har beskattningsrätt eller inte. Enligt gällande rätt avses med arbetsgivare den som betalar ut ersättningen för arbetet.²¹⁴ Sverige tillämpar enligt gällande rätt ett formellt arbetsgivarsynsätt vilket är stadgat i lag.²¹⁵

²⁰⁷ Exv. HFD, mål nr 6034-17, personen återkommer till Sverige så pass ofta att en utlandsvistelse överstigande sex månader inte förekommer varför den stadigvarande vistelsen aldrig bryts.

²⁰⁸ HFD, mål nr 6736-17.

²⁰⁹ SKV, ställningstagande, ”Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse”, dnr 130 92654-05/111, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/29251.html>>, besökt 2018-10-03.

²¹⁰ RÅ 2008 ref 16.

²¹¹ Jfr 3 kap. 3 § IL, se dock avsnitt 3.7 för ett resonemang kring när en obegränsat skattskyldig kan träffas av 183-dagarsregeln genom skatteavtal.

²¹² 6 § p.1 b SINK.

²¹³ Här avses med utländskt företag en verksamhet som saknar fast driftställe i Sverige, i enlighet med definitionen i Skatteverkets promemoria *Beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, s. 19.

²¹⁴ Se 2 § SINK.

²¹⁵ A.a.

3.5.3 Ej belasta fast driftställe i Sverige

Slutligen ska *ersättningen till arbetstagaren inte belasta ett till arbetsgivaren fast driftställe* i Sverige.²¹⁶ Fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § IL och ges samma innebörd i SINK.²¹⁷ Det definieras som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.²¹⁸ Är samtliga av de nu uppräknade rekvisiten uppfyllda är ersättningen undantagen från skatteplikt. Regeln som kallas för 183-dagarsregeln är ett undantag i SINK för utomlands bosatta personer att undanta inkomst från beskattning i Sverige.²¹⁹

Ska en begränsat skattskyldig person beskattas enligt SINK och 183-dagarsregeln är det Skatteverket som fattar beslut om det.²²⁰ Den skattskyldige ska sedan visa upp det fattade beslutet för utbetalaren av ersättningen för att beskattas i enlighet med SINK.²²¹

3.6 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Sverige har ingått ett multilateralt folkrättsligt bindande skatteavtal med de övriga nordiska länderna Danmark, Färöarna, Finland, Island, och Norge.²²² 183-dagarsregeln återfinns, liksom i svensk intern rätt och i modellavtalet, i det nordiska skatteavtalet.²²³ Huvudregeln, att ersättning ska beskattas i hemviststaten om arbete inte utförts i en annan avtalsslutande stat, är i sak densamma som i modellavtalet.²²⁴ Kommentarererna till modellavtalet föreskriver att fysisk närvaro ska användas som metod vid beräkning av arbetade dagar i en stat. Svensk praxis har bekräftat att metoden ska användas även vid beräkning av dagar enligt det nordiska skatteavtalet.²²⁵

Undantagsregeln, som stadgar när källstaten inte har rätt att beskatta en ersättning, återfinns likt i svensk intern rätt och i OECD:s modellavtal i skatteavtalet och lyder som följer:

²¹⁶ 6 § p.1 c SINK.

²¹⁷ 2 § SINK.

²¹⁸ Se 2 kap. 29 § 1st IL. Huruvida det föreligger ett fast driftställe måste avgöras i det enskilda fallet, varför någon närmare presentation av begreppet inte görs i den fortsatta framställningen.

²¹⁹ Berglund (2014), *Schumackerdoktrinen*, s. 146.

²²⁰ 13 kap. 1 § SFL.

²²¹ 13 kap. 2 § SFL.

²²² 1 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

²²³ Se artikel 15.2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

²²⁴ Jfr artikel 15 (1) OECD:s modellavtal.

²²⁵ HFD 2012 ref. 18.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om
 - a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
 - b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, och
 - c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt
 - d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft

183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet innehåller precis som svensk intern rätt och modellavtalet kumulativa rekvisit. Ett krav på att arbete får utföras under max 183 dagar under en rullande tolv månadersperiod stadgas som ett första rekvisit. Det ska även röra sig om en utländsk arbetsgivare och ersättningen får inte belasta ett fast driftställe.²²⁶ Utöver de tre uppräknade rekvisiten krävs enligt skatteavtalet att det inte är fråga om uthyrning.²²⁷ Med uthyrning krävs en situation där det finns en arbetstagare, en uppdragsgivare och en uthyrare. Arbetstagaren ska ha hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Arbetstagaren ska genom en uthyrare ställas till förfogande för att utföra arbete i uppdragsgivarens verksamhet, vilken är placerad i en annan avtalsslutande stat.²²⁸ Uppdragsgivaren ska ha hemvist eller fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Slutligen krävs att uthyraren inte ansvarar för arbetstagaren eller står risken för det arbete som utförs.²²⁹ Därefter ska en samlad bedömning göras kring arbetsledning, vem som disponerar över arbetsplatsen, vem som bär kostnaden för arbetsredskap och arbetskläder, vem som beslutar kring frågor om antalet arbetstagare samt dess kvalifikationer med mera.²³⁰ Bestämmelsen i det nordiska skatteavtalet skiljer sig med uthyrningsrekvisitet från 183-dagarsregeln i modellavtalet och SINK.

År 2010 ändrades punkt 8 i kommentarerna till modellavtalet avseende arbetsgivarbegreppet. Genom ändringen infördes i modellavtalets kommentarsbilaga ett antal kriterier som ska analyseras vid fastställande av vem som är att se som arbetsgivare i en uthyrningssituation.²³¹ Innan ändringen år 2010 saknades en allmän definition avseende ”uthyrning av arbetskraft” i modellavtalet och hur arbetsgivarbegreppet skulle tolkas i

²²⁶ Jfr 6 § p.1 SINK och artikel 15 (2) OECD:s modellavtal.

²²⁷ Se artikel 15 (2) d i det nordiska skatteavtalet.

²²⁸ Protokollspunkt V(1) till det nordiska skatteavtalet.

²²⁹ A.a.

²³⁰ Protokollspunkt V(2) till det nordiska skatteavtalet.

²³¹ Paragraf 2, punkt 8.14 kommentarerna till artikel 15 i modellavtalet, se även avsnitt 4.2.1.

skatteavtalen vid just uthyrning.²³² Skatteverket konstaterade, i ett ställningstagande från 2010, att vid bedömning av vem arbetet ska anses utfört åt, i en uthyrningssituation, ska det vara avgörande för bedömningen vart arbetet utförts som en integrerad del av verksamheten.²³³ I samma ställningstagande konstaterade Skatteverket att en samlad bedömning av kommentarerna till det nordiska skatteavtalet, respektive modellavtalet, ska göras och bedömningen ska i det stora hela ske på samma sätt.²³⁴

3.7 Obegränsat skattskyldiga kan träffas av 183-dagarsregeln i skatteavtal

Tidigare har den mer frekvent förekomna situationen att en begränsat skattskyldig person som beskattas enligt SINK och träffas av 183-dagarsregeln presenterats. En person som är obegränsat skattskyldig träffas inte av reglerna i SINK. Lagen är endast tillämplig på begränsat skattskyldiga personer.²³⁵ En obegränsat skattskyldig person kan träffas av 183-dagarsregeln i aktuellt skatteavtal under vissa omständigheter. Det är en lagteknisk bestämmelse. En person som är obegränsat skattskyldig enligt intern rätt, kan ha hemvist i ett annat land än Sverige enligt skatteavtal.²³⁶ Skälet till att personen är obegränsat skattskyldig kan exempelvis bero på väsentlig anknytning till Sverige. Personen kan trots väsentlig anknytning till Sverige ha hemvist i en annan stat enligt bestämmelser i skatteavtalet.²³⁷ Situationen kan även uppstå när en person bor utomlands, men har vistats i sådan omfattning i Sverige att personen anses stadigvarande vistas i Sverige.²³⁸ Det innebär att personen spenderat mer än sex månader (vilket är att jämföra med 183 dagar) i Sverige under en *tolvmånadersperiod*. Tidigare i uppsatsen fördes ett resonemang kring när stadigvarande vistelse ska anses föreligga.²³⁹ Personen anses då obegränsat skattskyldig enligt intern gällande rätt och kan inte tillämpa SINK. Bestämmelser i ett skatteavtal kan föreskriva att perioden som ska omfattas ska beräknas på kalenderår, inte en

²³² Jämför punkt 8 i OECD:s modellavtal, konsoliderad version från 2008 respektive 2010; <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214>, samt <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2010-en.pdf?expires=1543238562&id=id&accname=ocid177253&checksum=51A4126B65388C19F0DF2A0F1031D7F2>, besökt 2018-11-23.

²³³ SKV, ställningstagande, ”Arbetsgivarbegreppen i skatteavtalen”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2102.html>>, besökt 2018-11-23.

²³⁴ A.a.

²³⁵ 3 § SINK.

²³⁶ Jfr 3 kap. 3 § IL. Se även avsnitt 2.4 om hemvistbegreppet.

²³⁷ A.a.

²³⁸ A.a.

²³⁹ Se avsnitt 3.5.1.

rullande tolv månadersperiod.²⁴⁰ Personen kan då ha spenderat mer än 183 dagar under tolv månadersperioden och kan därför inte tillämpa skattelättnadsregeln i SINK. Samtidigt kan personen möjligtvis uppfylla 183-dagarsregeln genom skatteavtalet då personen under kalenderåret inte spenderat mer än 183 dagar i Sverige. På så sätt kan personen anses obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern gällande rätt och därmed inte kunna tillämpa 183-dagarsregeln i intern rätt. Samtidigt uppfyller personen rekvisiten för 183-dagarsregeln enligt skatteavtalet då personen spenderat färre än 183 dagar under *kalenderåret* i Sverige.²⁴¹

²⁴⁰ Se artikel 15 (2) a, Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Folkrepubliken Kinas regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst.

²⁴¹ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 65.

4 Beskattning av personer vid tillfälligt arbete i Sverige med ett ekonomiskt arbetsgivar-synsätt

4.1 Inledning

Som beskrivits tidigare i uppsatsen tillämpar Sverige i dagsläget ett formellt arbetsgivar-synsätt, både i intern rätt och i förhållande till skatteavtal.²⁴² I juni 2017 presenterade Skatteverket en promemoria 'Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige'.²⁴³ Ärendet skickades ut på remiss och under våren 2018 lämnade regeringen över ärendet till Lagrådet för att remitteras.²⁴⁴ Förslaget krävde ytterligare utredning vilket bland annat Lagrådet påpekade, men även remissinstanser som Domstolsverket, Företagarna och Svenskt Näringsliv.²⁴⁵ Regeringen lade fram ett nytt förslag 'Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige' i augusti 2018.²⁴⁶ Kompletteringen skickades sedan ut på remiss till ett antal remissinstanser som återigen fick möjlighet att yttra sig kring förslaget. I det följande kapitlet sker en genomgång av Skatteverkets och senare regeringens förslag samt en presentation av det kompletterande förslaget.

4.2 Hur synsättet med ekonomisk arbetsgivare kan införas i svensk rätt

Förslaget att övergå till ekonomisk arbetsgivare vid tillämpning av intern rätt och i förhållande till skatteavtal lades först fram av Skatteverket.²⁴⁷ Regeringen accepterade i princip alla de förslag och ändringar Skatteverket lagt fram i sin promemoria, och lade senare fram ett förslag vilket skulle remitteras till lagrådet. Det förslag som initierades av Skatteverket berör framförallt begränsat skattskyldiga personer som tillfälligt arbetar i Sverige.

²⁴² Jfr 2 § SINK.

²⁴³ Fi 2017/02786/S3, SKV PM.

²⁴⁴ Se Lagrådsremiss.

²⁴⁵ Se respektive remissvar från de tre remissinstanserna.

²⁴⁶ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag.

²⁴⁷ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 2 och s. 53.

Förslaget innehöll fler förslag än en begränsning av 183-dagarsregeln, men de övriga förslagen så som registreringskyldighet lämnas utanför den här uppsatsen. Det här grundar sig i att de övriga förslagen inte är aktuella för syftet med den här uppsatsen.

Som beskrivits tidigare i framställningen beskattas utomlands bosatta personer enligt SINK vid arbete i Sverige.²⁴⁸ Till huvudregeln finns det ett undantag i 6 § 1 st. SINK som benämns 183-dagarsregeln vilket undantar den skattskyldiges inkomst från beskattning i Sverige om vissa särskilda rekvisit är uppfyllda. Dessa rekvisit beskrevs i avsnitt 3.5. Bestämmelserna i 2 § och 6 § SINK stadgar hur Sverige ser på arbetsgivarbegreppet vid tillämpning av 183-dagarsregeln enligt gällande rätt. Då Sverige tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt blir ett stort antal utomlands boende personer som tillfälligt arbetar i Sverige inte beskattade här i landet för arbete som utförs i Sverige. Det är en skatteintäkt Sverige skulle kunna tillvarata om synsättet skiftade. Införs en rätt att beskatta personer från och med första dagen de arbetar i Sverige uppnås det här.²⁴⁹ Enligt bestämmelserna i gällande rätt beskattas begränsat skattskyldiga personer olika beroende på vem som betalar ut deras ersättning.²⁵⁰ I det framlagda förslaget föreslås istället nyttan vara det avgörande för beskattningsanspråket, inte det formella anställningsförhållandet. Det ändrade synsättet skulle leda till ökad konkurrensneutralitet på arbetsmarknaden enligt Skatteverket.²⁵¹

Förslaget att införa synsättet med ekonomisk arbetsgivare i svensk intern rätt och vid tillämpning av skatteavtal innebär att 183-dagarsregeln inte ska vara tillämplig i situationer med personaluthyrning, utsändning eller utlåning av personal.²⁵² Det innebär att reglerna i svensk intern rätt och vid tillämpning av skatteavtal skulle närma sig bestämmelserna kring 183-dagarsregeln som stadgas i det nordiska skatteavtalet i dagsläget.

Skatteverket lade fram två förslag på hur synsättet med ekonomisk arbetsgivare skulle kunna införas i svensk rätt.²⁵³ Regeringen föredrog det ena sättet, att införa en särskild undantagsregel till när 183-dagarsregeln inte ska tillämpas i SINK.²⁵⁴ Förslaget innebär att en begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd direkt av en svensk arbetsgivare inte ska träffas av uthyrningsregeln utan istället beskattas enligt bestämmelserna i SINK.²⁵⁵

²⁴⁸ Se avsnitt 3.2.

²⁴⁹ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 53.

²⁵⁰ A.a., s. 54.

²⁵¹ A.a., s. 2.

²⁵² A.a., s. 53.

²⁵³ A.a., s. 54.

²⁵⁴ Lagrådsremiss s. 49.

²⁵⁵ A.a., s. 53, samt 5 § SINK.

4.2.1 Bedömning av vem arbetet anses utfört åt

Det förslag som lagts fram av regeringen stadgar att en uthyrningsregel ska införas. Regeln syftar till att skapa en möjlighet att beskatta uthyrd personal som tillfälligt arbetar i Sverige från första dagen, vilket också förutsätter att Sverige övergår till det ekonomiska arbetsgivarsynsättet. Uthyrningsregeln kräver tre parter; en arbetstagare, en formell arbetsgivare och en ekonomisk arbetsgivare (uppdragsgivaren), där den senare parten ska vara den som styr det dagliga arbetet.²⁵⁶ Genom att övergå till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt förändrar Sverige sin syn på vem arbetet ska anses utfört åt. Vilket synsätt som tillämpas påverkar vilket land som har rätt att beskatta en persons ersättning vid arbete i en gränsöverskridande situation.

För att avgöra om arbetet utförts åt den formella eller den ekonomiska arbetsgivaren ska en sammanvägning av flera omständigheter vägas in. Med hjälp av de olika omständigheterna ska en helhetsbedömning göras för att se om det då rör sig om en uthyrningssituation eller inte.²⁵⁷ Kommentarererna till artikel 15 i OECD:s modellavtal ska ligga till grund för bedömningen. Mer specifikt ska omständigheterna som räknas upp i punkt 8.14 i kommentarsbilagan användas för att göra en helhetsbedömning.²⁵⁸ Kriterierna är mycket lika dem som ska användas vid en bedömning avseende uthyrning i det nordiska skatteavtalet.²⁵⁹ I kommentarererna till modellavtalet stadgas att följande omständigheter särskilt ska bedömas:

- Who has the authority to instruct the individual regarding the manner in which the work has to be performed;
- Who controls and has responsibility for the place at which the work is performed;
- The remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided;
- Who puts the tools and materials necessary for the work at the individuals performing the work;
- Who determines the number and qualifications of the individual performing the work;
- Who has the right to select the individual who will perform the work and to terminate the contractual arrangements entered into with that individual for that purpose;
- Who has the right to impose disciplinary sanctions related to the work of that individual;
- Who determines the holidays and work schedule of that individual.²⁶⁰

²⁵⁶ Lagrådsremiss, s. 50 f.

²⁵⁷ Se Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 7.

²⁵⁸ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 54–55.

²⁵⁹ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 6–7.

²⁶⁰ Se strecksatserna i punkt 8.14 i kommentarererna till OECD:s modellavtal artikel 15.

4.2.2 Ett undantag som stadgar när 183-dagarsregeln inte ska tillämpas

Förslaget kring synsättet med ekonomisk arbetsgivare kan införas i svensk rätt genom ett undantag som stadgar att 183-dagarsregeln inte ska tillämpas när arbete utförs åt den ekonomiska arbetsgivaren, dvs. den som drar nytta av arbetstagarens arbete.²⁶¹ Vem arbetet anses utfört åt, dvs. nyttobäraren, får en avgörande roll vid bedömningen avseende vem som ska anses vara arbetstagarens arbetsgivare i en uthyrningssituation. Den ekonomiska arbetsgivaren kommer att ses som uppdragsgivare. Den föreslagna undantagsregeln kräver i uthyrningssituationer att det finns minst tre parter: en arbetstagare, en formell arbetsgivare (uthyrare) och en ekonomisk arbetsgivare (uppdragsgivare).²⁶² Den formella arbetsgivaren är då, precis som tidigare, den som hyr ut eller som ställer arbetstagare till förfogande för en annan verksamhet. Ekonomisk arbetsgivare blir den som disponerar över arbetstagaren, nämligen uppdragsgivaren.²⁶³ Utförs arbetet åt den ekonomiska arbetsgivaren går det enligt Skatteverkets förslag inte att tillämpa 183-dagarsregeln i intern rätt som det är utformat idag.

OECD:s modellavtal tillåter både synsättet med formell- och ekonomisk arbetsgivare. Utformningen av hur undantaget till 183-dagarsregeln införs i svensk rätt kan därmed baseras på kommentarerna till modellavtalet.²⁶⁴ Regeln skulle kunna utformas antingen utifrån bestämmelserna i modellavtalet, eller enligt bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet (som är baserade på modellavtalet, men som har en bestämmelse om uthyrning vilken modellavtalet inte har).²⁶⁵ Både regeringen och Skatteverket anser att en utformning av uthyrningsregeln med det nordiska skatteavtalet som förlaga är att föredra jämfört med modellavtalet.²⁶⁶ Uthyrningsregeln, vilket blir ett undantag till 183-dagarsregeln i SINK, ska utformas med bakgrund av uthyrningsregeln i artikel 15 (2) d i det nordiska skatteavtalet.²⁶⁷ Syftet med en uthyrningsregel ska vara att beskattningen av en uthyrd arbetstagare som utför arbete åt den svenska arbetsgivaren ska vara densamma som för en arbetstagare som anställts direkt av den svenska arbetsgivaren.²⁶⁸ Lagrådet instämde med regeringen avseende förslaget att 183-dagarsregeln och uthyrningsregeln bör framgå av samma paragraf av praktiska skäl.²⁶⁹

²⁶¹ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 55–57; Lagrådsremiss s. 49.

²⁶² Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 59.

²⁶³ A.a.

²⁶⁴ Jfr p. 8.3 i kommentaren till artikel 15 OECD:s modellavtal.

²⁶⁵ Lagrådsremiss s. 49 ff.

²⁶⁶ A.a.

²⁶⁷ A.a.

²⁶⁸ A.a.

²⁶⁹ A.a.

183-dagarsregeln föreslås därmed att lyftas ut från 6 § SINK där den stadgas idag och istället skapa en ny paragraf enligt följande:

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 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 [...].²⁷⁰

4.2.2.1 Kritik mot att ett uthyrningsförbud inte tidigare införts i intern rätt

I dagsläget beskattas personer som tillfälligt arbetar i Sverige på olika sätt beroende på om ersättningen betalas ut från en svensk arbetsgivare eller från en utländsk arbetsgivare. Uppfyller en arbetstagare rekvisiten i 183-dagarsregeln undantas arbetstagarens inkomst från beskattning i Sverige och beskattas i arbetstagarens hemviststat. En arbetstagare som utför samma arbete, men får lönen utbetald från en svensk arbetsgivare beskattas enligt svenska skatteregler.²⁷¹ Det nordiska skatteavtalet innehåller ett rekvisit som stadgar att det inte får röra sig om uthyrning av arbetskraft för att 183-dagarsregeln ska vara tillämplig.²⁷² Uthyrningsrekvisitetet är något som i dagsläget inte återfinns i den internrättsliga bestämmelsen. Kritik som har framförts mot att Sverige använder sig av det formella arbetsgivarbegreppet är att Sverige öppnar upp för en form av skatteundandragande situationer genom att tillämpa det formella synsättet.²⁷³

Kritiken har bestått av en diskussion kring att det går att komma runt Sveriges rätt att beskatta arbete som utförs i Sverige. Det här sker genom att utländsk arbetskraft hyrs in genom utländska bemanningsföretag.²⁷⁴

²⁷⁰ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 4.

²⁷¹ Jfr 5–6 § SINK och 10–12 kap IL.

²⁷² Se artikel 15 (2) d det nordiska skatteavtalet.

²⁷³ Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 112–113.

²⁷⁴ Saric & Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT, nr 5, p.5.

Arbetsgivaren, vid en bedömning enligt svensk intern rätt, blir då det utländska bemanningsföretaget. Med dagens formella synsätt är arbetsgivaren den som betalar ut ersättningen.²⁷⁵ Vidare går det att komma runt Sveriges rätt att beskatta arbetet genom att företag startar utländska företag där arbetstagarna är anställda, i syfte att undkomma skatt i Sverige.²⁷⁶

Vid situationer där företag anställer arbetstagare genom utländska förmedlare i syfte att undkomma beskattning genom att uppfylla 183-dagarsregeln på skatteundandragande sätt, finns det enligt gällande rätt möjligheter att frångå synsättet med formell arbetsgivare.²⁷⁷ De konstgjorda situationerna har utgjorts av uthyrning av arbetstagare där en utländsk förmedlare utger sig för att vara arbetsgivare till de utländska arbetstagarna som tillfälligt arbetar för den lokala, verkliga, arbetsgivaren i Sverige.²⁷⁸ Skatteverket benämner den konstlade uthyrningssituationen som en form av missbruk vilken syftat till att undvika beskattning av arbetstagarna.²⁷⁹ OECD föreskriver i sina kommentarer ett avsteg från tillämpning av det formella arbetsgivarbegreppet i syfte att fastställa vem den verkliga arbetsgivaren är i situationer där anställningsförhållandena misstänks vara konstruerade, i syfte att undvika beskattning i Sverige.²⁸⁰ Kommentarererna till modellavtalet har länge öppnat upp för möjligheten att fastställa den verkliga arbetsgivaren i dessa situationer. Redan i 2008 års version fastställs att den här möjligheten finns.²⁸¹

I en situation där den utländska förmedlaren endast utger sig för att vara arbetsgivare skulle den svenska arbetsgivaren, vilken drar nytta av arbetet, mest troligt utrönas till den verkliga arbetsgivaren.²⁸² Den här typen av situationer tillåter avsteg från synsättet med formell arbetsgivare även inom svensk praxis.²⁸³ Högsta förvaltningsdomstolen tar vid en sådan bedömning viss vägledning av OECD:s kommentarer avseende vem som är att se som

²⁷⁵ Se 2 § SINK.

²⁷⁶ Saric & Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT, nr 5, p.5.

²⁷⁷ A.a.

²⁷⁸ SKV rättsliga vägledning, ”Beskrivning av artikeln”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-10-11.

²⁷⁹ A.a.

²⁸⁰ Punkt 8.8 kommentaren till OECD:s modellavtal.

²⁸¹ Punkt 8 kommentaren till OECD:s modellavtal konsoliderad version från 2008.

²⁸² SKV rättsliga vägledning, ”Beskrivning av artikeln”, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>>, besökt 2018-10-11.

²⁸³ Saric & Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT, nr 5, p.5; jfr RÅ 2001 ref. 50 (*Brynäsdomen*) och mål nr 7248-08 meddelad av Kammarrätten i Göteborg den 30 april 2009; samt punkt 8.8 kommentarer till modellavtalet.

arbetsgivare, bredvid internrättsliga kriterier.²⁸⁴ Domstolen konstaterade i *Brynäsdomen* att ett formellt arbetsgivarsynsätt kan frångås om en missbrukssituation enligt Skatteverkets definition, anses föreligga.²⁸⁵ OECD:s synsätt innebar därmed att i en uthyrningssituation där ett påstått anställningsförhållande finns mellan den utländske arbetsgivaren och den uthyrda arbetstagaren öppnade upp för att endast ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt kunde tillämpas i intern rätt.²⁸⁶ Efter det här avgörandet har OECD:s kommentarer avseende en bedömning av arbetsgivarbegreppet utifrån artikel 15 (2) förändrats och utvidgats. Enligt de nuvarande kommentarerna är det upp till varje enskild stats interna rätt att definiera arbetsgivarbegreppet.²⁸⁷

Huruvida kritiken mot att det i gällande rätt saknas ett uthyrningsrekvisit som förhindrar missbruk av 183-dagarsregeln är befogad eller inte är därmed tudelad. Å ena sidan finns kritik mot att synsättet med formell arbetsgivare öppnar upp för konstellationer med ett skatteundandragande syfte.²⁸⁸ Å andra sidan finns det argument som talar för att det sedan länge möjliggjort att göra avsteg från den formella arbetsgivaren när missbrukssituationer upptäckts både enligt praxis och kommentarerna till OECD:s modellavtal.²⁸⁹

4.2.3 Kompletterande förslag avseende koncerninterna situationer

I regeringens lagrådsremiss gjordes det få avsteg från Skatteverkets förslag kring hur synsättet med ekonomisk arbetsgivare skulle införas i svensk rätt.²⁹⁰ Lagrådet yttrade sig över förslaget och kom med viss kritik mot förslaget.²⁹¹ Kritiken avsåg bland annat användandet och definitionen av vissa begrepp. Lagrådet påpekade i sitt yttrande att i både Skatteverket och regeringens förslag kring definitionen av uthyrare förde lagtextens utformning tankarna till koncerninterna situationer.²⁹² Finansdepartementet tog emot kritiken och i augusti 2018 presenterades *Kompletterande förslag*

²⁸⁴ Jfr RÅ 2001 ref 50.

²⁸⁵ A.a.

²⁸⁶ Saric & Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSKT, nr 5, p.5.

²⁸⁷ P. 8.1–8.28 kommentaren till artikel 15 (2) OECD:s modellavtal.

²⁸⁸ Lagrådsremiss, s. 97 ff.

²⁸⁹ Se exempelvis RÅ 2001 ref. 50, samt punkt 8.8 respektive 8 i modellavtalets kommentarer från år 2017 respektive 2008.

²⁹⁰ Se Lagrådsremiss *Beskattnings och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, 2018-05-17.

²⁹¹ Se Lagrådsprotokoll 2018-06-04.

²⁹² A.a., s. 3.

*om beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete.*²⁹³ Kompletteringen skickades sedan ut på remiss till ett antal remissinstanser som fick möjlighet att yttra sig över kompletteringen.²⁹⁴

Kompletteringen syftar till att förtydliga uthyrningsregeln som föreslås träda i kraft vid en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt. Det ursprungliga förslaget träffade koncerninterna situationer på ett sådant sätt som inte varit avsiktligt.²⁹⁵ Vid en bedömning av vem som är den ekonomiska arbetsgivaren i en uthyrningssituation, med bakgrund i de kriterier som ska bedömas, vilka presenterades i avsnitt 4.2.1.1, kommer med stor sannolikhet det svenska koncernföretaget anses vara den ekonomiska arbetsgivaren.²⁹⁶ Under förutsättning att arbetstagaren endast utför arbete i sin hemviststat skulle Skatteverkets förslag inte ge några konsekvenser. Det skulle dock ge skattemässiga effekter då arbetsgivaren arbetar så lite som en dag i Sverige med anledning av att det svenska företaget med stor sannolikhet skulle bli att se som den skatterättsliga arbetsgivaren enligt svensk intern rätt.²⁹⁷ Skatteverkets, och senare regeringens, förslag att införa en ny 6 a § i SINK syftade inte till att träffa sådana koncerninterna situationer som nu presenterats.²⁹⁸

Förslaget förtydligar att koncerninterna uthyrningar inte ska anses utgöra uthyrning, trots att övriga rekvisit för uthyrning är uppfyllda.²⁹⁹ Vid koncernintern uthyrning får arbetet utföras i Sverige under fem dagar i sträck och maximalt trettio dagar under ett kalenderår.³⁰⁰ Det är endast i dessa situationer en tidsbegränsning tillämpas innan skattskyldigheten inträder. Regeringen konstaterade att en generell tidsgräns på 30, 60 eller 90 dagar som tillämpas i andra länder inte bör införas i Sverige.³⁰¹ Bortsett från koncerninterna situationer där en tidsgräns lämpar sig väl, uttrycktes en oro att en generell tidsgräns skulle kunna leda till att inkomsten inte blir beskattad varken i källstaten eller hemviststaten.³⁰²

²⁹³ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag.

²⁹⁴ Se kritik för och emot förslaget i avsnitt 6.

²⁹⁵ PwC, ”Kompletterande förslag rörande betalning och beskattning vid tillfälligt arbete i Sverige”, <<https://blogg.pwc.se/taxmatters/kompletterande-forslag-rorande-beskattningsvid-tillfalligt-arbete-i-sverige>>, besökt 2018-11-02.

²⁹⁶ A.a.

²⁹⁷ A.a.

²⁹⁸ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 9 ff.

²⁹⁹ A.a., s. 3.

³⁰⁰ A.a., s. 4–5.

³⁰¹ A.a., s. 10 f. Dessa andra länder är exempelvis Tyskland och England.

³⁰² Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 10 f.

5 Effekter av en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt

5.1 Inledning

I det följande avsnittet presenteras en sammanfattning av vad som hittills presenterats i framställningen. Här görs en jämförelse mellan ett formellt arbetsgivarsynsätt och ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt vid tillämpning av 183-dagarsregeln. Hur effekterna vid tillämpning av skatteavtal kan påverkas presenteras också.

De faktiska omständigheterna i de följande avsnitten är desamma. Det är en fiktiv situation, i syfte att belysa de skillnader som uppstår beroende på om ett formellt arbetsgivarsynsätt, se avsnitt 3.5, eller om ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt, se avsnitt 4, tillämpas i SINK i förhållande till 183-dagarsregeln. Effekterna kring hur det här tar sin effekt vid tillämpning av skatteavtal presenteras också. Situationen är förenklad i syfte att belysa de generella effekter som ett förändrat arbetsgivarsynsätt kan föra med sig. Varje beskattningssituation är unik och den fiktiva situation som presenteras här belyser en förenklad fiktiv situation. Förutsättningarna är att en arbetstagare med hemvist i ett annat land än Sverige utför arbete i Sverige. Det formella anställningsförhållandet är ingånget mellan arbetstagaren och den utländska arbetsgivaren. Arbetstagaren utför arbete som utgör en integrerad del av den svenska arbetsgivarens verksamhet. Med dessa förutsättningar presenteras här skillnaden beroende på om ett formellt eller ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt tillämpas.

5.2 183-dagarsregeln med ett formellt arbetsgivarsynsätt

En arbetstagare som uppfyller 183-dagarsregeln i 6 § SINK med det formella arbetsgivarsynsättet som stadgas i 2 § SINK kommer med de ovan presenterade förutsättningarna bedömas ha sin formella arbetsgivare i utlandet.³⁰³ Situationen uppstår då arbetsgivaren definieras utifrån vem som

³⁰³ För en genomgång av rekvisiten se avsnitt 3.5.

besitter det formella anställningsförhållandet. Under förutsättning att personen uppfyller samtliga tre rekvisit i 183-dagarsregeln ska arbetstagaren undanta ersättningen, som utgått från arbetet i Sverige, från beskattning i Sverige. Detta i enlighet med vad som stadgas i 6 § p. 1 SINK.³⁰⁴ Individen har inte rätt att bestämma huruvida ersättningen ska beskattas i Sverige eller inte utan situationen avgörs beroende på om rekvisiten för skattefrihet i Sverige är uppfyllda eller inte.

Huvudregeln enligt OECD:s modellavtal stadgar att ersättning för enskild tjänst ska beskattas i hemviststaten.³⁰⁵ Då Sverige genom nationell rätt frånsagt sig rätten att beskatta ersättningen kan heller inte det tillämpliga skatteavtalet utvidga Sveriges beskattningsrätt. Detta på grund av dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel.³⁰⁶ Effekten blir därmed att hemviststaten ensamt har beskattningsanspråk på arbetstagarens ersättning.

5.3 183-dagarsregeln med ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt

Ska 183-dagarsregeln, som den ser ut enligt gällande rätt i 6 § SINK, bedömas med ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt förlorar anställningsavtalet och det formella anställningsförhållandet mellan arbetsgivaren och arbetstagaren avgörande betydelse. Vem som är att se som arbetsgivare ska istället bedömas med bakgrund i vem som drar nytta av arbetstagarens arbete.³⁰⁷ Då arbetet för den svenska arbetsgivaren utgör en integrerad del av den svenska verksamheten ska nyttoavvägningen göras mot OECD:s bedömningsgrunder.³⁰⁸ Vem som är att se som arbetsgivare utifrån det ekonomiska arbetsgivarsynsättet ska göras utifrån ett helhetsperspektiv, med bedömningsgrunderna som hjälp. Fastställs här att den svenska arbetsgivaren ska anses vara ekonomisk arbetsgivare vid bedömning av 183-dagarsregeln går det inte att uppfylla samtliga rekvisit. Anledningen är att två av rekvisiten för skattefrihet enligt 183-dagarsregeln kräver att ersättningen ska utgå från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige.

Situationen öppnar upp för Sveriges möjlighet att beskatta arbetstagarens ersättning som källstat. Uppstår ett beskattningsanspråk även i hemviststaten

³⁰⁴ Den beskrivna situationen här förutsätter att det inte rör sig om en situation med skatteundandragande syfte, likt det som är beskrivet i avsnitt 4.2.2.1.

³⁰⁵ Jfr avsnitt 3.4.1.

³⁰⁶ Jfr avsnitt 2.3.

³⁰⁷ Jfr avsnitt 4.

³⁰⁸ Se avsnitt 4.2.1.

har en situation av internationell juridisk dubbelbeskattning uppstått. En sådan situation får då lösas med hjälp av tillämpligt skatteavtal. I modellavtalet stadgas att om källstaten, Sverige, tillämpar ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt är hemviststaten skyldig att undanröja dubbelbeskattningen.³⁰⁹ Sverige har därmed ett beskattningsanspråk enligt nationell rätt vilket gör det möjligt att ge Sverige beskattningsrätt enligt ett skatteavtal då skatteavtalet inte utvidgar, utan möjligtvis begränsar den nationella rätten. Faller beskattningsrätten på Sverige ska dubbelbeskattningen slutligen undanröjas genom creditmetoden eller exemptmetoden beroende av vilken metodartikel som används enligt det tillämpliga skatteavtalet.

I regeringens förslag föreslås en uthyrningsregel träda i kraft som stadgar när det inte går att tillämpa 183-dagarsregeln, även om rekvisiten i 183-dagarsregeln är uppfyllda. Uthyrningsregeln stadgar att det inte går att tillämpa 183-dagarsregeln i en situation som rör uthyrning av arbetskraft. Det innebär att om rekvisiten i 183-dagarsregeln trots allt är uppfyllda, men det rör sig om en situation av uthyrning ska ersättningen beskattas enligt SINK.³¹⁰

Den presenterade situationen rör begränsat skattskyldiga då SINK endast träffar dessa personer och inte obegränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldiga som är bosatta utomlands men bedöms ha exempelvis väsentlig anknytning till Sverige och därför bedöms vara obegränsat skattskyldiga i Sverige kommer fortsatt kunna träffas av 183-dagarsregeln i skatteavtal.³¹¹ Den eventuella skillnad som kan uppstå är att Sverige som källstat har beskattningsrätt då hemviststaten enligt modellavtalet ska undanröja dubbelbeskattningen. Den praktiska effekten blir vilket land som ska undanta alternativt avräkna skatt beroende på vilken metodartikel som tillämpas enligt skatteavtalet.

Ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt öppnar upp för möjligheten att beskatta utomlands bosatta personer som tillfälligt arbetar i Sverige både enligt nationell rätt i SINK, och genom skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal i större utsträckning än vad som är möjligt idag.

³⁰⁹ Se avsnitt 2.5.

³¹⁰ Jfr avsnitt 4.2.

³¹¹ Jfr avsnitt 3.7.

6 Argument för och emot ett förändrat arbetsgivarsynsätt

6.1 Inledning

Tidigare i uppsatsen har gällande rätt och förslagen kring hur förändringen kan genomföras i svensk rätt presenterats. Regeringens förslag skulle i korthet innebära att ett undantag till 183-dagarsregeln i SINK införs. Undantaget skulle innebära att beskattning av inhyrd arbetskraft ska ske, även om de arbetar i Sverige under 183 dagar och är anställda av en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.³¹² Vid koncerninternt arbete ska det inte ses som uthyrning, även om övriga förutsättningar är uppfyllda, då arbetet utfört max fem dagar i följd och totalt max 30 dagar per kalenderår.³¹³

I det följande kapitlet presenteras argument för och emot ett ändrat synsätt. Vid beredning av ett regeringsärende ska regeringen remittera förslaget till olika myndigheter, kommuner men även sammanslutningar och enskilda.³¹⁴ Det är framförallt remissinstansernas svar och repliker i olika skatterättsliga tidskrifter som ligger till grund för det följande avsnittet. Remissinstansernas svar avseende både Skatteverkets inledande promemoria och regeringens kompletterande förslag kommer att presenteras. I kapitlet kommenteras de olika inställningarna i särskilda avsnitt för att på ett tydligt sätt värdera och bemöta kommentarerna.

6.2 Remissinstansernas inställning

6.2.1 Skatteverkets promemoria

Avseende remissinstansernas inställning till Skatteverkets förslag att införa ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt ställer sig Byggnads, LO, Arbetsmiljöverket, Tillväxtverket och Konjunkturinstitutet positiva till förslaget. Byggnads välkomnar förslaget och menar att det skulle ge en begränsad effekt på byggbranschen då det snarare är bemanningsanställda än personer anställda genom underentreprenad, vilket är vanligare inom

³¹² Fi 2017/02786/S3, SKV PM, s. 53 f.

³¹³ Fi 2018/02823/S3, kompletterande förslag, s. 3.

³¹⁴ RF 7 kap. 2 §.

byggbranschen, som kommer att träffas av förslaget.³¹⁵ Byggnads poängterar också i sitt förslag att de uppmuntrar en mer öppen, än den juridiskt konstruerade, bedömningen av vem som ska ses som den ekonomiska arbetsgivaren.³¹⁶ LO ställer sig också positiva till förslaget och argumenterar för att dagens regler gynnar en osund konkurrens mellan svenska och utländska företag vid kortare arbete.³¹⁷ Fackförbundet menar att förslaget skulle öka konkurrensneutraliteten genom att konstruerade situationer där utländska företag satt i rutin att skicka arbetstagare till Sverige på löpande band i syfte att undkomma skattereglerna, men samtidigt kunna bedriva längre uppdrag i Sverige.³¹⁸ Arbetsmiljöverket är inte lika utförligt i sitt remissvar utan uttrycker endast en positiv inställning till att förslaget skulle bidra till en ökad konkurrensneutralitet på arbetsmarknaden.³¹⁹

Tillväxtverket uttrycker en generell positiv inställning till förslaget, men uttrycker även en oro över en minskad tillväxt inom vissa branscher som förslaget skulle kunna medföra.³²⁰ Ökad konkurrenskraft är ett av Tillväxtverkets fokusområden. Oron som uttrycks i remissvaret syftar på att vissa branscher är beroende av utländsk kompetens som kommer till Sverige för att tillfälligt arbeta inom företagen.³²¹ De mest utsatta branscherna som skulle kunna träffas av det här är bygg-, tillverkningsindustri och informations- och kommunikationsverksamheter enligt verket.³²² I förhållande till det här får Byggnads svar ställas som inte uttryckte någon oro för förslagets effekter.³²³

När Skatteverket skickade ut sitt förslag på remiss mötte det även en del kritik. Domstolsverket, Företagarna och Näringslivets regelnämnd efterfrågade ytterligare utredning och en djupare konsekvensbeskrivning av förslaget.³²⁴ Negativa till förslaget var Småföretagarnas riksförbund, Svenska bankföreningarna, Svenskt Näringsliv och Almega.³²⁵

Småföretagarnas riksförbund avstyrkte förslaget med hänvisning till att Skatteverkets förslag ansågs bristfälligt avseende de beslutsunderlag och

³¹⁵ Fi 2017/02786/S3; remissvar från Byggnads.

³¹⁶ A.a.

³¹⁷ A.a.; remissvar från LO.

³¹⁸ A.a.

³¹⁹ A.a.; remissvar från Arbetsmiljöverket.

³²⁰ A.a.; remissvar från Tillväxtverket.

³²¹ A.a.

³²² A.a.

³²³ A.a.; remissvar från Byggnads.

³²⁴ Fi 2017/02786/S3; remissvar från Domstolsverket, Företagarna och Näringslivets regelnämnd.

³²⁵ A.a., remissvar från Småföretagarnas riksförbund, Svenska bankföreningarna, Svenskt Näringsliv och Almega.

den statistik som presenterades.³²⁶ Vidare konstaterades i deras remissvar att de förstod ambitionen med ny lagstiftning i syfte att öka konkurrensneutraliteten på den svenska arbetsmarknaden. Förslaget som det presenterades i Skatteverkets promemoria skulle dock träffa fel mottagare enligt förbundet. De bolag som arbetade med att uppfylla de lagar och regler som finns skulle drabbas hårdast. De bolag som avsåg att träffas av de föreslagna åtstramade reglerna för utländsk tillfällig arbetskraft skulle få starkare incitament att konstruera situationer i syfte att undgå svensk skatt.³²⁷ Almega argumenterade i liknande riktning, att förslaget skulle innebära ökat regelkrångel och det i sin tur skulle leda till en ökad svårighet för utländsk arbetskraft att arbeta i Sverige.³²⁸ Arbetsgivarorganisationen uttryckte vidare en åsikt om att en utvidgning av 183-dagarsregeln, dvs. i motsats till Skatteverkets förslag, skulle underlätta den fria rörligheten för arbetstagare.³²⁹ Även Svenskt Näringsliv ansåg att förslaget skulle ge upphov till ökat regelkrångel för utländska arbetsgivare och arbetstagare.³³⁰

Blåtand AB, som själva skickade in ett yttrande avseende Skatteverkets promemoria, uttryckte stor oro för bärplockarbranschen med tanke på de förändrade reglerna för tillfälligt utländska arbetare.³³¹ Företaget pekade på den konkurrensnackdel förslaget skulle skapa för Sverige i jämförelse med andra bärproducerande länder. Detta med anledning av den ökade skatteeffekt förslaget skulle innebära. Bolaget pekade på effekten att de utländska bärplockarna skulle betala skatt i Sverige trots att arbetet endast avser 2–3 månaders arbete per år. En sådan effekt skulle enligt Blåtand AB slå ut hela den svenska bärindustrin. Priset på bär skulle stiga till en nivå vilket skulle göra den svenska bärindustrin utkonkurrerad av andra bärproducerande länder, så som exempelvis Finland.³³²

6.2.2 Kompletterande förslag avseende vissa koncerninterna situationer

Som nämnts tidigare syftar det kompletterande förslaget till att förtydliga hur uthyrning i koncerninterna situationer ska hanteras vid en övergång till ekonomisk arbetsgivare. Majoriteten av de instanser Finansdepartementet remitterade förslaget till hade inget att anföra, inga synpunkter på förslaget

³²⁶ Fi 2017/02786/S3, remissvar från Småföretagarnas riksförbund.

³²⁷ A.a.

³²⁸ A.a., remissvar från Almega.

³²⁹ A.a.

³³⁰ A.a., remissvar från Svenskt Näringsliv.

³³¹ A.a., remissvar från Blåtand AB.

³³² A.a.

eller avstod från att lämna synpunkter.³³³ En anledning till att så stor del av remissinstanserna inte lämnade mer utförliga svar kan ha berott på den korta remisstiden som gavs. Remisstiden som gavs för remittering av det kompletterande svaret var endast en vecka lång.³³⁴ Trots att det endast är en komplettering till förslaget har den korta remisstiden mött stor kritik bland remissinstanserna.³³⁵ Remisstiden för det kompletterande svaret var sju dagar lång, vilket är att jämföra med en remisstid på ungefär tre månader vilket är huvudregeln.³³⁶

LO stod kvar vid sin inställning som anfördes i den första remitteringen att stödja förslaget. I sitt svar till det kompletterande förslaget angav LO att ett undantag för koncerninterna situationer är motiverat och att förslaget är väl utformat. Vidare anfördes att förslaget att införa en speciell regel för koncerninterna situationer kommer vara svår att missbruka, varför den stöds.³³⁷

Skatteverket remitterades det kompletterande förslaget och tillstyrker att förslaget genomförs.³³⁸ Skatteverket lämnar ändå vissa synpunkter till förslaget angående hur lagtexten ska utformas i den nya 6 a § 2 st. SINK, samt att utyrningsregeln vid koncerninterna situationer inte bör innehålla någon tidsgräns. Här menar Skatteverket att en sådan tidsgräns om arbete i max fem dagar i följd, och totalt max trettio dagar per kalenderår öppnar upp för möjligheten att inkomsten varken bli beskattad i hemviststaten eller källstaten, dvs. dubbel skattefrihet uppstår.³³⁹ Samtidigt argumenterar Skatteverket för att en tidsgräns gör det tydligt när Sverige anser sig ha rätt att beskatta en specifik situation.³⁴⁰ Vad dubbel skattefrihet innebär har inte närmare beskrivits i den här uppsatsen, men kan i korthet förklaras som en situation där ingen av staterna i en gränsöverskridande situation har

³³³ Fi 2018/02823/S3; svaret inget att anföra/inga synpunkter lämnades av Arbetsdomstolen, Arbetsmiljöverket, Datainspektionen, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Förvaltningsrätten i Malmö, Kammarrätten i Jönköping, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Kronofogden, Medlingsinstitutet, Migrationsverket, Polismyndigheten, Statistiska centralbyrån, Statskontoret, Åklagarmyndigheten; avstod från att lämna synpunkter gjorde Arbetsgivarverket, Konjunkturinstitutet Regelrådet, Riksrevisionen, SACO och Sveriges kommuner och landsting.

³³⁴ Se lista på remissinstanser, tiden för remittering av det kompletterande förslaget var mellan den 13 augusti 2018 – 20 augusti 2018, <<https://www.regeringen.se/4a34ba/contentassets/b3909e2ddc4f4f6da76e9f46e2648e68/remissinstanser-kompletterande-forslag-rorande-beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige.pdf>>, besökt 2018-10-05.

³³⁵ Se exempelvis remissvar från Företagarna och NNR.

³³⁶ Regeringskansliets propositionshandbok (Ds 1997:1) där det framgår att remisstiden som huvudregel inte bör sättas kortare än tre månader.

³³⁷ Fi 2018/02823/S3; remissvar från LO.

³³⁸ A.a.; remissvar från SKV.

³³⁹ Fi 2018/02823/S3; remissvar från SKV.

³⁴⁰ A.a.

beskattningsrätt på inkomsten varför inkomsten riskerar att inte bli beskattad i någon stat.³⁴¹

Negativ inställning till det kompletterande förslaget som regeringen presenterade avseende koncerninterna situationer presenterades av Företagarna, Näringslivets regelnämnd NNR, Småföretagarnas riksförbund, Svenska bankföreningen, Svenskt näringsliv, Sveriges byggindustrier, Teknikföretagen och Västsvenska handelskammaren.

Som argument för sin inställning anför Företagarna i sitt remissvar att regeringens förslag är ett steg i rätt riktning, men att för många frågetecken kvarstår kring exempelvis hur tidsgränserna för koncerninterna situationer ska bedömas.³⁴² NNR anför att förslaget riskerar att göra det mer krångligt för utländska arbetstagare och arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige. Detta till följd av att några avgörande positiva effekter av reglernas komplexitet inte kan uppnås på sådant sätt.³⁴³ Vidare efterfrågar NNR ytterligare konsekvensutredning då det fortfarande finns vissa gränsdragningsfrågor.³⁴⁴

Småföretagarnas riksförbund, Svenska bankföreningarna och Svenskt Näringsliv ställde sig negativa redan till Skatteverkets förslag och vidhåller sin inställning. Småföretagarnas riksförbund trycker på problematiken som skulle uppstå i samband med förslagets genomförande för säsongsarbete och att det huvudsakligen kommer att påverka småföretagare.³⁴⁵ Ett förslag avseende 90 dagar tillåten vistelsetid i Sverige för vissa yrkesgrupper, innan beskattningsrätt ska uppstå för Sverige för dessa arbetare, presenterades.³⁴⁶ Även Svenskt Näringsliv argumenterar för att tidsgränserna är för snäva vid tillämpning av koncerninterna situationer, men att förslaget är ett steg i rätt riktning.³⁴⁷

Teknikföretagen och Västsvenska handelskammaren remitterades att inkomma med yttrande kring det kompletterande förslaget och var negativa till kompletteringen. Teknikföretagen liksom Svenskt Näringsliv har uttryckt att tidsgränserna i svensk rätt bör ligga i nivå med andra jämförbara länder, exempelvis Tyskland som tillämpar en tidsgräns på 90 dagar.³⁴⁸ Vidare yttras att den femdagarsregel som presenterats av regeringen i det

³⁴¹ Hilling (2016), *Skatteavtal och generalklausuler*, s. 16.

³⁴² Fi 2018/02823/S3; remissvar från Företagarna.

³⁴³ A.a., remissvar från NNR.

³⁴⁴ A.a.

³⁴⁵ A.a., remissvar från Småföretagarnas Riksförbund.

³⁴⁶ A.a.

³⁴⁷ Fi 2018/02823/S3; remissvar från Svenskt Näringsliv, s. 3–4.

³⁴⁸ A.a.; remissvar från Svenskt Näringsliv och Teknikföretagen.

kompletterande förslaget inte bör genomföras. Förslaget innebär att en person som arbetar 5 + 5 dagar i Sverige, med en paus mellan omgångarna, inte blir skatteskyldig i Sverige. Förslaget innebär då samtidigt att en person som istället arbetar tio sammanhängande dagar i Sverige blir beskattningsskyldig. Ökad klarhet i hur femdagarsperioden ska bedömas och hur långt avbrottet mellan perioderna ska vara efterfrågas. Teknikföretagen önskar att femdagarsregeln tas bort från förslaget.³⁴⁹

6.3 Övriga inställningar avseende förslaget

Regeringen anser att en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt är positivt för Sverige.³⁵⁰ Det framförs vidare att situationer där en svensk arbetsgivare hyr in personal från ett utländskt bemanningsföretag i dagsläget inte går att beskatta i Sverige med det formella synsätt som tillämpas.³⁵¹ Vidare nämns situationen då ett svenskt företag startar ett utländskt företag i syfte att hyra in arbetskraften från det utländska företaget i syfte att undkomma skatt i Sverige.³⁵² Regeringen påpekar också att situationer där ”permanent utstationering”, dvs. utstationering där arbetstagarna roterar i syfte att arbeta kortare än sex månader i Sverige och därmed undkomma beskattning i Sverige. Det här leder till osund konkurrens vilket en övergång till ekonomisk arbetsgivare skulle förhindra då möjligheten att utnyttja 183-dagarsregeln i en utstationeringssituation begränsas.³⁵³ Samtidigt argumenterar skattejuristerna Schwartz och Saric i en artikel i Svensk Skattetidning att en missbrukssituation redan går att komma åt enligt gällande rätt. Det här då den ekonomiska arbetsgivaren ska fastställas när det formella anställningsförhållandet uppenbart är en konstgjord situation i syfte att undkomma skatt.³⁵⁴ Schwartz och Saric menar därför att rättsläget inte kommer att ändras avseende detta genom att införa synsättet med ekonomisk arbetsgivare.³⁵⁵

Utöver de instanser som remitterats regeringens förslag har Skatteverkets promemoria uppmärksammats av andra. Flera av de stora revisionsbyråerna i Sverige har på sina hemsidor kommenterat förslaget. Deloitte skriver bland annat att förslaget att övergå till synsättet med ekonomisk arbetsgivare

³⁴⁹ Fi 2018/02823/S3; remissvar från Teknikföretagen.

³⁵⁰ Lagrådsremiss, s. 46 ff.

³⁵¹ A.a.

³⁵² A.a.

³⁵³ Lagrådsremiss, s. 46 ff.

³⁵⁴ Saric och Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSKT, nr 5.

³⁵⁵ A.a..

kommer att ställa högre krav på både arbetsgivare och arbetstagare, och innebära en stor förändring i uthyringssituationer.³⁵⁶ KPMG uttrycker även de att förslaget innebär en omfattande förändring, men är inte förvånade att förslaget presenterats då många andra länder redan tillämpar synsättet med ekonomisk arbetsgivare.³⁵⁷ Även EY uttrycker föga förvånande att förslaget presenterats med tanke på att Sverige är ett av få länder som fortfarande tillämpar det formella arbetsgivarsynsättet. EY, liksom KPMG och Deloitte, skriver att förslaget kommer att få stora effekter för utländska företag som bedriver verksamhet här i landet.³⁵⁸

Vidare har det framförts att förslaget kommer att ge minskad förutsebarhet då ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt är mindre förutsebart än ett formellt.³⁵⁹ Skatteverkets förslag kring hur arbetsgivaren ska tolkas i 183-dagarsregeln öppnar upp för stora tolkningsmöjligheter.³⁶⁰ Som beskrivits tidigare i uppsatsen kan vägledning hämtas från OECD:s modellavtal med kommentarer vid tolkning av skatteavtal som är baserade på modellavtalet, men även där är arbetsgivarbegreppet generellt hållt.³⁶¹ En viss skepsis går att utläsa från revisionsbyråerna, där en gemensam efterfrågan på större förutsebarhet och mindre tolkningsutrymme ges.

6.4 Kommentar

Det är intressant att se hur remissinstanserna ställer sig till förslaget att gå över till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt, och istället för att se till det formella anställningsförhållandet göra en nyttoavvägning enligt de kriterier som belystes tidigare i uppsatsen.³⁶² Byggnads poängterar i sitt remissvar att det finns positiva effekter med att göra en nyttoavvägning istället för, som de uttrycker det, en juridiskt konstruerad bedömning avseende vem som är att se som arbetsgivare vilket är fallet i dagsläget. Jag kan inte påstå att jag ställer mig bakom det uttalandet då jag tycker att det nya lagförslaget är minst lika juridiskt tekniskt som de nuvarande bestämmelserna avseende utsända arbetstagare och tillämpning av 183-dagarsregeln. Däremot kanske

³⁵⁶ Deloitte, <<https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige.html>>, besökt 2018-10-08.

³⁵⁷ KPMG, <<https://home.kpmg.com/se/sv/home/nyheter-rapporter/2017/06/se-news-skatteverket-foreslar-i-en-promemoria-att-synsattet-ekonomisk-ekonomisk-arbetsgivare-ekonomisk-arbetsgivare-tillampas-i-sverige.html>>, besökt 2018-10-08.

³⁵⁸ EY, <<https://skattenatet.ey.se/2017/07/05/proposed-changes-in-the-tax-law-introducing-the-economic-employer-concept/>>, besökt 2018-10-08.

³⁵⁹ Saric och Schwartz (2018), *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, SvSkT, nr 5, s. 6.

³⁶⁰ A.a.

³⁶¹ A.a.

³⁶² Se avsnitt 4.2.1.

det ligger något i att uthyrningsregeln framöver kommer att bli mer förutsebar. Förutsebarheten menar jag ligger i att det är tydligt från början att uthyrning av arbetskraft beskattas från första dagen i Sverige jämfört med nu när skattskyldigheten träder i kraft först efter 183 dagar om övriga rekvisit för skattefrihet är uppfyllda.

De konkurrensneutralitetsargument remissinstanserna framför ställer jag mig något kritisk till. Å ena sidan bidrar den föreslagna regleringen till att uthyrd och lokal personal beskattas på samma sätt. Å andra sidan finns det skäl till varför det ofta är hemviststaten som har slutlig beskattningsrätt. Ett av skälen är att det uppmuntrar arbetstagare att arbeta utanför sin hemviststat och veta att beskattning sker i hemviststaten enligt ett skattesystem som arbetstagaren (förhoppningsvis) har viss kännedom om.

Likt flera remissinstanser ser jag viss problematik som kan uppstå kring hur de föreslagna reglerna i dagsläget är utformade. Reglerna står inte i strid med den fria rörligheten, men går det att kalla det för indirekt diskriminering av den fria rörligheten för arbetstagare. Det jag syftar på är att reglerna med stor sannolikhet kommer att arbetas in bra i Sverige på sikt, men reglerna kommer att träffa mindre företag hårdare än stora globala koncerner. Koncerner som eventuellt drabbas mindre hårt från början på grund av bättre förutsättningar att hjälpa sin utsända arbetstagare, samtidigt som dessa koncerner i vissa situationer kommer att kunna tillämpa det undantag som föreslås gälla vid koncerninterna uthyrningar. Likt revisionsbyråernas gemensamma ståndpunkt säger jag att de föreslagna reglerna kommer att ställa högre krav på arbetsgivare och arbetstagare. Många länder runt omkring Sverige tillämpar redan ett ekonomiskt synsätt. En övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt även i Sverige kanske är en tillnärmning mot en mer harmoniserad internationell skatterätt. En följdfråga till det blir dock om målet är att i framtiden ha en harmoniserad skatterätt, men den frågan faller trots allt utanför syftet med den här uppsatsen.

Det kanske inte har haft avgörande betydelse för de remissvar som skickats in, men jag ställer mig frågande till den korta remisstid instanserna fick för att kommentera det kompletterande förslaget. Kanske hade remissvaren varit mer utförliga om de beretts mer tid att inkomma med sina synpunkter. Kanske inte. Utöver det här ställer jag mig frågan hur LO och Byggnads remissvar ska bedömas och värderas. Förslaget om att övergå till synsättet med ekonomisk arbetsgivare lades fram av Skatteverket och sedan av regeringen med ett Socialdemokratiskt styre. Både LO och Byggnads är starkt kopplade till partiet. Det är också de här två remissinstanserna som tydligt förespråkar och ställer sig bakom förslaget. Hur stor inverkan den

politiska sammankopplingen har eller inte har haft vet jag inte, men det är värt att notera.

Förslaget att införa synsättet med ekonomisk arbetsgivare i Sverige var från början planerat till januari 2019. Bland annat på grund av det rådande politiska tillståndet under hösten 2018 i Sverige är förslaget framflyttat.³⁶³ Jag anser att remissinstansernas kommentarer, i både positiv och negativ riktning, talar för att förslaget behöver förtydligas ytterligare för att göra det möjligt för företag att sätta sig in i de förändrade reglerna. Samtidigt ser jag positivt på att Sverige övergår till det ekonomiska arbetsgivarsynsättet och utnyttjar de beskattningsmöjligheter som idag bortfaller vid tillämpning av det formella arbetsgivarsynsättet.

³⁶³ Framgick per mejl från kansliråd Nils-Fredrik Carlsson, Finansinspektionen, som på frågan om förslaget skulle genomföras i januari 2019 då en proposition inte presenterats än svarade att ”Det jag kan säga är att förslaget bereds inom regeringskansliet och att något ev ikraftträdande den 1 januari 2019 inte är aktuellt.”, 2018-09-18.

7 Analys

7.1 Inledning

I det följande avsnittet presenteras några avslutande kommentarer i syfte att belysa syftet och frågeställningarna med den här uppsatsen. Inledningsvis kommenteras de effekter införandet av det ekonomiska arbetsgivarsynsättet kan tänkas ha på 183-dagarsregeln. Sedan följer några kommentarer angående hur dessa eventuella effekter kan tänkas påverka arbetstagare i gränsöverskridande situationer på ett mer konkret sätt. Slutligen kommenteras huruvida OECD och dess modellavtal faktiskt har någon inverkan på utformandet av 183-dagarsregeln i svensk rätt och i de skatteavtal Sverige ingått, framförallt med de övriga nordiska länderna. Kapitlet avslutas sedan med att på ett tydligt sätt belysa den slutsats jag kommit fram till.

7.2 Effekter av ett förändrat arbetsgivarsynsätt

Vid ett införande av synsättet med ekonomisk arbetsgivare i svensk rätt på det sätt som är föreslaget i dagsläget får 183-dagarsregeln genomgå stora förändringar. För majoriteten av de personer som är begränsat skattskyldiga är det i dagsläget helt oväsentligt att de klassas som begränsat skattskyldiga i Sverige då de saknar inkomster som ska beskattas här. Några av dessa personer är de som i dagsläget kvalificerar sig för 183-dagarsregeln i 6 § p.1 SINK. Uppfyller personerna kraven som uppställs i den svenska 183-dagarsregeln, vilka presenterades i avsnitt 3.5, har de rätt att undanta ersättning som är intjänad i Sverige från beskattning här. Genomförs införandet av ekonomisk arbetsgivare och den uthyrningsregel som föreslås komplettera 183-dagarsregeln och därmed närma bestämmelsen i det nordiska skatteavtalet blir fler begränsat skattskyldiga personer skattskyldiga för inkomster intjänade i Sverige här.³⁶⁴ Den första konsekvensen blir därmed att det blir väsentligt för många individer som det i dagsläget är oväsentligt för huruvida de är begränsat skattskyldiga i Sverige eller inte.

³⁶⁴ För en tydlig presentation av skillnaderna se avsnitt 5.

Under förutsättning att rekvisiten i 183-dagarsregeln är uppfyllda ska ersättningen undantas från beskattning enligt 6 § SINK. Rekvisiten kräver att en utomlands bosatt person vistas kortare än 183 dagar i Sverige i syfte att arbeta, ersättningen betalas ut av en utländsk arbetsgivare och arbetsgivaren saknas fast driftställe i Sverige. Vid en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt, vid tillämpning av 183-dagarsregeln, ska en helhetsbedömning göras utifrån de kriterier OECD fastställt i syfte att hjälpa till att avgöra åt vilken arbetsgivare arbetet har utförts i en uthyrningssituation. Vem arbetet ska anses utfört åt ska därmed avgöras mot bakgrund av vem som dragit nytta av arbetet. Då en utländsk arbetstagare hyrs ut till en lokal svensk arbetsgivare i syfte att utföra arbete kan med det skiftade synsättet den svenska arbetsgivaren definieras som den ekonomiska arbetsgivaren. Genom de föreslagna reglerna ska en arbetstagare i en sådan här situation beskattas i Sverige. Det innebär att 183-dagarsregeln enligt förslaget inte ska gå att tillämpa i fråga om uthyrning av arbetstagare. OECD:s regler konstaterar att det är upp till nationell lagstiftning att definiera arbetsgivarbegreppet. I en uthyrningssituation går det därmed inte att uppfylla rekvisiten i 183-dagarsregeln.

Den svenska 183-dagarsregeln närmar sig utformandet av 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet där ett uthyrningsrekvisit redan finns. Skillnaden mellan bestämmelsen i skatteavtalet och den föreslagna uthyrningsregeln i svensk rätt skiljer sig dock en hel del ut i utformandet.³⁶⁵ I skatteavtalet utgör uthyrningskravet ett rekvisit på samma sätt som kravet på att vistelsen inte ska överstiga 183 dagar, arbetsgivaren saknar hemvist i Sverige och inte har ett fast driftställe i Sverige.³⁶⁶ I Sverige föreslås 183-dagarsregeln införas som en ny paragraf där uthyrningskravet ska utgöra ett undantag till när 183-dagarsregeln inte är tillämplig, och framgå av andra stycket i paragrafen.³⁶⁷ Jag anser att det utformande av regeln som framgår av skatteavtalet är att föredra framför den föreslagna svenska bestämmelsen.³⁶⁸ Den föreslagna svenska regeln avseende uthyrningsförbudet som ett undantag blir en juridiskt lagteknisk och oförutsebar bestämmelse. Flera remissinstanser har uttryckt vikten av förutsebarhet. Regeringen instämmer i detta.³⁶⁹ Hur lättillämpad och förutsebar den föreslagna 183-dagarsregeln blir ställer jag mig frågande till. Samtidigt ser jag positivt på att tillvarata de möjligheter att beskatta personer som arbetar i Sverige och skapa en högre konkurrensneutral beskattning för arbetstagare oavsett om de är anställda direkt av den lokala arbetsgivaren eller inte.

³⁶⁵ Jfr avsnitt 3.6 och 4.2.

³⁶⁶ Se avsnitt 3.6.

³⁶⁷ Se avsnitt 4.2.2.

³⁶⁸ Jfr avsnitt 3.6 och 4.2.2.

³⁶⁹ Se Lagrådsremiss s. 47–48.

7.3 Beskattning av arbetstagare vid gränsöverskridande arbete

Utomlands bosatta arbetstagare som tillfälligt arbetar i Sverige är de som kommer att påverkas mest av övergången till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt. Arbetstagaren kommer likt innan att beskattas på sina tjänsteinkomster som intjänats vid tillfälligt arbete i Sverige. Den faktiska skillnaden ligger i vilket land som har rätt att beskatta ersättningen. Huruvida en person beskattas med olika skattesatser beroende på vilket land som får den slutliga beskattningsrätten strider inte mot den fria rörligheten för arbetstagare.³⁷⁰ Det är, som nämndes i inledningen till uppsatsen, upp till respektive stat att besluta vilka nationella skatteregler som ska finnas och hur dessa ska utformas.

En uthyrd person som tidigare uppfyllt 183-dagarsregeln med det formella arbetsgivarsynsättet har inte varit deklarationsskyldig i Sverige. Samma uthyrda person blir skyldig att deklarerat i Sverige om det finns ersättning som ska beskattas här, vilket kan bli effekten av det ekonomiska arbetsgivarsynsättet. Det blir därmed en administrativ ansträngning för arbetstagarna. Som Blåtand AB poängterade kommer säsongarbetare att träffas hårt av förändringen. De menar att de förändrade reglerna bidrar till en konkurrensnackdel för säsongbaserade arbeten. Tillväxtverket styrker argumentet genom att poängtera att förslaget kan bidra till minskad tillväxt inom vissa branscher. Samtidigt skulle förslaget skapa en ökad konkurrensneutral beskattning i och med att arbetstagare som utför arbete åt en arbetsgivare i Sverige kommer att beskattas oavsett om det rör sig om lokal arbetskraft eller inhyrd personal. Det är tydligt att förslaget kommer att drabba vissa hårdare än andra. Mindre företag har inte samma förutsättningar som stora företag besitter. Chanserna att utforma ett lagförslag som gynnar alternativt drabbar alla likadant är små. Frågan blir därmed om de positiva fördelarna väger tyngre än de negativa avseende en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt. I det kompletterande förslaget presenterades den koncerninterna regeln vilken stadgar att arbete får utföras i fem dagar i sträck, maximalt 30 dagar, per rullande tolv månadersperiod, även då en uthyrningssituation föreligger.³⁷¹ Jag anser att det koncerninterna förslaget är ett steg i rätt riktning. Förslaget att införa en kortare tidsgräns än nuvarande 183 dagar, och istället införa en tidsgräns om 30 dagar eller liknande skulle förslagsvis kunna vara ett steg i att lindra den skatteeffekt det liggande förslaget skapar. Vilka krav som kommer att ställas på hur dessa fem dagar ska separeras verkar i dagsläget inte stå helt

³⁷⁰ Jfr avsnitt 2.2.

³⁷¹ Jfr avsnitt 4.2.3.

klara. Frågan om en tidsgräns öppnar upp för andra tillämpningsproblem, men dessa frågor lämnar jag åt Lagrådet att fundera på.

7.4 Modellavtalets inverkan på 183-dagarsregeln

Modellavtalet utgör en grund för utformandet av 183-dagarsregeln i SINK och i det nordiska skatteavtalet vilket bör stå klart nu. På grund av modellavtalets brist på arbetsgivardefinition är det enligt mig positivt att allt fler länder väljer att tillämpa ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt i sin nationella rätt. Jag anser inte att det ska vara ett mål att sträva efter en harmoniserad internationell skatterätt, men att fler och fler länder väljer att definiera begrepp på samma sätt skapar en ökad förutsebarhet.

I modellavtalets kommentarer föreskrivs att det är upp till den nationella lagstiftningen att fastställa om ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt eller ett formellt arbetsgivarsynsätt ska tillämpas. I kommentarerna föreskrivs även att det är tillåtet att frångå ett formellt arbetsgivarsynsätt i situationer där det går att visa att anställningsförhållandet är uppbyggt i syfte att uppnå en skatteundandragande situation. Skatteverket och senare regeringen har i sina promemorior föreskrivit att övergången till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt förhindrar de skatteundandragande situationerna.³⁷² *Brynäsdomen*³⁷³ som nämndes tidigare i uppsatsen är ett exempel på när ett sådant avsteg har gjorts i svensk rätt.

Argumentet som Skatteverket, och regeringen fört, kring att det ekonomiska arbetsgivarbegreppet ska införas i syfte att minska de skatteundandragande situationerna, anser jag inte hålla. Det är i dagsläget redan möjligt att bortse från det formella anställningsförhållandet genom modellavtalet. Så har fallet varit åtminstone sedan år 2008 då det redan stadgades i modellavtalets kommentarer att den verkliga arbetsgivaren ska fastställas i situationer där man misstänker missbruk. Ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt som utgångspunkt kan bidra till att den verkliga arbetsgivaren utröns direkt. Ett ändrat synsätt kanske leder till att det blir svårare att skapa konstlade situationer i syfte att undvika beskattning, men att införa ekonomisk arbetsgivare i syfte att minska skattefusk och skatteundandragande genom konstlade situationer är ett argument som enligt mig inte håller. Möjligheten att förhindra skatteundandragande situationer föreligger nämligen redan.

³⁷² Jfr avsnitt 4.2.2.1 samt 6.2.

³⁷³ RÅ 2001 ref. 50.

7.5 Sammanfattning och slutsats

I syfte att på ett tydligt sätt belysa syftet och frågeställningarna följer här en genomgång av de frågeställningar som presenterats i uppsatsen. Den nuvarande 183-dagarsregeln i SINK är en skattelättnadsregel. Regeln syftar till att underlätta för utomlands bosatta individer vilka arbetar gränsöverskridande. Under förutsättning att rekvisiten i regeln är uppfyllda ska individen inte beskattas i Sverige för ersättning som har sin källa här i landet. Då Sverige i dagsläget tillämpar ett formellt arbetsgivarsynsätt finns det ingen möjlighet att beskatta dessa individer genom skatteavtal heller.³⁷⁴

Vid en övergång till ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt öppnas möjligheten för Sverige att beskatta utomlands bosatta personer som tillfälligt arbetar i Sverige. En bedömning avseende vem som är att se som arbetsgivare i 183-dagarsregeln i dagsläget görs utifrån ett formellt synsätt, där det formella anställningsförhållandet spelar en avgörande roll. Tillämpas istället ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt ska bedömningen avseende vem som är att se som arbetsgivare, enligt 183-dagarsregeln, göras utifrån en helhetsavvägning med hjälp av ett antal bedömningsgrunder.³⁷⁵ Den här förändringen möjliggör en beskattning i Sverige avseende ersättningen som är intjänad av dessa personer vid arbete i Sverige. När den ekonomiska arbetsgivaren anses vara den svenska arbetsgivaren går det inte att uppfylla samtliga av rekvisiten i 183-dagarsregeln i SINK. Arbetstagarens beskattning påverkas därför på ett sådant sätt att beskattning i Sverige blir aktuellt redan från och med den första arbetade dagen.³⁷⁶ Vidare följer att ett dubbelt beskattningsanspråk kan uppstå då både hemviststaten och källstaten enligt intern rätt har ett beskattningsanspråk på ersättningen som är intjänad i Sverige. I en sådan situation får vägledning hämtas i tillämpligt skatteavtal.³⁷⁷

OECD:s modellavtal har i stor utsträckning påverkat utformandet av 183-dagarsregeln i både SINK och i många av Sverige ingångna skatteavtal. Den föreslagna uthyrningsregeln är dock ett avsteg från modellavtalet och dess kommentarer. Regeln hämtar istället inspiration från det nordiska skatteavtalet. Bortsett från uthyrningsregeln i det nordiska skatteavtalet är 183-dagarsregeln i avtalet utformad mot bakgrund av modellavtalet.³⁷⁸

³⁷⁴ Jfr avsnitt 5.

³⁷⁵ Jfr avsnitt 4.

³⁷⁶ Jfr avsnitt 5.

³⁷⁷ Jfr avsnitt 2.

³⁷⁸ Jfr avsnitt 3.6 samt 4.2.

Småföretagare och säsongarbetare kommer att drabbas hårt av de föreslagna reglerna. Frågetecken kring huruvida förslaget bidrar till konkurrensneutralitet på sikt eller inte kvarstår.³⁷⁹ Delade meningar råder dessutom mellan remissinstanserna avseende hur förslaget ska genomföras och huruvida det är en positiv eller negativ förändring för Sveriges företagsklimat. Det finns därmed frågor som behöver ytterligare utredning och som behöver lösas innan förslaget genomförs i svensk rätt.

Som **slutsats** konstateras därför att förslaget medför stora förändringar avseende beskattning av arbetstagare i gränsöverskridande situationer. Förändringarna består huvudsakligen av det beskattningsanspråk Sverige får avseende personer som tillfälligt arbetar i Sverige om ett förändrat synsätt införs. Det här är förändringar vilka i nuläget inte kan motiveras mot att i framtiden leda till en konkurrensneutral beskattning av inhyrd och lokal arbetskraft. Den föreslagna 183-dagarsregeln bör utformas likt förslaget kring den koncerninterna regeln med en dagsbegränsning. En begränsning som gör det möjligt för personer att utföra kortare arbete utanför sin hemviststat i exempelvis 30 dagar, utan att bli skattskyldiga i källstaten från den första arbetade dagen. Förslaget att införa ett ekonomiskt arbetsgivarsynsätt i svensk rätt bör genomföras först efter ytterligare utredning och konsekvensanalys.

³⁷⁹ Jfr avsnitt 6.2.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Ds 1997:1 Regeringskansliets propositionshandbok
- Prop. 1989/90:47 *Om vissa internationella skattefrågor*
- Prop. 2004/05:19 *Beskattning av utomlands bosatta*
- Dnr 2 02 253985 - 17/113 (Fi 2017/02786/S3) *Beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, Skatteverket, juni 2017.
- Fi 2017/02786/S3 Remissvar av Skatteverkets promemoria *Beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, oktober 2017.
- Lagrådsremiss *Beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, Lagrådsremiss, maj 2018.
- Lagrådsprotokoll Utdrag ur protokoll vid sammanträde 4 juni 2018.
- Fi 2018/02823/S3 Kompletterande förslag rörande *beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, Finansdepartementet, augusti 2018.
- Fi 2018/02823/S3 Remissvar av promemorian *Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt för utomlands bosatta vid tillfälligt arbete i Sverige*, augusti 2018.

Artiklar

Nordic Tax Journal, 2015, nr 1, s. 34–59, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law* av Ulf Linderfalk och Maria Hilling.

Skattenytt, 2006, s. 401, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, av Robert Pålsson.

Skattenytt, 2010, s. 47, avsnitt 6, *Tillnärmning av lagstiftning genom lagstiftningsakter främst på området för direkt skatt (artiklarna 114 och 115.1–2)* av Ulrika Gustafsson Myslinski, i *Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget* av Martin Berglund m.fl.

Skattenytt, 2016:2, s. 749, *Innebörden av tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen - vid bedömning av stadigvarande vistelse*, av Gustafsson, Sofie.

Svensk juristtidning, nr 4, s. 382, 2011, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, av Mattias Dahlberg.

Svensk skattetidning, nr 3, 2013, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster* av Maria Hilling.

Svensk skattetidning, nr 2, 2015, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal - synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen* av Jan Bjuvberg.

Svensk skattetidning, nr 5, 2018, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige* av Mato Saric och Christian Schwartz.

Lagkommentarer

Andersson, Saldén Enérus, Tivéus: Inkomstskattelagen med kommentarer (2018-04-17, Zeteo, internet), kommentaren till 3 kap. 17 §.

Andersson, Saldén Enérus, Tivéus: Inkomstskattelagen med kommentarer (2018-04-17, Zeteo, internet), kommentaren till 3 kap. 18 §.

Bækkevold, Arne; kommentaren till 3 kap 3 § not 102 inkomstskattelagen (1999:1229), internet Karnov, 2018-09-06.

Borg, Inkomstskattelag (1999:1229) 10 kap. 8 §, Lexino 2018-08-14.

Jonsson, Lars; kommentaren till 3 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), not 132, internet Karnov, 2018-09-06.

Jonsson, Lars; kommentaren till 3 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), not 133, internet Karnov, besökt 2018-09-24.

Jonsson, Lars; kommentaren till 5 § SINK (1991:586), not 4, Karnov internet, 2018-09-17.

Litteratur

Avi-Yonah, Reuven S; Sartori, Nicola; Marian, Omri; *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011.

Berglund, Martin; *Schumackerdoktrinen – i ljuset av nyare rättspraxis och med beaktande av dess inverkan på svensk skatterätt*, Jure förlag, 2014.

Dahlberg, Mattias; *Vilket rättskällevärde har OECD:s modellavtal?*, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 137–155, Nordstedts juridik, 2003.

Hilling, Maria; *Skatteavtal och generalklausuler – Ett komparativt perspektiv*, Wolters Kluwer, 2016.

Kleineman, Jan; *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria; Zamboni, Mauro; *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur AB, 2018.

Lang, Michael; *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Linde Verlag Wien, 2000.

Lind, Yvette; *Crossing a Border – A Comparative Tax Law Study on Consequences of Cross-Border Working in the Öresund and Meuse-Rhine Regions*, Jure förlag, 2017.

Lindencrona, Gustaf; *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1994.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon Almendal, Teresa; *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur AB, 2017.

OECD; *Model tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).

Pelin, Lars; *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur AB, Lund, 2011 (elektronisk utgåva 2016).

Sallander, Ann-Sophie; *Skatteavtal: om tolkning och tillämpning*, Liber, Stockholm, 2015.

Elektroniska källor

Deloitte, Tax Alert,
<https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige.html>, besökt 2018-10-08.

EY, Skattenätet, <https://skattenatet.ey.se/2017/07/05/proposed-changes-in-the-tax-law-introducing-the-economic-employer-concept/>, besökt 2018-10-08

KPMG, Nyheter och rapporter, SKV: ekonomisk arbetsgivare bör tillämpas i Sverige, <https://home.kpmg.com/se/sv/home/nyheter-rapporter/2017/06/se-news-skatteverket-foreslar-i-en-promemoria-att-synsattat-ekonomisk-ekonomisk-arbetsgivare-ekonomisk-arbetsgivare-tillampas-i-sverige.html>, besökt 2018-10-08.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214, besökt 2018-11-28.

OECD, Modellavtal, konsoliderad version från 2008, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214, besökt 2018-11-23.

OECD, Modellavtal, konsoliderad version från 2008, punkt 8 i kommentarsbilagan, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page214, besökt 2018-11-28.

OECD, Modellavtal, konsoliderad version från 2010, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2010-en.pdf?expires=1543238562&id=id&accname=ocid177253&checksum=51A4126B65388C19F0DF2A0F1031D7F2, besökt 2018-11-23.

OECD, ”Tax Treaties”, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, besökt 2018-09-07.

PwC, Tax Matters, Cecilia Arrhenius, Skatteverket föreslår att begreppet ekonomisk arbetsgivare införs i Sverige, <https://blogg.pwc.se/taxmatters/kompletterande-forslag-rorande-beskattning-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige>, besökt 2018-09-26.

Regeringen, pressmeddelanden, <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagadsremiss/2018/05/beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige/>, besökt 2018-10-04.

Regeringen, Regeringskansliet, lista på remissinstanser, <https://www.regeringen.se/4a34ba/contentassets/b3909e2ddc4f4f6da76e9f46e2648e68/remissinstanser-kompletterande-forslag-rorande-beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige.pdf>, besökt 2018-10-05.

Skatteverket, rättslig vägledning,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>, besökt 2018-10-22.

Skatteverket, rättslig vägledning, ”Arbetsgivarbegreppet”,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.7/2981.html>,
besökt 2018-10-11.

Skatteverket, rättslig vägledning, ”Arbetsgivarbegreppet i OECD:s
modellavtal”,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>, besökt 2018-10-11.

Skatteverket, rättslig vägledning, Article 4 Resident,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/2970.html>,
besökt 2018-09-13.

Skatteverket, rättslig vägledning, Article 15 Income from employment,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/2981.html#h-Punkt-2-Montorregeln-ger-hemviststaten-beskattningsratten>, besökt 2018-09-24.

Skatteverket, rättslig vägledning, Beskrivning av artikeln,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/2970.html#h-Beskrivning-av-artikeln>, besökt 2018-09-13.

Skatteverket, rättslig vägledning, ”Lön från en utländsk arbetsgivare är i
vissa fall skattefri”,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.8/2648.html?q=183-dagarsregeln#h-Lon-fran-en-utlandsk-arbetsgivare-ar-i-vissa-fall-skattefri-183-dagarsregeln>, besökt 2018-09-06.

Skatteverket, rättslig vägledning, Vad innebär internationell
dubbelbeskattning?,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.9/326353.html#h-Internationell-dubbelbeskattning-skiljer-sig-fran-ekonomisk-dubbelbeskattning>, besökt 2018-09-12.

Skatteverket, ställningstagande, Arbetsgivarbegreppet i skatteavtalen,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2102.html?date=2010-10-19>, besökt 2018-09-25.

Skatteverkets ställningstagande, Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande
vistelse, dnr 130 92654-05/111,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/29251.html>, besökt 2018-10-03.

Rättsfallsförteckning

Avgöranden från EU-domstolen

Mål C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft.
Mål C-106/77 Simmenthal II.
Mål C-80/94, Wielockx.
Mål C-336/96, Gilly.
Mål C-391/97, Gschwind.
Mål C-169/03 Florian W. Wallentin v Riksskatteverket.
Mål C-524/04, Test Claimants.
Mål C-170/05, Denkavit.
Mål C-298/05, Columbus.
Mål C-128/08, Damseaux.

Svenska avgöranden

RÅ 1947 Fi 445.
RÅ 1952 ref. 12.
RÅ 2001 ref. 50 (*Brynäsdomen*).
RÅ 2008 ref 16.
HFD 2012 ref. 18.
HFD, mål nr 6034-17.
HFD, mål nr 6736-17.

Mål nr 7248-08 meddelad av Kammarrätten i Göteborg den 30 april 2009.