



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Hedlund

Från formell till ekonomisk arbetsgivare

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT2018

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte	5
1.2 Frågeställningar	6
1.3 Metod	6
1.4 Disposition	6
2 VARFÖR ARBETSGIVARBEGREPPET ÄR AV INTRESSE	8
2.1 Arbetsgivarens skyldigheter	8
2.1.1 Arbetsgivarregistrering	9
2.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	9
2.1.3 Rapportering	9
3 FORMELLT ARBETSGIVARBEGREPP	10
4 EKONOMISKT ARBETSGIVARBEGREPP	12
5 SVENSK BESKATTNING	15
5.1 Obegränsat skattskyldig	15
5.2 Begränsat skattskyldig	16
6 OM INTERNATIONELL INDIVIDBESKATTNING	17
6.1 OECD och Model Tax Convention on Income and on Capital	17
6.1.1 Artikel 4	17
6.1.2 Artikel 15	18
6.2 Tolkning av skatteavtal	19
6.2.1 OECD:s kommentar till OECD MC	20
6.2.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning	20

7 RÄTTSFALL	22
7.1 Brynäs	22
7.1.1 Kommentar	24
7.2 SAS	24
7.2.1 Kommentar	25
7.3 AMPM	25
7.3.1 Kommentar	26
8 FÖRSLAG TILL NY LAGSTIFTNING	27
8.1 Ändring i SINK	27
8.2 Utökat krav på skatteavdrag	28
8.2.1 Skatteavdragets storlek	30
8.3 Avvikelser från Skatteverkets förslag	31
8.4 Lagrådets yttrande	32
8.5 5/30-dagarsregeln	32
8.5.1 Remissvar till Finansdepartementets promemoria	33
8.5.1.1 Skatteverket	33
8.5.1.2 Svenskt näringsliv m.fl.	33
9 ANALYS	35
9.1 Frågeställningar från avsnitt 1.2	38
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	40
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Summary

Sweden has proposed introduction of an amended view on the employer concept from a tax perspective. Historically, Sweden has always applied a formal, or legal, view on the employer concept. According to the formal view on the employer concept the employer is the party to the employment agreement or the part paying compensation for work performed.

The suggested change is to introduce the economic employer concept. According to the economic employer concept the question of who the employer is should be answered based on who benefits from the work performed. Most countries in the world apply the economic employer concept so for Sweden to change its view would harmonize its application of the employer concept with the rest of the world.

Assessing who the employer is often becomes of interest in cross-border situations since the effect on both employer and employee obligations may become substantial depending on the outcome. The typical example would be when a foreign formal employer has personnel working for an entity in Sweden. Under the suggested new rules the Swedish entity could be seen as the economic employer.

The introduction of the economic employer concept will result in cumbersome administrative burden on both foreign employers and employees. Employees can also incur Swedish tax liability in situations where there previously was none.

For the government increased tax revenue can be expected. However, along with the increased revenue will also come an increased administrative burden on the Swedish Tax Agency. Achievement of the primary purposes behind the new rules – healthier competition and less tax evasion - also seems to be accomplished, but perhaps only in theory.

Sammanfattning

Sverige har föreslagit ett införande av en ändrad syn på arbetsgivarbegreppet från ett skatteperspektiv. Historiskt sett har Sverige alltid tillämpat ett så kallat formellt, eller legal, synsätt på vem som är arbetsgivare. Enligt det formella arbetsgivarbegreppet är arbetsgivaren den som är part till anställningsförhållandet eller den som betalar ut ersättning för utfört arbete.

Ändringen som föreslagits är att Sverige ska övergå till att tillämpa ett ekonomiskt synsätt på arbetsgivarbegreppet. Enligt det ekonomiska arbetsgivarbegreppet så är det intressanta vid bedömning av vem som är arbetsgivare vem som drar nytta av utfört arbete. Större delen av världen tillämpar det ekonomiska synsättet så den föreslagna ändringen skulle harmonisera Sveriges synsätt med omvärlden.

Bedömningen av vem som är arbetsgivare är ofta intressant när det rör sig om en gränsöverskridande situation eftersom påverkan på både arbetsgivarens och individens skyldigheter kan bli betydande beroende på utfallet. Typexemplet skulle vara när en utländsk formell arbetsgivare har anställda som arbetar för ett bolag i Sverige. Med de föreslagna nya reglerna kan det svenska bolaget bli sedd som ekonomisk arbetsgivare.

Effekten av införandet blir en besvärande administrativ börda för både utländska arbetsgivare och arbetstagare. Arbetstagare kan också ådra sig skatteplikt i Sverige som tidigare inte fanns.

För staten förväntas höjda skatteintäkter. Tillsammans med ökade skatteintäkter kommer dock också följa en större administrativ börda på Skatteverket. Att uppnå syftet med införandet av reglerna – sundare konkurrens och minskat skattefusk – verkar också bli uppnått, men eventuellt endast i teorin.

Förord

Det har slutligen blivit dags att lämna in examensarbete efter att omedvetet många år förflutit sedan studierna vid Lunds universitet. Om någon som läser detta går i tankar på att skjuta upp examensarbetet till ett senare tillfälle så kan jag, stärkt av erfarenhet, bestämt avråda från det. Det kommer inte finnas mer tid senare.

Uttrycket man som student ibland fick höra i stil med ”livet har aldrig varit så bekymmerslöst som under studietiden, du vet inte hur bra du har det” är mer begripligt med några års distans till det hela.

För min del var det tacksamt att förslaget om att införa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp lades fram eftersom det är intressant för mig i mitt arbete och därför meningsfullt att skriva om.

Jag vill tacka min handledare professor Mats Tjernberg som med kort varsel tog sig tid för ett handledarmöte i samband med att jag besökte Lund för introduktionsseminarium till examensarbete. Mats gav mig goda råd om hur han tyckte att examensarbetet kunde struktureras med avseende på att diskutera gällande rätt och de föreslagna nya reglerna samt en avslutande analys av konsekvenserna.

Jag vill även tacka Ann Strömbäck för hjälpsam korrekturläsning och nyttiga synpunkter i allmänhet.

Erik Hedlund

Stockholm, 8 januari 2019

Förkortningar

FL	Förvaltningslag (2017:900)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD MC	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)

1 Inledning

Arbetsgivarbegreppet är centralt inom lagstiftningen kring skatt på inkomst av tjänst, inkluderat arbetsgivaravgifter, både för arbetsgivare och arbetstagare.

Stater tillämpar antingen ett formellt arbetsgivarbegrepp, enligt vilket arbetsgivaren är den som är part till ett anställningskontrakt och/eller betalar ersättning för utfört arbete, eller ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, enligt vilket arbetsgivaren är den som drar nytta av utfört arbete, oavsett vem som betalar ersättning till arbetstagaren. Sverige tillämpar ett formellt arbetsgivarbegrepp och är internationellt sett i ett allt mindre sällskap som ser formellt på arbetsgivarbegreppet i skattesammanhang.

Den föreslagna lagstiftningen genom vilken Sverige överger det formella/legala arbetsgivarbegreppet till förmån för det, i resten av världen vanligare, ekonomiska arbetsgivarbegreppet får betydande konsekvenser både avseende skatteplikt för arbete utfört i Sverige men även i fråga om administrativa skyldigheter för utländska arbetsgivare och arbetstagare.

Syftet med förslaget är att uppnå sund konkurrens mellan svenska och utländska bolag och motverka skatteundandragande.¹ Reglerna var avsedda att träda i kraft 1 januari 2019 men har blivit försenade och det finns i dag inget nytt datum föreslaget för införande. Anledningen till förseningen är ändringar i förslaget och den nuvarande politiska situationen i Sverige. Reglerna anses sannolikt inte kontroversiella i någon del av den svenska politiska skalan varför ett införande kan förväntas oavsett hur riksdagens koalitioner formeras, frågan är när.

1.1 Syfte

Uppsatsens syfte är att deskriptivt belysa nuvarande och föreslagna regler avseende det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet samt för reglerna relevant praxis och tolkningsregler samt analysera vad de nya reglerna kommer att medföra för konsekvenser.

Som läsare ska man kunna förstå skillnaderna mellan det formella och ekonomiska arbetsgivarbegreppet genom att tillämpningen av intern svensk rätt och skatteavtal beskrivs samt hur utfallet skiljer sig åt beroende på vilket arbetsgivarbegrepp som tillämpas.

¹ Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018, s. 1.

1.2 Frågeställningar

Det finns fyra frågeställningar som uppsatsen ämnar besvara.

1. Verkar målen om sund konkurrens och motverkande av skatteundandragande uppnås?
2. Vad blir de praktiska konsekvenserna för arbetsgivare och arbetstagare?
3. Vilka problem finns med förslaget?
4. Vilka förbättringar finns det möjlighet till?

1.3 Metod

Metoden som tillämpas är traditionell juridisk metod genom att med tillgängliga rättskällor redogöra för gällande rätt och föreslagen lagstiftning. I redogörelsen kommer det framgå på vilket sätt gällande och föreslagen lagstiftning påverkar arbetsgivare och arbetstagare. Det kommer också ingå en avslutande analysdel i vilken följderna av att byta arbetsgivarbegrepp diskuteras samt förslag avseende förenklingar avseende den praktiska hanteringen, baserad delvis på egen yrkeserfarenhet från arbete på skatteavdelning på revisionsbyråer.

Uppsatsen kommer huvudsakligen baseras på förarbeten till de föreslagna nya reglerna och OECD:s modellavtal med kommentar samt lagstiftning, rättspraxis, övrigt offentligt tryck och remissvar samt mindre del i doktrin.

Avgränsning sker mot arbetsgivarbegreppet i allmänhet, vilket inte är av intresse för redogörelsen, utan av intresse är situationen då fråga uppstår kring vem som är arbetsgivare från ett skatterättsligt arbetstagar- respektive arbetsgivarperspektiv i en internationell kontext när en arbetstagare arbetar i Sverige för sin utländska formella arbetsgivare.

1.4 Disposition

Uppsatsen är disponerad så att det inledningsvis diskuteras varför arbetsgivarbegreppet är av intresse, vilket är av central betydelse eftersom det är den föreslagna ändringen av arbetsgivarbegreppet som uppsatsen behandlar.

Därefter behandlas det nuvarande, formella, följt av det föreslagna, ekonomiska, arbetsgivarbegreppet.

I avsnitt fem beskrivs svensk beskattning av inkomst av tjänst beroende på om en person är obegränsat eller begränsat skattskyldig. Därefter följer ett avsnitt om den internationella beskattningen med tillämpning av skatteavtal.

I avsnitt sju följer rättsfall som är av intresse och därefter beskrivs den föreslagna nya lagstiftningen samt remissvar. Framställningen avslutas med en analys i vilken uppsatsens frågeställningar besvaras utifrån det material som behandlats.

2 Varför arbetsgivarbegreppet är av intresse

Arbetsgivarbegreppet är centralt inom skattelagstiftningen, inkluderat arbetsgivaravgifter, i inkomstslaget tjänst, både för arbetsgivare och arbetstagare. Den föreslagna lagstiftningen genom vilken Sverige överger det formella/legala arbetsgivarbegreppet till förmån för det, i resten av världen vanligare, ekonomiska arbetsgivarbegreppet får betydande konsekvenser med avseende på vem som till Skatteverket ska rapportera och betala in arbetsgivaravgifter samt göra avdrag för och inbetala preliminär skatt. Arbetstagarens skattskyldighet påverkas också.

För arbetsgivaren är det interna svenska regler som styr skyldigheten att rapportera och erlägga arbetsgivaravgifter och preliminär skatt medan det för arbetstagaren, i samband med gränsöverskridande arbete, främst är tillämpningen av skatteavtalen som Sverige ingått som påverkas av vilket arbetsgivarbegrepp som tillämpas.

2.1 Arbetsgivarens skyldigheter

Den som utger ersättning från vilken skatteavdrag ska göras eller som ska vara underlag för arbetsgivaravgifter ska registreras hos Skatteverket enligt SFL 7 kap 1 § 1 st. 1-2 p. Registrering sker genom att arbetsgivaren lämnar in ansökan om registrering.

I enlighet med SFL ska skatteavdrag som huvudregel göras från ersättning för arbete i enlighet med lagens 10 kap 2 § alternativt 13 kap 3 § (vid SINK). Enligt SAL 2 kap 1 § är ersättning för arbete underlag för arbetsgivaravgifter.

Skatteverket har i ställningstagande² baserat på praxis klargjort att skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete endast avser företag med fast driftställe i Sverige. Ställningstagandet avser den äldre skattebetalningslag (1997:483) men principen för skatteavdrag ändrades inte i och med införandet av SFL varför ställningstagandet är oförändrat. Med fast driftställe avses enligt IL 2:29 en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Reglerna är komplicerade varför det inte är uppenbart huruvida företaget ska göra skatteavdrag eller inte.

Utöver skyldigheten att göra skatteavdrag och betala in arbetsgivaravgifter ska arbetsgivaren även rapportera månatligen till Skatteverket för varje anställd samt bolaget i sin helhet. Den månatliga rapporteringen på

² Skatteverkets ställningstagande Dnr 130 604256-04/111.

individnivå är införd 2019³ och är betydligt mer betungande jämfört med tidigare regler, enligt vilka rapportering på individnivå endast gjordes en gång årligen genom lämnande av kontrolluppgifter.

2.1.1 Arbetsgivarregistrering

För att ett företag ska kunna uppfylla dess skyldigheter avseende rapportering och inbetalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter till Skatteverket krävs att företaget registreras hos Skatteverket som arbetsgivare. Registrering sker genom att företaget lämnar uppgifter om verksamheten till Skatteverket. En registrering som arbetsgivare kan leda till omfattande följdfrågor från Skatteverket på grund av Skatteverkets skyldighet att utreda ärenden så att korrekta beslut kan fattas i enlighet med FL 40 kap 1 § och SFL 23 §. Detta är sällan ett problem för ett svenskt företag, men för ett utländskt företag kan det vara desto mer komplicerat om Skatteverket frågar om exempelvis omständigheter för att besluta om fast driftställe i Sverige ska anses föreligga.

2.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ses nog för svenska företag som något självklart till sin storlek och omfattning, men vid närmare granskning är ofta så inte fallet för en utländsk arbetsgivare. Arbetsgivaren ska fastställa vilket skatteavdrag som ska göras avseende ersättning till anställda och även för vilken typ av ersättning samt med vilken procentsats eventuella arbetsgivaravgifter ska beräknas. För ett företag med personal som enbart arbetar i Sverige blir det vanligtvis inte ett problem, men för ett bolag med personal som arbetar över gränser blir utmaningen desto större. Anledningen är att ersättning måste definieras, utöver sin karaktär också avseende var den intjänats och av vilket socialförsäkringssystem den anställda omfattats av under intjänandet. Ett lönesystem kan sällan hantera detta och det krävs manuell handpåläggning vilken fordrar kunskap om skatte- och socialförsäkringsrätt som sällan finns att tillgå på lönekontoret.

2.1.3 Rapportering

Utöver att göra korrekta beräkningar av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska arbetsgivaren månatligen lämna en arbetsgivardeklaration avseende hela företaget, men även på individnivå där inte bara totalt utgiven ersättning och skatteavdrag nödvändigtvis framgår utan det kan krävas redovisning på detaljnivå avseende vissa typer av ersättningar.

³ För vissa arbetsgivare infördes reglerna andra halvåret 2018.

3 Formellt arbetsgivarbegrepp

Arbetsgivarbegreppet kan definieras olika beroende på sammanhang, det finns inte i svensk skatterätt någon enhetlig definition. Arbetsgivare enligt SINK 2 § 5 st. är den som betalar ut ersättning för arbete vilket även går i linje med SAL 2 kap. 1 § där det stadgas att den som utger avgiftspliktig ersättning är den som ska betala arbetsgivaravgifter och avgiftspliktig ersättning enligt 2 kap. 10 § samma lag är bland annat ersättning för arbete. Enligt SFL 10 kap. 2 § ska den som utger skattepliktig ersättning för arbete göra skatteavdrag, vilket i de flesta fall kan antas vara arbetsgivaren. I IL saknas definition av arbetsgivare.

Det formella arbetsgivarbegreppet brukar också kallas för det legala arbetsgivarbegreppet. Kännetecknande för det formella/legala arbetsgivarbegreppet är att arbetsgivaren är den med vilken arbetstagaren har ingått anställningsavtal eller får sin lön utbetald från. Detta sammanfaller i de flesta fall med den skatterättsliga definitionen som återfinns i vissa lagar om att den som utger ersättning är att betrakta som arbetsgivare i och med att det endast i undantagsfall är någon annan än den som avtalat om att utge ersättning som skulle finna anledning till att utge ersättning.

Ett utländskt bolag utan fast driftställe i Sverige vars anställda utför arbete i Sverige saknar med tillämpning av det formella arbetsgivarbegreppet i praktiken helt skyldigheter i Sverige, förutsatt att arbetstagarna inte omfattas av svensk socialförsäkring.⁴ Anledningen att det är möjligt är att Skatteverket tolkat lagstiftningen på så sätt att så länge det inte finns något fast driftställe i Sverige för det utländska bolaget så uppstår inga skyldigheter avseende innehållande av preliminär skatt och rapportering. Arbetsgivaren ska lämna årlig kontrolluppgift men det saknas sanktioner om det inte görs. I detta avseende finns det möjligheter att genom förändring av arbetsgivarbegreppet tvinga bolag med personal i Sverige att konkurrera på lika villkor och även att motverka att inkomster som är skattepliktiga i Sverige undanhålls från Skatteverket.

Ett utländskt bolags, utan fast driftställe i Sverige, arbetstagare med skatterättslig hemvist utanför Sverige kan vid tillämpning av det formella arbetsgivarbegreppet arbeta i Sverige under obegränsad tid, förutsatt att vistelsen i Sverige aldrig överstiger 183 dagar under någon tolv månadersperiod⁵, utan att ådra sig någon skattskyldighet för inkomsten från den utländska arbetsgivaren enligt SINK 6 § 1 p. Skulle arbetstagare bli obegränsat skattskyldiga ska svensk deklaration lämnas årligen, men

⁴ Notera att detta endast avser skyldigheter avseende skatt och socialförsäkring, andra skyldigheter kan fortfarande finnas, exempelvis under Lag (1999:678) om utstationering av arbetstagare eller arbetsrättsligt i allmänhet.

⁵ Notera att vissa skatteavtal anger kalenderår vilket kan påverka situationen när SINK inte kan tillämpas.

inkomsten från den utländska arbetsgivaren kan även fortsättningsvis undantas från svensk skatt förutsatt att skatteavtal inkluderande 183-dagarsregeln från OECD MC artikel 15 är ingånget med staten i vilken arbetstagaren har sin hemvist.

Om en arbetstagare som arbetar i Sverige för en utländsk arbetsgivare, utan fast driftställe i Sverige, blir obegränsat skattskyldig och inte kan undanta inkomsten från svensk beskattning enligt skatteavtal så påverkar det inte arbetsgivarens skyldigheter. Från ett svenskt perspektiv innebär det att den utländska arbetsgivaren kan utbetala hela bruttolönen till arbetstagaren och Skatteverket får inte kännedom om inkomsten förrän året efter inkomståret. Värt att notera är att Skatteverkets kännedom förutsätter att den utländska arbetsgivaren lämnar kontrolluppgift till Skatteverket, vilket det saknas likväl sanktioner mot att inte göra som incitament att göra. Det är uppenbart att en sådan ordning kan leda till skatteundandragande, medvetet eller omedvetet, eftersom Skatteverket i avsaknad av rapportering inte har anledning att misstänka att det finns skattepliktig ersättning som inte redovisats. Lämnas kontrolluppgift kommer Skatteverket vid avsaknad av inkomstdeklaration utfärda föreläggande till individen att inkomma med inkomstdeklaration och om så inte sker besluta om skönsbeskattning. En obetald skatteskuld hamnar därefter så småningom hos Kronofogden för vidare hantering.

Enkelheten genom vilken information kan undanhållas från Skatteverket avseende utbetald ersättning från utländska arbetsgivare för arbete i Sverige gör också att oseriösa arbetsgivare i kombination med oseriösa eller ovetande arbetstagare, som inte deklarerar inkomsten i Sverige, kan konkurrera genom lägre priser i och med att personalkostnaden blir väsentligt lägre än för svenska konkurrenter.

En fördel med det formella arbetsgivarbegreppet är att det möjliggör för utländska bolag att konkurrera på den svenska marknaden utan alltför besvärlig administration. Följs reglerna så uppstår inte heller en otillbörlig konkurrenssituation⁶.

⁶ Värt att notera är att en otillbörlig konkurrenssituation givetvis fortfarande kan uppstå, men inte på grund av tillämpning av det formella arbetsgivarbegreppet.

4 Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp

Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skiljer sig från det formella genom att det vid bedömningen av vem som är arbetsgivare har mindre betydelse vem arbetstagaren har ingått avtal om anställning med eller vem som betalar ersättning för arbetet. Centralt för bedömningen av vem som ska ses som arbetsgivare är i stället vem som arbetstagaren utfört arbete åt. Viktigt att notera är att det inte får röra sig om en godtycklig bedömning för att åsidosätta det formella arbetsgivarförhållandet.⁷

Utgångspunkten i ett anställningsförhållande får anses vara att en arbetstagare utgör en integrerad del i arbetsgivarens verksamhet. Det följer av att logiskt resonera kring anledningen till att anställa någon och därmed åsamka verksamheten en kostnad. Denna uppfattning ges även uttryck för i kommentaren till OECD MC.⁸

I OECD:s kommentar till OECD MC anges avseende artikel 15 följande bedömningsgrunder för att fastställa vem som ska anses som arbetsgivare för en individ när arbete utförs som kan vara utfört åt annan än den formella arbetsgivaren:⁹

- Vem som har behörighet att instruera individen avseende arbetets utförande
- Vem som kontrollerar och ansvarar för platsen där arbetet utförs
- Om ersättningen till individen faktureras från den formella arbetsgivaren till företaget där arbetet utförs
- Vem som tillhandahåller för arbetet nödvändiga verktyg och material
- Vem som avgör antal individer och nödvändiga kvalifikationer för arbetets utförande
- Vem som väljer vilken individ som ska utföra arbetet och har rätt att avsluta avtalet med individen avseende det arbetet
- Vem som har rätt att fatta beslut om disciplinära åtgärder avseende arbete som utförts av individen
- Vem som beslutar om semester och arbetsschema för individen

Vid en granskning av bedömningsgrunderna kan det antas uppstå problem avseende huruvida det kan anses finnas en ekonomisk arbetsgivare eftersom det är ett flertal olika bedömningsgrunder som säkerligen kommer peka åt olika håll i många situationer. OECD MC ger viss ledning, men den har karaktären av generella bedömningar och hänvisar också till ömsesidig

⁷ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 316, p 8.11

⁸ ibid. s. 316, p 8.13

⁹ ibid. s. 317, p 8.14

överenskommelse¹⁰ som lösning på problemet om två stater har olika uppfattning. Det uppstår således potentiellt frågetecken i två led, först vid den rent svenska bedömningen på vilken den utländska formella arbetsgivarens skyldighet att innehålla, rapportera och inbetala preliminärskatt vilar. I nästa skede kan den utländska statens bedömning av frågan vid taxeringen avvika från den svenska uppfattningen. Ska frågan gå vidare till ömsesidig överenskommelse kan det förväntas att arbetstagaren får vänta länge på att få tillbaka skatt för inkomst som kan ha blivit dubbelbeskattad. Det är inte ovanligt att processen tar flera år.

I kommentaren argumenteras vidare att de ekonomiska förhållandena kan vara av särskild betydelse, även om det bara utgör en av bedömningsgrunderna i en helhetsbedömning.¹¹ Exempelvis kan en situation då den formella arbetsgivarens anställningskostnad för individen eller anställningskostnad plus ett procentpåslag faktureras för det utförda arbetet kraftigt tyda på att det betalande bolaget är att anse som ekonomisk arbetsgivare. Anledningen är att det tyder på att anställningskostnaden är den enda faktorn i bestämmandet av ersättningen mellan bolagen vilket tyder på att den anställde är uthyrd till det betalande bolaget och att nyttan av den anställdes arbete då rimligen tillfaller det inhyrande bolaget som då ses som ekonomisk arbetsgivare.

I ett fall där det fakturerade beloppet saknar koppling till anställningskostnaden eller där anställningskostnaden endast utgör en faktor så kan det peka på att arbetet i stället utförts åt den formella arbetsgivaren som sålt tjänsten arbetstagaren utför till det betalande bolaget och att ekonomiskt arbetsgivarskap därmed inte föreligger hos det betalande bolaget, förutsatt att transaktionen är i enlighet med armlängdsprincipen¹² om det avser två bolag i intressegemenskap. Referensen till armlängdsprincipen får antas inkluderad för att det mellan bolag i intressegemenskap annars skulle vara svårt att göra en meningsfull bedömning baserad på ekonomiska omständigheter eftersom det kan finnas skäl som motiverar att vitt skilda belopp faktureras jämfört med anställningskostnaden.¹³

I kommentaren till OECD MC diskuteras ett antal exempelfall¹⁴. Baserat på exempelfallen kan det konstateras att arbete inom koncernfunktioner inte ska utgöra situationer där ekonomisk arbetsgivare ska tillämpas när anställda i koncernfunktioner arbetar i den kapaciteten inom ett koncernbolag. Ett exempel som tydligt illustrerar det är när en individ från ett moderbolags marknadsfunktion för koncernen arbetar i ett koncernbolag för att skapa förståelse för och säkerställa att marknadsarbetet utförs i enlighet med koncernens strategi. Arbetet anses då utfört för bolaget som

¹⁰ ibid. s. 316, p 8.10

¹¹ ibid. s. 317, p 8.15

¹² Också känd som korrigeringsregeln i svensk lagstiftning, 14 kap. 19 § IL

¹³ ibid. s. 317, p 8.15

¹⁴ Ibid. s. 318ff, p 8.16-8.28

koncernens marknadsfunktion är placerad inom och inte det specifika koncernbolaget där individen utfört arbetet.

En situation avseende koncern där ekonomisk arbetsgivare ska vara tillämpligt behandlas också. Det avser situationen då anställda inom en koncern arbetar inom olika koncernbolag, fast med arbete som respektive bolag normalt utför. Exemplet i kommentaren avser en hotellkoncern inom vilken personal från ett dotterbolag lånar ut receptionspersonal till ett dotterbolag ett annat land. Det rör sig då om ett fall av ekonomisk arbetsgivare eftersom arbetet som utförs inte kan anses utfört åt det utlånande bolaget i och med att receptionsarbete kan anses vara en integrerad del i det inlånande bolagets verksamhet.

Sammantaget kan sägas att det ekonomiska arbetsgivarbegreppet i en globaliserad värld framstår som rimligare än ett formellt arbetsgivarbegrepp. Anledningen är att fokus ligger på var nyttan av arbetet uppstår jämfört med det formella arbetsgivarbegreppet som enbart fokuserar på omständigheter som skapar möjligheter till skatteplanering, eftersom fråga enbart är om avtalsförhållande och transaktioner, vilka inte är möjliga med ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp.

5 Svensk beskattning

5.1 Obegränsat skattskyldig

Den som är obegränsat skattskyldig enligt IL beskattas i Sverige för all inkomst. Det saknar betydelse om inkomsten kommer från svensk eller utländsk källa. Av intresse för den här uppsatsen är inkomst av tjänst varför inkomst av kapital och näringsverksamhet inte kommer att behandlas.

Följande fysiska personer är obegränsat skattskyldiga:

1. Den som är bosatt i Sverige
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt i Sverige

Med det första kriteriet, avseende bosättning i Sverige, avses en verklig och varaktig bosättning. Det innebär att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila i Sverige under en period inte understigande sex månader.¹⁵

För det andra kriteriet, stadigvarande vistelse, avses en period inte understigande sex månader under vilken en person stadigvarande vistas i Sverige. Tillfälliga avbrott räknas in i perioden i Sverige. Med tillfälligt avbrott avses ett avbrott som inte är längre än föregående eller påföljande vistelse i Sverige. Ett avbrott som överstiger sex månader anses dock alltid bryta en stadigvarande vistelse. Noterbart är också att det enligt praxis krävs dygnsvila för att stadigvarande vistelse ska uppstå, det innebär att individer som arbetar i Sverige men har sin dygnsvila i annat land inte vistas stadigvarande i Sverige.¹⁶

Det sista kriteriet, väsentlig anknytning, innebär en bedömning av huruvida personen har sådan anknytning till Sverige att obegränsad skattskyldighet alltså föreligger efter flytt från Sverige. En samlad bedömning av alla faktiska omständigheter behöver göras, men praxis visar att de viktigaste anknytningsfaktorerna till Sverige är om personen har familj i Sverige, har en bostad i Sverige och/eller ekonomiskt engagemang i Sverige.

Ovan är en översiktlig genomgång av de tre kriterier som, vart och ett för sig, resulterar i obegränsad skattskyldighet. Vidare diskussion om obegränsad skattskyldighet faller utanför avgränsningen för uppsatsen och bedömningarna har ofta karaktären av in casu eftersom omständigheterna kan skilja mycket från fall till fall. För den som vill fördjupa sig så finns reglerna i tredje kapitlet IL och det finns tolkning i både doktrin och praxis.

¹⁵ Skatteverkets ställningstagande Dnr 131 656725-05/111

¹⁶ Skatteverkets ställningstagande Dnr 130 92654-05/111

För en utländsk person som kommer till Sverige och blir obegränsat skattskyldig är det vanligt att motsvarande obegränsad skattskyldighet kvarstår i något annat land, exempelvis hemlandet. Det finns i sådana fall risk att både Sverige och det andra landet kommer beskatta personens inkomster och eventuellt skatteavtal bör tillämpas¹⁷.

För dubbelbeskattningssituationer där det saknas skatteavtal kan dubbelbeskattning undanröjas helt eller delvis genom intern lagstiftning, exempelvis lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Yrkande om undanröjande av dubbelbeskattning görs i deklarationen, men det finns möjlighet att begära preliminär justering under året, exempelvis avseende innehållande av preliminär skatt.

5.2 Begränsat skattskyldig

Begränsat skattskyldig enligt IL är den som inte är obegränsat skattskyldig. För den här uppsatsen är bara påverkan på inkomstslaget tjänst av intresse varför inkomstlagen kapital och näringsverksamhet inte kommer att diskuteras.

Den som är begränsat skattskyldig beskattas enligt SINK. Det finns i SINK en 183-dagarsregel som motsvarar den i OECD MC artikel 15:

6 § 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
 1. mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
 2. ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt
 3. ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

Att det finns en 183-dagarsregel i intern rätt förenklar undanröjande av dubbelbeskattning eftersom det därmed inte krävs någon tillämpning av skatteavtal eftersom Sverige av sagt sig beskattningsrätten till inkomsten.

För att beskattas enligt SINK krävs en ansökan till Skatteverket. Om förutsättningarna för begränsad skattskyldighet är uppfyllda och beslut fattats om SINK kan arbetsgivare med stöd av beslutet innehålla skatt om 25 % (2019) och arbetstagaren behöver inte lämna inkomstdeklaration. Finns inget beslut om SINK ska arbetsgivare innehålla skatt enligt Skatteverkets tabeller. Beroende på inkomstnivå kan det leda till att för hög skatt innehålls och den återfås inte förrän Skatteverket fattat beslut om slutlig skatt.

¹⁷ Se avsnitt 5.

6 Om internationell individbeskattning

6.1 OECD och Model Tax Convention on Income and on Capital

OECD är en organisation som består av 36 länder, varav Sverige är ett av medlemsländerna. Organisationens syfte är att främja ekonomiskt samarbete och utveckling. Ett resultat av organisationens arbete är Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD MC är ett ramverk som stater kan använda vid upprättande av skatteavtal. För svensk del är de flesta skatteavtal upprättade med OECD MC som grund. OECD MC har uppdaterats i omgångar, den senaste uppdateringen är från 2017.

Vid upprättande av skatteavtal med OECD MC som grund kan stater på ett standardiserat sätt inskränka beskattningsrätten till inkomster där fler än en av avtalets parter hävdar beskattningsrätt enligt intern lagstiftning och med anledning av den stora utbredningen av OECD MC:s tillämpning säkerställs också att det oftast föreligger en gemensam syn på tolkningen av avtalet som förhandlats fram. OECD har även publicerat kommentarer till OECD MC för att tydliggöra dess tolkning vilket möjliggör att avtalstexten i ingångna avtal oftast motsvarar partsviljan. Värt att notera är att kommentaren kan tillmätas större betydelse mellan medlemsländer och situationer där texten i aktuellt skatteavtal är oförändrad jämfört med OECD MC.¹⁸

6.1.1 Artikel 4

Artikel 4 i OECD MC behandlar definition av hemviststat vid avtalets tillämpning. För att ett skatteavtal ska kunna tillämpas överhuvudtaget krävs det som huvudregel att en hemviststat enligt avtalet kan fastställas.¹⁹

Hemviststat enligt OECD MC kräver skattskyldighet i staten enligt intern rätt på grund av domicil, bosättning eller liknande skäl. Det kan från svenskt perspektiv förstås som obegränsad skattskyldighet. Skulle en individ ha motsvarande sådan skattskyldighet till fler än en av staterna som är part till skatteavtalet i fråga behöver det för avtalets tillämpning bestämmas att en av staterna ska anses vara hemviststat. Det följer av OECD MC:s struktur där artiklarnas uppbyggnad är baserad på att en stat är hemviststat respektive källstat eller ”den andra staten”.

¹⁸ Vogel, Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions, 3 uppl. London, Kluwer Law International Ltd, 1997, s. 45

¹⁹ Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 4 uppl. Lund, Studentlitteratur AB, 2014, s. 246

Med hemviststat avses enligt OECD MC artikel 4 vid sådant förhållande att individen har motsvarande obegränsad skattskyldighet i fler än en av staterna som är part till skatteavtalet att hemviststat ska anses vara den stat i vilken individen har en stadigvarande bostad till sitt förfogande. Skulle individen förfoga över stadigvarande bostäder i fler än en av staterna ska en bedömning i stället göras av till vilken stat individen har starkast personlig och ekonomisk anknytning. Exempel på anknytningsfaktorer kan vara familj och anställning men en helhetsbedömning fordras.²⁰

Skulle det fortfarande inte gå att avgöra hemviststat ska bedömning ske baserat på var individen stadigvarande vistas och därefter enligt medborgarskap. Om hemviststaten fortfarande inte går att fastställa återstår endast ömsesidig överenskommelse mellan staterna. Normalt bör hemvisten kunna bedömas redan i steg ett (stadigvarande bostad) eller steg två (personliga och ekonomiska intressen).

6.1.2 Artikel 15

OECD MC:s artikel 15 behandlar beskattningsrätten till inkomst från anställning.²¹ Enligt artikelns huvudregel i dess första punkt beskattas inkomsten endast i en individs hemviststat med undantag för om arbetet utförts i den andra staten i vilket fall källstaten får beskatta inkomsten.

I artikelns andra punkt finns det ett undantag från undantaget i den första punkten i artikeln. Där anges att inkomst endast får beskattas i hemviststaten även om arbetet utförts i källstaten under följande förutsättningar:

- a) mottagaren vistas i källstaten 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 källstaten eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i källstaten

Punkt b) och c) ovan är orsaken till problematiken som uppstår när länder tolkar arbetsgivarbegreppet olika och följderna kan bli att inkomsten inte beskattas alls eller att båda länderna anser sig ha beskattningsrätten. Utfallet blir också beroende av hur avtalet är skrivet avseende undanröjning av dubbelbeskattning, den så kallade metodartikeln.²²

²⁰ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 110, punkt 15

²¹ *ibid.* s. 38

²² OECD MC artikel 23 A-B

Syftet bakom punkt b) och c) är att undvika beskattning i källstaten när inkomsten inte är avdragsgill i den staten på grund av att arbetsgivaren inte är skattskyldig i avsaknad av hemvist eller fast driftställe i källstaten.²³

6.2 Tolkning av skatteavtal

Skatteavtal är oftast, men inte nödvändigtvis, bilaterala traktater. Exempel på en multilateral traktat är det nordiska skatteavtalet. Tolkning av skatteavtal ska göras med grund i Wienkonventionen.²⁴ Detta har också slagits fast i praxis.²⁵ Artiklarna 31-33 är de som rör tolkning av avtalen.

Enligt Wienkonventionen finns en mängd aspekter att väga in vid tolkning för att utreda den gemensamma partsviljan, vilket även reflekteras i svensk praxis. I praxis har genom åren OECD MC och dess kommentar tillmätts stor betydelse²⁶, rimligen till stor del eftersom Sverige är medlem i OECD och baserar de flesta av ingångna skatteavtal på OECD MC. Eftersom både OECD MC och dess kommentar utges av OECD så kan det antas att stater som utformar sina skatteavtal baserat på OECD MC också är införstådda med och delar uppfattningarna som ges uttryck för i kommentaren. Stöd för detta ges av HFD.²⁷

OECD MC innehåller i artikel 3.2 en tolkningsregel för skatteavtal. Där anges att tolkning av i avtalet odefinierade termer ska ske enligt betydelsen i den tillämpande staten förutsatt att inte sammanhanget eller ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter enligt OECD MC artikel 25 anger något annat. Det framgår också att betydelsen enligt intern skatterätt i den tillämpande staten ska äga företräde över betydelser inom annan intern lagstiftning. Med tillämpning av artikeln kan slutsatsen enligt min mening dras att Sverige, om inte sammanhang eller ömsesidig överenskommelse talar mot det, ska tolka skatteavtal baserat på det formella arbetsgivarbegreppet, vilket är det som kan anses komma till uttryck inom svensk skatterätt.²⁸

Värt att nämna om tolkning av skatteavtal är också att intern lagstiftning som tillkommit efter avtalet inte ska påverka avtalets tillämpning. Det framgår också vanligtvis av artikel 2 i avtalen att även framtida skatter som är identiska eller likvärdiga ska omfattas av avtalet. Den principen har också slagits fast i praxis²⁹ även om det finns visst utrymme att frångå principen som visades av HFD avseende tolkning av de svenska CFC-reglerna³⁰ enligt

²³ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing, s. 312, punkt 6.2

²⁴ Vogel, 1997, s. 35.

²⁵ RÅ 1996 ref. 84.

²⁶ Se exempelvis HFD 2016 ref. 25 och HFD 2016 ref. 57.

²⁷ RÅ 1996 ref. 84.

²⁸ Se avsnitt 4.

²⁹ RÅ 2010 ref. 112.

³⁰ Se IL 39a kap.

skatteavtalet med Schweiz.³¹ Domstolens anledning till att skatteavtalet kunde frångås var att CFC-reglerna kunde ses som både *lex posterior* och *lex specialis* i förhållande till skatteavtalet och därför ägde tillämpning före avtalet.

6.2.1 OECD:s kommentar till OECD MC

OECD:s kommentar till OECD MC innehåller i många delar detaljerade tolkningsinstruktioner till OECD MC. Den uppdateras eftersom för att klargöra tolkningen av OECD MC. Eftersom kommentaren är tätt sammanknuten med OECD MC och utges av samma organisation är det rimligt att anta att kommentaren reflekterar tolkning av OECD MC så som varit avsett vid upprättandet. Kommentaren får ses som ett viktigt hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal, även om den inte kan tillmätas avgörande betydelse.³² Ett undantag från det ställningstagandet kan vara om ett uttalande i kommentaren funnits med under lång tid med anledningen att det då kan ha fått betydelsen av ”gängse mening” enligt Wienkonventionens artikel 31.³³

Skulle en medlemsstat inte instämma i hur kommentaren anger att OECD MD ska tolkas kan en anmärkning lämnas. Anmärkningen innebär att staten inte delar den uppfattning som kommentaren ger uttryck för.³⁴ Att vid tolkning av skatteavtalet anse att kommentaren i den delen är del av partsviljan blir då svårare.

Vogel framhåller att betydelsen av kommentaren blir extra stark mellan två medlemsstater av OECD eftersom de båda lämnat sitt godkännande till den, om än med eventuella anmärkningar.³⁵

6.2.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning

Vid tolkning av skatteavtal med hjälp av kommentaren brukar man tala om ambulatorisk eller statisk tolkning.

Ambulatorisk tolkning innebär att tolkning sker med hjälp av exempelvis uttalanden i kommentaren som är nyare än skatteavtalet som tolkas. Fördelen med ambulatorisk tolkning är att förändringar i kommentaren får snabbare genomslag jämfört med att vänta på en uppdatering av skatteavtalen i sig medan det ur ett rättssäkerhetsperspektiv är problematiskt eftersom en tolkning med stöd av betydelser definierade efter avtalets ingående inte nödvändigtvis motsvarar partsviljan vid avtalets ingående.³⁶

³¹ RÅ 2008 ref. 24.

³² Dahlberg, 2014, s. 254-255.

³³ *ibid.* s. 255.

³⁴ Hilling, Maria, ”Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster”, Svensk skattetidning, nr 3, 2013, s. 191.

³⁵ Vogel, 1997, s. 45.

³⁶ Hilling, 2013, s. 192.

Det andra alternativet är den statiska tolkningen enligt vilken skatteavtalet tolkas med grund i omständigheterna som var aktuella i samband med att avtalet ingicks.

Enligt Vogel bör en statisk tolkning vara korrekt avseende kommentaren om den enligt Wienkonventionen kan anses ge uttryck för den gängse meningen, medan en ambulatorisk tolkning är att föredra om tolkningen avser betydelsen av intern rätt.^{37 38}

³⁷ Vogel, 1997, s. 46.

³⁸ Vogel, 1997, s. 64.

7 Rättsfall

Det finns ett fåtal rättsfall i vilka definitionen av arbetsgivare behandlas. Nedan är två mål som rör utländska arbetstagare med formella utländska arbetsgivare och där arbete utförs i Sverige samt ett mål med omvänt förhållande. Det finns ytterligare ett par mål som rör det omvända förhållandet, svenska arbetstagare med svenska formella arbetsgivare som utför arbete utomlands för utländsk arbetsgivare, men jag har valt att endast redogöra för ett av dessa då det främst är en fråga för källstaten att göra bedömningen om vem dem faktiske arbetsgivaren är.³⁹

I avsaknad av praxis från högsta instans får Kammarrättens avgöranden tillmätas större betydelse än vad som varit normalt i andra situationer. Sannolikt kommer HFD ta upp några ärenden i närtid efter införandet av den föreslagna lagstiftningen, eftersom det säkerligen kommer tvistas om tolkningen, och därmed förtydliga rättsläget.

7.1 Brynäs

I målet⁴⁰ hade den svenska ishockeyföreningen Brynäs IF (BIF) tecknat avtal med ett utländskt företag om att hyra utländska ishockeyspelare för att spela för BIF. Frågan i målet avsåg vem som skulle ses som arbetsgivare med avseende på skyldighet att betala arbetsgivaravgifter.

BIF tecknade avtal med det utländska bolaget om hyra av ishockeyspelarna. BIF tecknade också avtal med ishockeyspelarna avseende vissa allmänna villkor (liknande vad som anges i ett anställningskontrakt, exempelvis avtalslängd, skyldigheter, semester och ersättning) samt ett avtal angående åtaganden mot BIF i enlighet med Svenska Ishockeyförbundets riktlinjer. Det utländska bolaget tecknade därefter avtal med ishockeyspelarna avsedda att ses som anställningsavtal.

Avtalen mellan BIF och spelarna användes tillsammans med blanketten ”Arbetserbjudande” (AMS 1704) med BIF angiven som arbetsgivare för ansökan om uppehålls- och arbetstillstånd i Sverige för ishockeyspelarna.

Skattemyndigheten beslutade att BIF skulle betala arbetsgivaravgifter i egenskap av arbetsgivare baserat på de belopp som BIF betalat till det utländska bolaget enligt hyresavtalen.

BIF överklagade till länsrätten och argumenterade att de avtalen som lämnats in i samband med ansökan om uppehålls- och arbetstillstånd endast utgjort en garanti från BIF:s sida avseende villkor i Sverige och att avtalen

³⁹ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 314 p. 8.4.

⁴⁰ RÅ 2001 ref. 50.

därefter ersatts av de avtal som tecknats mellan det utländska bolaget och spelarna och att det utländska bolaget därmed skulle anses vara arbetsgivare eftersom BIF endast betalade hyreskostnad till det utländska bolaget som betalade lön till spelarna. Länsrätten accepterade BIF:s förklaring och såg det utländska bolaget som arbetsgivare mot bakgrund av de ingångna avtalen.

Skatteverket överklagade till Kammarrätten och utvecklade sin talan. I överklagandet vitsordade Skatteverket den omständigheten att civilrättsligt bindande avtal var ingångna mellan BIF, det utländska bolaget och ishockeyspelarna. Skatteverket argumenterade dock för att giltigheten av de ingångna avtalen i sig inte medför att något anställningsförhållande därmed inte skulle föreligga mellan BIF och ishockeyspelarna utan den frågan ska bedömas med grund i de faktiska omständigheterna. De faktiska omständigheterna som talade för att BIF skulle anses som arbetsgivare var enligt Skatteverket att *”Det finns kontrakt mellan Brynäs och spelarna; föreningen har uppgivits som arbetsgivare till Invandrarverket, som ansett att Brynäs är att anse som arbetsgivare; spelarna har att själva utföra arbetet och NSM kan inte sätta några andra spelare i deras ställe; spelarna har taktiskt själva utfört arbetet; spelarnas åtagande innefattar att de ställer sin arbetskraft till förfogande för efter hand uppkommande arbetsuppgifter; förhållandet mellan Brynäs och spelarna är av mera varaktig karaktär; spelarna är förhindrade att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan; spelarna är beträffande arbetets utförande underkastade föreningens direktiv och närmare kontroll beträffande sättet för arbetets utförande, arbetstiden och arbetsplatsen; föreningen står för samtliga kostnader för utrustning och andra utgifter avseende arbete för föreningen; spelarna och inte NSM är registrerade hos svenska och internationella ishockeyförbunden för spel för Brynäs; viss minimilön är garanterad; föreningen skall hjälpa spelarna med bostad och bil och vidare är spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende jämställda med föreningens andra anställda spelare”*.

Skatteverket pekade också på förekomsten av dubbla avtal och att BIF utgett förmåner som gick utöver dess skyldigheter enligt hyresavtalet med det utländska bolaget. BIF utvecklade inte sin talan i något väsentligt avseende utan framhöll även i Kammarrätten att avtalen som ingåtts mellan det utländska bolaget och ishockeyspelarna skulle anses ha medfört att det utländska bolaget var att se som arbetsgivare.

Kammarrätten ändrade länsrättens dom och ansåg att BIF skulle ses som arbetsgivare. I domskälen angav kammarrätten att bedömningen om vem som är arbetsgivare inte kan baseras enbart på ingångna avtal utan en helhetsbedömning av faktiska omständigheter måste göras. Rätten pekade bland annat på att behandlingen av ishockeyspelarna varit likadan som för övriga, av BIF anställda, ishockeyspelare. Det framhölls också att spelarnas arbete utförts genom en personlig arbetsprestation vilken förhindrat ishockeyspelarna att utföra liknande arbete för någon annan förening än BIF. Vidare har BIF styrt arbetet och företrätt spelarna, bland annat vid

ansökan om uppehålls- och arbetstillstånd men även mot Svenska Ishockeyförbundet.

BIF överklagade till regeringsrätten som efter en helhetsbedömning fastställde kammarrättens bedömning att BIF skulle anses som arbetsgivare. Bedömningen grundade sig i huvudsak på diskussion mot bakgrund av OECD:s kommentar kring missbruk av uthyrning av arbetskraft och de kriterier⁴¹ som används för att bedöma om ett anställningsförhållande ska anses avvika från det formellt avtalade samt konstaterandet att flera av kriterierna motsvarar vad som brukar tillämpas i svensk rätt vid avgränsning av det civilrättsliga arbetsgivarbegreppet. Vidare fäster domstolen stor vikt vid att den ekonomiska och sociala behandlingen av spelarna varit i enlighet med övriga anställda spelare samt att BIF burit risken och åtnjutit nyttan av spelarnas arbete.

7.1.1 Kommentar

Målet är intressant eftersom högsta instans tagit ställning till tolkningen av arbetsgivarbegreppet. Även om fråga inte var bedömningen från ett skatteperspektiv med avseende på 183-dagarsregeln så förefaller Regeringsrätten gjort motsvarande analys som om så hade varit fallet i och med diskussionen kring tillämpningen av OECD:s kommentar.

Hade inte Brynäs agerat som arbetsgivare mot externa parter, ingått avtal direkt med ishockeyspelarna och inte behandlat dem som övriga anställda finns det skäl att tro att det utländska bolaget hade kunnat ses som arbetsgivare eftersom omständigheterna i sådana fall varit att likna mer vid ”vanliga” konsulttjänster där konsultbolagens status som arbetsgivare inte ifrågasätts, även om en väsentlig skillnad är att arbetsstyrningen i de allra flesta fall kvarstår hos konsultbolaget. I och med Sveriges strikta, får det anses, syn på det formella arbetsgivarbegreppet så hade nog upplägget kunnat godkännas vid vissa ändringar i omständigheterna.

Om de nu föreslagna reglerna varit införda hade nog aldrig upplägget i målet genomförts och i varje fall inte passerat Länsrätten eftersom det framstår som uppenbart att det skulle röra sig om ett typfall av ekonomisk arbetsgivare.

7.2 SAS

Målet⁴² rörde huruvida en dansk pilot, anställd i SAS Danmark, som arbetade delvis för SAS Flight Academy, ett svenskt bolag, skulle beskattas i Sverige enligt SINK. All ersättning till piloten betalades av den danska arbetsgivaren som fakturerade det svenska bolaget till den del som avsåg arbetet som utförts i Sverige för det svenska bolaget. Den danske piloten

⁴¹ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing s. 317 p. 8.14.

⁴² Kammarrätten i Göteborg, dom 2009-04-30, mål nr. 7248-08.

ansökte hos Skatteverket om beskattning enligt SINK för inkomst hänförlig till arbetet i Sverige för SAS Flight Academy.

Skatteverket avslog ansökan om beskattning enligt SINK och den danska piloten överklagade beslutet till länsrätten och yrkade att beskattning enligt SINK skulle ske avseende inkomsterna från arbetet i Sverige för det svenska bolaget. Yrkandet grundades på att SINK tillkommit baserat på OECD MC:s artikel 15 avseende huruvida inkomst ska beskattas eller inte i källstaten, vilket framgår av förarbetena till lagen. Den danske piloten ansåg därför att det skulle göras en tolkning enligt OECD:s kommentar till OECD MC för att utröna vem som skulle anses vara den faktiske arbetsgivaren avseende arbetet som utförts i Sverige åt det svenska bolaget.

Länsrätten kom vid en helhetsbedömning fram till att det svenska bolaget skulle anses som arbetsgivare på grund av att det bar kostnaden för ersättningen till den danska piloten avseende arbetet som utförts i Sverige, att bolaget enligt svenskt kollektivavtal hade arbetsgivaransvaret samt att bolaget var fristående från det danska bolaget. Därmed skulle den danske piloten beskattas enligt SINK för ersättning hänförlig till arbetet i Sverige för det svenska bolaget.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som fastslog länsrättens dom.

7.2.1 Kommentar

Vid tidpunkten saknades det i SINK definition av arbetsgivare varför sannolikt är varför utfallet blev att beskattning skulle ske enligt SINK. Hade det vid tidpunkten för domen funnits nuvarande definition av arbetsgivare som anger att *arbetsgivare är den som betalar ut ersättning för arbete*⁴³ hade det enligt min mening svårligen kunnat bedömas att inkomsten skulle beskattas enligt SINK. Anledningen är att det då, till skillnad från fallet med skatteavtal eller situationen när målet avgjordes, funnits en definition av arbetsgivare så tolkning av begreppet hade inte varit nödvändigt. Arbetsgivaren hade då sannolikt ansetts vara det danska bolaget och inkomsten hade varit undantagen från svensk skatt i sin helhet.

7.3 AMPM

Fråga i målet⁴⁴ var huruvida inkomst från tjänstgöring på fartyg i oceanfart skulle vara skattebefriad enligt IL 3 kap 12 §. För skattefrihet krävs bland annat att arbetsgivaren är hemmahörande inom EES-området.

Individen arbetade innan de i målen berörda inkomstären som uthyrd från ett svenskt bemanningsföretag för arbete på fartyg som drevs av en redare hemmahörande utanför EES-området. När bemanningsavtalet sades upp fortsatte individen sitt arbete på fartygen och avtal avseende arbetet

⁴³ Definitionen infördes 1 januari 2012.

⁴⁴ Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-02-06, mål nr. 2069-2072-14.

tecknades både med den utländske redaren och ett annat svenskt bemanningsföretag (AMPM).

Avtalen mellan individen och den utländske redaren var betydligt mer detaljerade än avtalen med det svenska bemanningsföretaget. Den i avtalet med den utländske redaren angivna ersättningen hade betalats till det svenska bemanningsföretaget som gjort ett avdrag innan beloppet betalats till individen.

Omständigheterna uppdagades vid revision i det svenska bemanningsföretaget vilken visade på att uppgifter om anställningar saknades i fler fall än det i målet aktuella. Skatteverket beslutade om att höja individens inkomst av tjänst eftersom villkoren i IL 3 kap 12 § för skattefrihet inte är uppfyllda då arbetsgivaren ansågs vara den utländske redaren.

Individen överklagade till förvaltningsrätten som vid en samlad bedömning kom fram till att avtalet med AMPM skulle anses utgöra betalningsförmedling i syfte att kunna uppvisa en arbetsgivare som hörde hemma inom EES-området och att den verkliga arbetsgivaren var den utländske redaren.

Individen överklagade till kammarrätten som fastställde förvaltningsrättens dom.

7.3.1 Kommentar

Återigen gjordes en bedömning av faktiska omständigheter i målet och civilrättsligt giltiga avtal bortsågs från när de inte bedömts vara i enlighet med verkligheten avseende frågan som skulle bedömas. Bedömningen i målet är i min mening motsvarande vad som hade kunnat förväntas även med de nu föreslagna reglerna om ekonomisk arbetsgivare.

8 Förslag till ny lagstiftning

Förslaget till de nya reglerna avseende arbetsgivarbegreppet finns i en promemoria från Skatteverket.⁴⁵ Förslaget har därefter gått ut på remiss och lämnades av regeringen med dess förslag tillsammans med remissvaren till Lagrådet 17 maj 2018.⁴⁶

Ett införande av de föreslagna nya reglerna skulle utöka situationerna i vilka arbetstagare blir skyldiga att betala svensk skatt för arbete utfört i Sverige jämfört med hur situationen är för närvarande. Utökningen görs genom att inskränka möjligheterna till att tillämpa 183-dagarsregeln som finns i både SINK och skatteavtal som gör att arbetstagare under vissa förutsättningar inte behöver betala svensk skatt på tjänsteinkomst erhållen från arbete i Sverige, se avsnitt 5.2 och 6.1.2.

De föreslagna reglerna skulle också utöka skyldigheterna för utländska bolag utan fast driftställe i Sverige som har anställda som utför arbete i Sverige. De utökade skyldigheterna avser krav på att göra skatteavdrag från ersättning som utbetalas för arbete utfört i Sverige och med det även rapporteringskrav och inbetalning av avdragen skatt till Skatteverket. Det innebär samma krav som ställs på svenska bolag men i nuläget inte omfattar utländska bolag utan fast driftställe i Sverige.

8.1 Ändring i SINK

Regeringen avser att göra ett tillägg i SINK för att begränsa situationerna i vilka 183-dagarsregeln kan tillämpas. Tillägget kommer även tolkas i förhållanden till Sveriges skatteavtal som är baserade på OECD MC.⁴⁷ Ändringen föreslås göras genom att 6 § 1 SINK flyttas till en ny 6a § SINK och med tillägg av en ny punkt d) i vilken stadgas att 183-dagarsregeln inte gäller om fråga är om uthyrning av arbetskraft. I paragrafens andra och tredje stycke ska definition av uthyrning av arbetskraft och uppdragsgivare finnas angivet.⁴⁸

Uthyrning av arbetskraft förutsätter enligt regeringen tre parter:

- 1) Arbetstagaren som utför arbetet
- 2) Formell arbetsgivare som ställer arbetstagaren till förfogande för arbetet

⁴⁵ Skatteverkets promemoria, Beskattnings och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2017, Dnr 2 02 253985-17/113.

⁴⁶ Lagrådsremiss, Beskattnings och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018.

⁴⁷ *ibid.* s 57.

⁴⁸ *ibid.* s. 50.

- 3) Ekonomisk arbetsgivare (uppdragsgivare), den som kontrollerar och tillgodogör sig nyttan av arbetet

Som tidigare diskuterat ska bedömningen om det föreligger en ekonomisk arbetsgivare göras utifrån OECD:s kommentar till OECD MC.⁴⁹ Vidare anges att utöver de som är skattskyldiga för inkomst från näringsverksamhet enligt IL, ska till möjliga uppdragsgivare även inkluderas svenska handelsbolag, utländska juridiska personer som driver verksamhet från fast driftställe i Sverige och delägarbeskattas i Sverige hos obegränsat skattskyldiga delägare samt svenska staten, svenska kommuner och svenska landsting.⁵⁰

För bedömningen om vem som är den ekonomiska arbetsgivaren saknar det betydelse hur avtalsförhållanden avseende förfogandet är strukturerade. Det som ska bedömas är i vems verksamhet som arbetstagaren utför arbete. En arbetstagare kan enligt bedömningen slussas genom flera led av bolag som inte anses som uppdragsgivare.⁵¹

Med anledning av den större populationen som förväntas bli beskattad enligt SINK föreslås att Skatteverket ska skicka motsvarande slutskattebesked med uppgift om i Sverige beskattad inkomst samt betald skatt senast 15 december året efter inkomståret. En sådan uppgift måste den skattskyldige själv begära från Skatteverket med dagens regler.⁵²

8.2 Utökad krav på skatteavdrag

Regeringen föreslår i samband med introduktionen av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet också att nuvarande ordning⁵³ där utländska bolag utan fast driftställe i Sverige inte är skyldiga att göra skatteavdrag ska ändras.

I regeringens förslag diskuteras tre olika möjligheter:⁵⁴

1) Den skattskyldiga ska själv betala in skatten

I nuläget är den skattskyldige själv ansvarig för inbetalning av skatt. Att fortsätta enligt nuvarande regler anser regeringen skulle bli onödigt betungande för individerna som omfattas. Det påpekas också att Skatteverket kommer få en större administrativ börda för att hantera alla individer enskilt avseende beslut om inbetalning av särskild inkomstskatt. Det kan också antas bli en stor andel fel eftersom det rör sig om individer som inte är bekanta med det

⁴⁹ Se avsnitt 5.

⁵⁰ Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018, s. 51.

⁵¹ *ibid.* s. 52-53.

⁵² Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018, s. 58.

⁵³ Se avsnitt 3.1.

⁵⁴ Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018, s. 60-64.

svenska skattesystemet gällande exempelvis vilken inkomst som är skattepliktig och hur mycket skatt som ska betalas. Det kan inte heller uteslutas att det finns risk för att Sverige går miste om skatteintäkter på grund av att inkomst inte redovisas på grund av okunskap eller uppsåt och Skatteverket saknar kännedom om individer som arbetar i Sverige.

- 2) Den svenska ekonomiska arbetsgivaren ska göra skatteavdrag**
En fördel med att ansvaret för skatteavdrag läggs på den ekonomiska arbetsgivaren är att den kan antas ha kännedom om det svenska systemet och har rutiner för lönehantering.

Faktorer som talar emot en sådan lösning är att den är inkonsekvent med F-skattesystemet enligt vilket skatteavdrag inte ska göras från ersättning som utges till mottagare som är godkänd för F-skatt, vilket den formella arbetsgivaren skulle kunna vara. Möjligheten att införa krav på skatteavdrag i fall där den formella arbetsgivaren saknar godkännande för F-skatt diskuteras också och det nämns bland annat tillämpningsproblem avseende exempelvis möjligheten för den ekonomiska arbetsgivaren att få information från den formella arbetsgivaren om ersättningen för inhyrd personal.

- 3) Den utländska arbetsgivaren ska göra skatteavdrag**
Den utländska arbetsgivaren skulle få samma skyldighet som svenska arbetsgivare att göra skatteavdrag från ersättning för arbete utfört i Sverige, oavsett om mottagaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Administrationsbördan skulle öka för företagen, men inte jämfört med om varje enskild arbetstagare skulle få ansvaret även fortsättningsvis. För Skatteverket skulle en lösning där skatteavdrag görs av utländska arbetsgivare underlätta.

Som nackdel nämns att det kan uppstå problem med indrivning av obetalda skatter i fallet när det utländska bolaget är hemmahörande utanför EU.

Sammantaget är ovan lösning 3) den som förordas i förslaget. Det anges också att skatteavdrag inte ska göras om inkomst är undantagen från skatteplikt enligt föreslagna 6a § SINK, beslut krävs från Skatteverket.⁵⁵

En följd av att införa skyldighet för utländska arbetsgivare att göra skatteavdrag är att de också blir skyldiga att månatligen lämna arbetsgivardeklaration.⁵⁶

Skatteavdragets storlek ska för obegränsat skattskyldiga arbetstagare normalt fastställas genom tillämpning av Skatteverkets skattetabeller. I förslaget diskuteras lämpligheten i det eftersom tabellerna är utformade för

⁵⁵ ibid. s. 70.

⁵⁶ ibid. s. 64.

månadsinkomst för arbete i Sverige under helår (allmän tabell) eller på totalt skattepliktig inkomst för helåret (engångstabell). Om den skattskyldige inte arbetar i Sverige hela året riskerar skatteavdraget att bli felaktigt. Det föreslås därför på grund av detta, och i förenklingssyfte för de utländska bolagen, att skatteavdrag ska göras med 30 %.⁵⁷

I Skatteverkets promemoria föreslogs det att individer som inte varit folkbokförda eller har ett samordningsnummer skulle registrera sig hos Skatteverket när arbete i Sverige påbörjas. Regeringen har i sitt förslag ändrat detta och föreslår att någon registrering inte ska ske med motiveringen att det är onödigt administrativt betungande för den enskilde.⁵⁸ Ändringen är i min mening olycklig vilket jag återkommer till i analysavsnittet.

Övriga lagförslag behandlas inte inom framställningen, exempelvis avseende krav på företag att lämna uppgifter om sin verksamhet och skatteavdrag vid betalning av fakturor till mottagare som saknar godkännande för F-skatt. Anledningen är att de saknar direkt anknytning till införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp.

8.2.1 Skatteavdragets storlek

I regeringens förslag anges att skatteavdrag som regel ska göras med 30 %⁵⁹. Det medför att för hög skatt innehålls från individer som är begränsat skattskyldiga och ska betala skatt enligt SINK om 25 % (2019). Konsekvensen blir att återbäring av det om 5 % för höga skatteavdraget avseende inkomst hänförlig till arbete i Sverige kommer sannolikt återbetalas först i samband med slutskattebeskedet för SINK i december året efter inkomståret.

Omvänt uppstår situationen med en individ som är obegränsat skattskyldig. I den situationen uppstår två alternativ, antingen att få vänta på återbäring till när taxeringen är fastställd året efter inkomståret, tidigast augusti för deklARATIONER med utlandsanknytning men inte ovanligt att det dröjer till december.

Det andra alternativet är att personen arbetat i Sverige så pass mycket att inkomsten överstiger första och/eller andra skiktgränsen för statlig skatt respektive värnskatt. Beroende på inkomstnivå kan det resultera i att utfallet av taxeringen blir ett betydande belopp att betala till Skatteverket för att det preliminära skatteavdraget varit för lågt.

Den lösning som finns att tillgå i ovan situationer är att ansöka om ett SINK-beslut eller ändring av preliminär A-skatt ("jämkning"). I situationen med ansökan om SINK kommer utfallet bli korrekt, rätt skatteavdrag görs

⁵⁷ ibid. s. 67-68.

⁵⁸ ibid. s. 78.

⁵⁹ Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018, s. 68

och i och med det blir slutlig skatt också korrekt eftersom skatteavdrag enligt SINK är slutligt, deklaration lämnas inte. Det förutsätter dock att inte arbetsmönstret förändras så att arbetstagaren blir obegränsat skattskyldig, vilket i så fall riskerar att resultera i skatt att betala till Skatteverket efter taxeringen.

Jämkning i fallet med en obegränsat skattskyldig arbetstagare kan göras om förväntad skatt understiger 30 % och arbetstagaren inte vill vänta på sin återbäring. Sannolikt blir det inte aktuellt eftersom berörda belopp blir förhållandevis låga.

Viktigare däremot blir att vara vaksam på om vad som såg ut som en situation där den anställde var begränsat skattskyldig men ändrades till obegränsat skattskyldig, alternativt som obegränsat skattskyldig har en inkomst som resulterar i effektiv skatt överstigande 30 %. För att undvika en skatteskuld efter taxeringen så måste det preliminära skatteavdraget höjas. Noterbart är dock att detta inte är något krav så arbetstagaren kan också spara pengar till den svenska skatten under arbetets fortlöpande. Det krävs inget beslut från Skatteverket för att höja skatteavdraget utan det räcker med överenskommelse med den anställde.

8.3 Avvikelser från Skatteverkets förslag

Lagrådsremissen avviker delvis från Skatteverkets promemoria Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. I lagrådsremissen har definitionen av uppdragsgivare utökats. Skatteverket ansåg att det utöver svenska staten, landsting och kommuner endast skulle vara personer, fysiska eller juridiska, som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet enligt IL som skulle kunna vara uppdragsgivare. I lagrådsremissen har uppdragsgivarkretsen utökats till att även omfatta svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade personer som driver verksamhet i ett fast driftställe i Sverige och inkomsterna beskattas hos i Sverige obegränsat skattskyldiga delägare. De sistnämnda organisationsformerna är inte skattskyldiga enligt IL så utan att utöka kretsen hade dessa inte kunnat vara uppdragsgivare och det hade uppstått en inte avsedd effekt av lagförslaget i situationer där arbetsgivare haft någon av dessa organisationsformer.

Skatteverket ansåg också att skyldighet skulle införas för utländska arbetsgivare att göra skatteavdrag för ersättning för arbete enligt samma villkor som svenska arbetsgivare. Regeringen har i lagrådsremissen inskränkt skyldigheten till att endast omfatta ersättning för arbete utfört i Sverige.

I Skatteverkets förslag ansågs också att personer som utför arbete i Sverige ska registreras hos Skatteverket om de inte sedan tidigare har person- eller samordningsnummer. Ett sådant förfarande möjliggör identitetskontroll och Skatteverket behöver inte i ett senare skede utreda vem lämnade uppgifter avser. Regeringen valde att inte inkludera registreringskravet med motiveringen att det skulle vara för betungande för individen.

8.4 Lagrådets yttrande

Lagrådet lämnade endast ett kortare yttrande och hade huvudsakligen synpunkter på lagförslagets terminologi, bland annat att *uppdragsgivare* skulle ersättas av *hyrestagare*. Lagrådet ansåg även att i specifikationen över uppdragsgivare så kunde punkterna avseende svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med minst en obegränsat skattskyldig svensk ägare sammanföras till en punkt.⁶⁰

Lagrådet ansåg förutom de terminologiska förslagen på ändringar också att uttrycket *integrerad del* skulle tas bort ur lagtexten och att *direkt eller indirekt* skulle ersättas av *med dennes medverkan*.⁶¹

8.5 5/30-dagarsregeln

Finansdepartementet har efter regeringens beslut om lagrådsremiss och Lagrådets yttrande upprättat en kompletterande promemoria⁶² med anledning av att förslagen om att införa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp skulle få konsekvenser i koncerninterna förhållanden som inte var avsedda.

De önskade konsekvenser som identifierats var i fall då företaget som ansågs vara ekonomisk arbetsgivare var svenskt och hade arbetstagare som normalt arbetade utanför Sverige vid ett koncernbolag i sin formella anställning. Det är i sådana fall inte ovanligt att arbetstagaren arbetar delvis i Sverige, exempelvis vid möten eller utbildningar. I fall då den ekonomiska arbetsgivaren var svensk så skulle arbetstagaren bli beskattad i sådana situationer och det är inte syftet med förslaget.⁶³

För att säkerställa att situationer som ovan inte omfattas, förutsatt att de inte inträffar i allt för stor omfattning, föreslås ett extra tillägg i 6a § SINK i tredje stycket:

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

Texten är skriven i syfte att inkludera även utländska koncerner i och med formuleringen ”koncern av sådant slag”.⁶⁴

I promemorian har även Lagrådets synpunkter övervägts och mindre ändringar i lagtexten införts. Förslaget om att ersätta *uppdragsgivare* med *hyrestagare* förkastades med motiveringen att lagtexten ska vara konsekvent

⁶⁰ Protokoll från Lagrådets sammanträde 2018-06-04, s. 3.

⁶¹ *ibid.* s. 3-4.

⁶² Finansdepartementets promemoria Fi2018/02823/S3.

⁶³ *ibid.* s. 10.

⁶⁴ *ibid.* s. 11.

med det nordiska skatteavtalet i vilkets protokoll *uppdragsgivare* används i fråga om uthyrning av arbetskraft. Uttrycket *integrerad del* togs dock bort men Lagrådets förslag om att sammanfoga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade personer i en punkt hörsammades.⁶⁵

8.5.1 Remissvar till Finansdepartementets promemoria

En genomgående åsikt i remissvaren är att tidsfristen var för kort, endast en vecka. Lämpligheten i det faller utanför den här framställningens avgränsning.

8.5.1.1 Skatteverket

Skatteverket har i sitt remissvar⁶⁶ haft synpunkter på Lagrådets åsikt avseende borttagande av *integrerad del* och ändringen från *direkt eller indirekt till av arbetsgivaren eller med dennes medverkan*.

Avseende ändringen från *direkt eller indirekt till av arbetsgivaren eller med dennes medverkan* så påpekar Skatteverket att det vid en bokstavstolkning kan uppstå svårigheter eftersom det enligt Skatteverket finns situationer i vilka den formella arbetsgivaren inte har vetskap om eller kontroll över vilket företag en arbetstagare ställs till förfogande åt. Således skulle sådana situationer kunna falla utanför lagens tillämpning.⁶⁷

Vad gäller borttagandet av *integrerad del* anser Skatteverket att det kan orsaka problem vid tillämpning av lagen eftersom bedömningen av om ekonomisk arbetsgivare föreligger ska ske enligt OECD:s kommentar till OECD MC, i vilken det ingår att avgöra om arbetstagaren utgör en integrerad del i verksamheten som arbetet utförs åt.⁶⁸

8.5.1.2 Svenskt näringsliv m.fl.

Svenskt Näringsliv och flertalet intresseorganisationer har inkommit med sinsemellan liknande remissvar. Genomgående är att det föreslagna 6a § 3 st. SINK avseende undantag i koncerninterna förhållanden är för otydligt. Kritiken avser svårigheten att veta vad som avses med fem dagar, exempelvis huruvida en mellanliggande helg eller semesterdag ska räknas in i totala antalet dagar. Vidare ifrågasätts rimligheten i att en individ som ansetts arbeta i Sverige totalt sex dagar i följd blir skattskyldig medan en individ som arbetat i Sverige fem dagar i följd vid sex tillfällen inte blir skattskyldig.⁶⁹

Frågan lyfts också om problematiken vid bedömningen av om en individ i sådan situation som lättnad för koncerninterna förhållanden ska medges för

⁶⁵ ibid. s 4-5.

⁶⁶ Skatteverkets remissvar dnr 202 321192-18/112.

⁶⁷ ibid. avsnitt 2.1.1.

⁶⁸ ibid. avsnitt 2.1.2.

⁶⁹ Svenskt Näringsliv dnr SN 149/2018, Företagarnas remissvar av 2018-08-20 och Teknikföretagens remissvar av 2018-08-15.

kommer att överstiga de satta dagsgränserna innan så faktiskt sker och att det kan medföra omfattande administration avseende rättelser i rapporteringen. Det argumenteras att det därmed blir problematiskt att veta vilka arbetstagare som inkomst ska rapporteras för.⁷⁰

Det påtalas också att i fall där det krävs skatteavdrag i både hemlandet och Sverige så kan det äventyra hela branschen i och med förhållandevis låg ersättning och svårigheter för arbetstagare att omhänderta sin rätt så att det uppstår risk för att dubbelbeskattning inte undanröjs.⁷¹

Svenska Bankföreningen ifrågasätter om införandet av undantag från skatteplikt i koncerninterna förhållanden kan strida mot den fria rörligheten inom EU i och med att individer anställda i bolag med filialstrukturer inte medges motsvarande lättnad som åtnjuts av arbetstagare i separata bolag som är i koncernförhållande med varandra.⁷²

⁷⁰ Svenskt Näringsliv dnr SN 149/2018, Företagarnas remissvar av 2018-08-20 och Teknikföretagens remissvar av 2018-08-15.

⁷¹ Småföretagarnas Riksförbunds remissvar av 2018-08-19.

⁷² Svenska Bankföreningen ref 2018/08/008.

9 Analys

Förslaget innebär att Sverige harmoniserar sin rättstillämpning med de flesta länder i omvärlden. Det får anses som positivt även om den faktiska tillämpningen blir mer komplicerad än som var fallet med ett formellt arbetsgivarbegrepp då det var en enkel sak att avgöra hur bestämmelserna skulle tillämpas, i varje fall från ett svenskt perspektiv.

Det kan konstateras att det för både arbetsgivare och arbetstagare blir betydligt mer omständligt att arbeta i Sverige, även om de föreslagna bestämmelserna från ett rent formellt perspektiv inte ser alltför betungande ut.

Som formell utländsk arbetsgivare krävs med de föreslagna reglerna, om det anses finnas en ekonomisk arbetsgivare i Sverige, registrering som arbetsgivare hos Skatteverket, innehållande av preliminär skatt och upprättande av arbetsgivardeklaration månatligen samt inbetalning av innehållen skatt till Skatteverket.

Arbetsgivarregistrering är en engångshändelse varför det inte kan anses alltför betungande, även om det krävs mycket information och registreringen kan ge upphov till följdutredningar, exempelvis avseende förekomsten av ett fast driftställe, som tar tid i anspråk.

Innehållande av preliminär skatt och upprättande av månatliga arbetsgivardeklarationer är betydligt mer betungande. Det är månatligen återkommande övningar och fordrar tillgång till både information om varje arbetstagares vistelsemönster för varje given månad och uppgift om erhållen ersättning samt hur olika ersättningar ska klassificeras med avseende på skatteplikt. Utöver det kan skattepliktig typ av ersättning behöva proportioneras.

Avseende arbetsgivardeklarationer så ska alla arbetsgivare, som är skyldiga att innehålla skatt eller betala arbetsgivaravgifter, från januari 2019 lämna uppgifter på individnivå månatligen, något som tidigare endast gjordes en gång årligen genom lämnande av kontrolluppgifter. Detta är betungande jämfört med tidigare situation beroende på att det är så mycket mer information som ska lämnas och en utländsk arbetsgivare har med största sannolikhet inte ett lönesystem anpassat till svenska förhållanden. Här vill jag också återkomma till problemet med att det i nuvarande förslag inte krävs registrering hos Skatteverket av arbetstagare som inte varit folkbokförda i Sverige tidigare eller har ett svenskt samordningsnummer. På individuppgifterna som lämnas med arbetsgivardeklarationen varje månad ska det anges person- eller samordningsnummer. I avsaknad av sådant ska arbetsgivaren i stället ange födelsedatum och tre valfria siffror, i stället för de avslutande fyra siffrorna för individer som har person- eller samordningsnummer. Det framstår vid första anblick inte som ett problem

och tillvägagångssättet är inte heller nytt utan har anvisats av Skatteverket sedan många år vid lämnande av kontrolluppgifter för individer som saknat person- eller samordningsnummer.⁷³ I samband med övergången till arbetsgivardeklaration på individnivå kallas det inte längre löpnummer men principen är oförändrad. Problemet med redovisning när person- och samordningsnummer saknas är att tillgodoföra avdragen skatt till individen som i ett senare skede får ett person- eller samordningsnummer. Skatteverket ska göra sammankopplingen mellan det på födelsedatum och tre valfria siffror baserade numret och person- eller samordningsnummer men det är vanligt att så inte sker alternativt att det krävs kontakt med Skatteverket, ibland omfattande, för att så ska kunna ske. För en utländsk arbetstagare blir det givetvis ett problem, för att inte tala om situationen för Skatteverket om all hantering måste ske manuellt. Förhoppningsvis kan omständigheten att uppgift på individnivå lämnas månatligen avhjälpa problemet då koppling mellan ”löpnummer” och person- eller samordningsnummer bör bli enklare jämfört med när det endast lämnades en kontrolluppgift per år.

När skatteavdrag är beräknade bör inte inbetalningsfrågan orsaka några större problem för ett utländskt bolag jämfört med ett svenskt.

Vad som däremot kan bli ett väsentligt problem är i de fall arbetstagare kommer till Sverige för att arbeta och antingen inte har begärt motsvarande så kallad jämkning av skatteavdrag i hemlandet eller om möjligheten till motsvarande jämkning inte finns. Det uppstår då en kassafloresproblematik på grund av dubbla skatteavdrag från arbetstagarens ersättning och den extra avdragna skatten kan sannolikt tidigast återbetalas i slutet av året efter inkomståret eftersom det är då Skatteverket enligt förslaget senast ska utfärda motsvarande slutskattebesked för betald skatt enligt SINK. För en individ som arbetar i Sverige i januari där skatteavdrag i hemlandet har gjorts innebär det att undanröjning av dubbelbeskattning sannolikt inte sker förrän cirka två år senare, i bästa fall. Det är dock en välkommen ändring att motsvarande slutskattebesked föreslås utfärdas även för beskattning enligt SINK eftersom det gör det lättare för den beskattade att begära undanröjande av dubbelbeskattning i sitt hemvistland. Tidigare har den skattskyldige, i bästa fall, fått beslut om SINK och KU13. Dessa dokument accepteras inte nödvändigtvis av skattemyndigheten i hemlandet som bevis på i Sverige slutlig och betald skatt. Begäran om undanröjande av dubbelbeskattning riskerar därmed att nekas.

För arbetstagare som inte drabbas av dubbelt skatteavdrag kvarstår fortfarande administrationen kring ansökan om SINK. Det ska inte heller förglömmas att även om inte skatteavdrag gjorts från ersättningen i hemlandet så kommer det sannolikt krävas i hemlandet att arbetstagaren yrkar på undanröjande av dubbelbeskattning när beslutet från Skatteverket erhålles för att inte få ytterligare skatt att betala i hemlandet vid fastställd taxering.

⁷³ Se exempelvis SKV260, utgåva 20, version 1.0, juni 2013, avsnitt 2.4.

Noteras bör också att arbetstagare från ett flertal länder drabbas av högre skatt i Sverige då skatten i deras hemland är lägre än SINK. Det kan verka hämmande på viljan att komma till Sverige och arbeta, på liknande sätt som framfördes av Småföretagarnas Riksförbund i dess remissvar angående problematiken med situationer där dubbelt skatteavdrag aktualiseras.

För en individ med hemvist i ett land som i skatteavtalet med Sverige tillämpar avräkning är de nya reglerna således i bästa fall besvärande från ett administrativt perspektiv, för skattebördan kommer vara oförändrad. Arbetstagare som däremot kommer från ett land som i skatteavtalet med Sverige tillämpar undantagsregeln kan utropa sig till vinnare då de sannolikt får en lägre beskattning än i hemlandet, både avseende arbetet i Sverige men även över helåret då den effektiva skatten blir lägre jämfört med arbete i hemlandet. I båda fallen förutsatt att inte hemlandsskatten är lägre än SINK, vilket inte är ovanligt i östra Europa.

Avseende bolagsrapporteringen så kan svårigheterna delvis avhjälpas med att utse ett deklarationsombud i Sverige för den utländska arbetsgivaren. Det kommer dock inte avhjälpa all problematik utan främst den praktiska hanteringen. Det kvarstår svårigheter med tillgång till komplett och korrekt information, bedömning av ersättning samt proportionering av ersättning när det blir aktuellt. Det kan också noteras att möjligheten sannolikt inskränks till när det föreligger ett koncernförhållande mellan den formella och ekonomiska arbetsgivaren. Anledningen är att det vid ren uthyrning av arbetskraft utanför en koncern kanske inte är självklart att den ekonomiske arbetsgivaren vill eller kan agera som deklarationsombud åt den formella arbetsgivaren. Det behöver givetvis inte heller betyda att den formella arbetsgivaren vill att den ekonomiska arbetsgivaren ska agera deklarationsombud eftersom ansvaret för rapportering kvarstår hos den formella arbetsgivaren.

Vad gäller den föreslagna lättningen i koncernförhållanden om att arbete som pågår högst fem dagar i följd och högst trettio dagar per år ska undantas från skatteplikt är det svårt att hitta någon motivering till detta. Förslag från remissinstanser om att i ändrad SINK inkludera ett generellt villkor om att det ska krävas ett visst antal dagars arbete i Sverige för att bli skattskyldig har förkastats med motiveringen att det skapar tröskeeffekter. Vad skillnaden från det perspektivet är jämfört med Finansdepartementets förslag om 5/30-dagarsregeln har jag inte kunnat hitta någon tillfredsställande förklaring till. Om det i lagen slutligen blir en 5/30-dagarsregel så bör det övervägas ett undantag från månatlig rapportering för skatteplikt enligt SINK för att undvika den administrationsbörda som uppstår vid osäkra situationer. Det kan också argumenteras till stöd för detta att skatteintäkterna som riskeras är begränsade och att det inom EU finns möjlighet till indrivning av inte inbetalda skatter.

Det finns också anledning att beakta Skatteverkets remissvar till Finansdepartementets kompletterande promemoria avseende hur lagtexten

ska formuleras. Skatteverkets synpunkt om att behålla *integrerad del* är i min mening klokt eftersom det är konsekvent med kommentaren till OECD MC och bör förenkla tolkningen av arbetsgivare. Vad gäller den andra formuleringen *direkt eller indirekt* som Lagrådet ansåg omedvetet kunde föra tankarna till ett moder-dotterbolagsförhållande kan den lämpligen omformuleras till *med eller utan medverkan av* med avseende på den formella arbetsgivaren och uppnå avsedd betydelse.

Sammantaget kan sägas att förslaget kan resultera i att till viss del missa sitt syfte om sund konkurrens i och med att konkurrensen blir snedvriden till fördel för svenska företag om nuvarande förslag införs. Det går svårligen att hävda att situationen mellan svenska och utländska företag i praktiken blir likvärdig, om än det framstår så av lagtexten. En rimlig kompromiss vore att inkludera förenklingsregler som exempelvis årlig rapportering vid beskattning enligt SINK som diskuterat ovan.

För det fall undantag från månatlig rapportering inte ses som ett alternativ bör det för den ekonomiska arbetsgivaren vara frivilligt att åta sig rapporterings- och betalningsskyldigheter på det utländska bolagets vägnar samt ansvaret om skyldigheten inte uppfylls. Det skulle då kunna avtalas mellan bolagen om att det svenska bolaget tar på sig skyldigheter och ansvar och på så sätt uppnå liknande effekt som koncernbolag med enkelhet kan uppnå i och med intressegemenskapen.

9.1 Frågeställningar från avsnitt 1.2

De fyra frågeställningar som uppsatsen avsåg att besvara var:

1. Verkar målen om sund konkurrens och motverkande av skatteundandragande uppnås?
Frågan om sund konkurrens bör anses uppnådd vid en första anblick eftersom det blir samma regler för alla företag, oavsett var företaget hör hemma. I praktiken har det i uppsatsen visats att den praktiska effekten blir att de utländska företagen går från att vara marginellt gynnade till att bli i större grad missgynnade eftersom svårigheterna kring att uppfylla de nya reglerna är omfattande.

Vad gäller frågan om att motverka skatteundandragande så kommer reglerna sannolikt att minska skatteundandragandet eftersom det kommer bli förbättrad kontroll. Regeringen har i lagrådsremissen uppskattat effekten till 615 miljoner kronor. Det kan jämföras med den totala inkomstskatten på arbete efter skattereduktioner om cirka 500 miljarder kronor⁷⁴. Skatteundandragande motverkas således får det antagas, men det totala beloppet är närmast symboliskt i sammanhanget.

⁷⁴ Enligt Skatteverkets statistik för 2017, enbart kommunal och statlig inkomstskatt.

2. Vad blir de praktiska konsekvenserna för arbetsgivare och arbetstagare?

Förutsatt att både arbetsgivare och arbetstagare följer reglerna så blir effekten för arbetsgivare en kraftigt utökad administrativ börda för utländska arbetsgivare i och med kraven på skatteavdrag och månadsvis rapportering till Skatteverket.

För arbetstagare uppstår skatteplikt i Sverige som tidigare inte fanns eftersom inkomst kunde undantas enligt SINK eller skatteavtal. Det kan också förväntas uppstå kassaflödesproblem i och med att undanröjande av dubbelbeskattning typiskt sett inte medges förrän arbetstagaren kan visa att den svenska skatten är slutlig, vilket kan dröja till i december året efter inkomståret.

3. Vilka problem finns med förslaget?

Vad som är problem definieras av betraktarens perspektiv i stor utsträckning, men objektiva problem är exempelvis att det finns tolkningsproblem avseende 5/30-dagarsregeln och att det saknas förenklingsregler.

4. Vilka förbättringar finns det möjlighet till?

5/30-dagarsregeln behöver förtydligas och det bör skapas möjlighet att avtala om att den ekonomiske arbetsgivaren kan ta på sig ansvaret från den formella arbetsgivaren för att minska skillnaderna mellan bolag i intressegemenskap och övriga bolag.

Ovan är några svar på frågeställningarna. Analysen som helhet innehåller mer utförliga svar.

Sammanfattningsvis är förslaget om ändrat arbetsgivarbegrepp till sitt syfte bra, men det kräver ytterligare arbete innan det är färdigt för lagstiftning i fråga om tydlighet och huruvida det går att uppnå önskat syfte med andra metoder som inte är lika betungande för arbetsgivare och arbetstagare.

Käll- och litteraturförteckning

Internationella publikationer

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en
(Hämtad 2019-01-02)

Doktrin

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 4 uppl. Lund, Studentlitteratur AB, 2014

Hilling, Maria, ”Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster”, Svensk skattetidning, nr 3, 2013, s. 188

Vogel, Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions, 3 uppl. London, Kluwer Law International Ltd, 1997

Offentligt tryck

Finansdepartementets promemoria Fi2018/02823/S3

Lagrådsremiss, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2018

Protokoll från Lagrådets sammanträde 2018-06-04

Skatteverkets promemoria, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige, 2017, dnr 2 02 253985-17/113

Skatteverket remissvar dnr 202 321192-18/112

Skatteverkets ställningstagande dnr 130 604256-04/111

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 656725-05/111

Skatteverkets ställningstagande Dnr 130 92654-05/111

SKV260, utgåva 20, version 1.0, juni 2013

Övrigt

Företagarnas remissvar av 2018-08-20

Småföretagarnas Riksförbunds svar av 2018-08-19

Svenska Bankföreningen ref 2018/08/008

Svenskt Näringsliv dnr SN 149/2018

Teknikföretagens remissvar av 2018-08-15

Rättsfallsförteckning

Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen / Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2016 ref. 25

HFD 2016 ref. 57

Kammarrättsavgöranden

Kammarrätten i Göteborg, dom 2009-04-30, mål nr. 7248-08

Kammarrätten i Göteborg, dom 2015-02-06, mål nr. 2069-2072-14