



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Theodor Hoffert

Uppbörd av skatt och andra förpliktelser

En EU-skatte­rättslig analys av ett antal lagändringar i SFL som berör utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT 2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Forskningsöversikt	9
1.6 Disposition	10
1.7 Terminologi	10
2 GENOMFÖRDA ÄNDRINGAR I SINK OCH SFL	11
2.1 Införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare i SINK	11
2.2 Utländska företags skatteuppbördsansvar vid uthyrning av arbetskraft	13
2.3 Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättningar till utländska företag som utför arbete i Sverige	17
2.4 Uppgiftsskyldighet för utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige	22
3 EU-RÄTT	25
3.1 Förhållandet till nationell rätt	25
3.2 De grundläggande friheterna i FEUF	25
3.3 EU-domstolens metoder vid tolkning av FEUF	27
3.3.1 Tillämplig fördragsfrihet	27
3.3.2 Restriktionsprövning	28
3.3.2.1 Diskrimineringsanalys	30
3.3.2.2 Restriktionsanalys	32
3.3.3 Rättfärdigandeprövning	32
4 ANALYS	35

4.1	Utländska företags skatteuppbördsansvar vid uthyrning av arbetskraft	35
4.1.1	Tillämplig fördragsfrihet	35
4.1.2	Restriktionsprövning	38
4.1.3	Rättfärdigandeprövning	42
4.1.4	Sammanfattning	45
4.2	Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättningar till utländska företag som utför arbete i Sverige	46
4.2.1	Tillämplig fördragsfrihet	46
4.2.2	Restriktionsprövning	48
4.2.3	Rättfärdigandeprövning	56
4.2.4	Sammanfattning	62
4.3	Uppgiftsskyldighet för utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige	63
4.3.1	Tillämplig fördragsfrihet	63
4.3.2	Restriktionsprövning	64
4.3.3	Rättfärdigandeprövning	69
4.3.4	Sammanfattning	72
5	AVSLUTANDE DISKUSSION	73
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	75
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	78

Summary

The Swedish parliament adopted during the late autumn of 2020 the law proposals that were suggested by the Swedish government in prop. 2019/20:190 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige*. The most debated topic has been the changes in the so called 183-day rule in SINK and the transition from a formal to an economic employer approach. In the same bill there were also some suggested provisions that now affect foreign companies in the following ways: (1) obligations for foreign companies without permanent establishments in Sweden to withhold preliminary tax on behalf of their employees who now are liable to pay taxes in Sweden, as an effect of the changes in the 183 day-rule in SINK, (2) obligations for Swedish companies to make tax deductions of 30 percent on payments for work carried out in Sweden by foreign companies unless the foreign companies has an approval for F-skatt and (3) obligations for foreign companies without permanent establishments in Sweden to provide specific information to SKV for assessment of their tax liability in Sweden.

The purpose of the essay is to examine whether these legislative changes are compatible with the fundamental freedoms as expressed in TFEU. To fulfill the purpose, the legal dogmatic method and the EU legal method will be used. The former for the purpose of determine the legislative changes and for the purpose to establish a comparison material that will be used within the EU legal method. For that matter, legal text, preparatory work and doctrine will be used in that part of the examination. The EU legal method involves interpretation of precedents by the CJEU (in the light of the legislative changes) in combination with the three-step method used by the CJEU itself: (1) are the fundamental freedoms in TFEU applicable? (2) does the legislation cause restrictions? (3) can the legislation still be justified?

The conclusions of the essay are that all the above legislative changes constitute restrictions to the freedom to provide services under article 56 and 57 TFEU. However, the first and the third legislative changes above can be justified by the need to ensure effective collection of tax and to ensure the effectiveness of fiscal supervision and are therefore in accordance with TFEU. The second legislative change cannot be justified as it is based on a general presumption of tax evasion, which is not allowed according to case law from the CJEU and can therefore not be applied by authorities, courts etc. in Sweden.

Sammanfattning

Riksdagen har under hösten 2020 antagit de lagförslag som utarbetats i prop. 2019/20:190 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige*. Den mest omtalade ändringen avser den s.k. 183-dagarsregeln i SINK och övergången från ett formellt till ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp. I propositionen presenterades det även lagförslag som numera innebär kraftigt ökade bördor och administrativa skyldigheter för utländska företag på följande sätt: (1) skyldigheter för utländska företag utan fast driftställe i Sverige att redovisa och innehålla skatt från ersättningar som betalas ut till arbetstagare som numera inte är undantagna från beskattning i Sverige enligt 183-dagarsregeln i SINK, (2) skyldigheter för svenska företag att göra skatteavdrag med 30 procent från ersättningar för utfört arbete i Sverige av utländska företag som inte är godkända för F-skatt och (3) skyldigheter för utländska företag utan fast driftställe i Sverige att lämna särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldighet i Sverige.

Uppsatsens syfte är att undersöka om dessa lagändringar är förenliga med de grundläggande friheterna i FEUF. För att besvara uppsatsens syfte kommer rättsdogmatisk metod och EU-rättslig metod att användas. Den rättsdogmatiska metoden används för att fastställa de genomförda lagändringarnas närmare innehåll. Detta för att kunna ha ett relevant jämförelsematerial som de EU-rättsliga källorna sedan kan jämföras mot. Det innebär att lagtext, förarbeten och doktrin används som källmaterial i denna del. Den EU-rättsliga metoden innebär i detta fall prejudikatstolkning från EU-domstolen (i ljuset av lagändringarna) i kombination med den trestegsmetod EU-domstolen själv använder sig av vid tolkning av FEUF: (1) är de grundläggande friheterna i FEUF tillämpliga? (2) medför den nationella lagstiftningen hinder? (3) kan den nationella lagstiftningen ändå rättfärdigas?

Uppsatsens slutsatser är att samtliga ändringar utgör hinder för den fria rörligheten för tjänster enligt artiklarna 56 och 57 FEUF. Däremot kan lagändringarna ett och tre ovan rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd och en effektiv skattekontroll. Det innebär att dessa lagändringar är fördragsenliga. Lagändring nummer två ovan kan dock inte rättfärdigas eftersom den baseras på en allmän presumtion för skatteundandragande, vilket inte är tillåtet enligt EU-domstolens praxis. Det innebär att denna lagändring är fördragsstridig och kan inte tillämpas av myndigheter, domstolar etc. i Sverige.

Förkortningar

CJEU	Court of Justice of the European Union
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
TFEU	Treaty on the Functioning of the European Union

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Under hösten 2020 röstade riksdagen för de lagförslag som presenterades i prop. 2019/20:190 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige*.¹ Propositionen baserades på en promemoria framtagen av SKV.²

Den mest omdiskuterade förändringen avsåg övergången från ett formellt arbetsgivarbegrepp till ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid tillämpningen av den s.k. 183-dagarsregeln i SINK.³ Propositionen innehöll även en rad förändringar och nyheter som numera träffar utländska företag som på ett eller annat sätt verkar i eller riktar sin verksamhet till Sverige.⁴ Schematiskt går det att tala om tre förändringar: (1) skyldigheter för utländska företag utan fast driftställe i Sverige att redovisa och innehålla skatt från ersättningar som betalas ut till arbetstagare som numera inte är undantagna från beskattning i Sverige enligt 183-dagarsregeln i SINK, (2) skyldigheter för svenska företag att göra skatteavdrag med 30 procent från ersättningar för utförda arbeten i Sverige av utländska företag som saknar godkännande för F-skatt och (3) skyldigheter för utländska företag utan fast driftställe i Sverige att lämna särskilda uppgifter till SKV för bedömning av skattskyldighet i Sverige.⁵ Ändringarna innebär också att befintliga regler blir tillämpliga på nya situationer. Det innebär bland annat att skattetillägg och förseningsavgift kan tas ut om ovan nämnda skyldigheter inte hörsammars. Sammantaget innebär dessa nya skyldigheter en kraftigt ökad administrativ börda för utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige.⁶

Sedan EU-inträdet den 1 januari 1995 ställer dock EU:s primärrätt, FEUF, krav på utformningen av svenska skatteregler. Vilket ytterst kommer till uttryck i principen om EU-rättens företräde.⁷ Principen innebär att nationella skatteregler måste stå i överensstämmelse med EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF. Om så inte är fallet kan de nationella skattereglerna inte tillämpas.

¹ Rskr. 2020/21:33.

² Skatteverket (2017).

³ Capellen (2020) s. 456.

⁴ Prop. 2019/20:190 s. 68–105.

⁵ Capellen (2020) s. 456.

⁶ Saric & Schwartz (2018) s. 329.

⁷ Dahlberg (2020) s. 389.

I propositionen togs viss höjd för detta. De sammantagna slutsatserna var dock att samtliga lagändringar var förenliga med de åtaganden som följde av medlemskapet i EU; somliga remissinstanser var dock tveksamma i det avseendet.⁸

Mot bakgrund av att ändringarna som genomförts berör utländska företag i en gränsöverskridande kontext, som kan tänkas utnyttja eller som rent faktiskt utnyttjar den fria rörligheten inom EU, så finns det skäl att genomföra en fördjupad EU-skatterättslig analys av de genomförda lagändringarna.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att söka fastställa om lagändringarna som berör utländska företag är förenliga med de grundläggande friheterna i FEUF. Vilket antingen kan besvaras jakande eller nekade och uppsatsen kan därför nå samma slutsatser som i förarbetena. Syftet kan brytas ned till följande tre frågeställningar:

Är det förenligt med de grundläggande friheterna i FEUF att:

1. Utländska företag utan fast driftställe i Sverige åläggs att innehålla och redovisa skatt på ersättningar som betalas ut till arbetstagare som numera inte är undantagna från beskattning i Sverige enligt 183-dagarsregeln i SINK?
2. Utländska företag som utför arbete i Sverige inte får full betalning för utförda arbeten, eftersom svenska utbetalare ska göra skatteavdrag med 30 procent från ersättningarna när de utländska företagen saknar godkännande för F-skatt?
3. Utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige men som bedriver viss verksamhet i landet ska lämna särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldighet enligt IL till SKV?

⁸ Prop. 2019/20:190 s. 112.

1.3 Metod och material

Uppsatsen kommer att använda rättsdogmatisk metod och EU-rättslig metod för att kunna uppfylla uppsatsens syfte och därmed också för att kunna besvara frågeställningarna.

Förenklat går det att säga att uppsatsen syftar till att jämföra rättskälla X (den svenska lagstiftningen i fråga) med rättskälla Y (de grundläggande friheterna i FEUF) och som endast Z (EU-domstolen) har mandat att tolka vilket följer av artikel 19.1 i FEU samt artikel 267 i FEUF. Detta förfarande görs att kunna dra slutsatser om på vilket sätt rättskälla Y, såsom den tolkas av Z, begränsar tillämpningen av rättskälla X.

Inledningsvis måste därför rättskälla X beskrivas och preciseras för att överhuvudtaget kunna agera som jämförelseobjekt. Vilket görs med stöd av rättsdogmatisk metod. Metoden innebär att den svenska lagstiftningen beskrivs och systematiseras med stöd av vedertagna rättskällor.⁹ De vedertagna källorna i detta fall är lagtext, förarbeten och doktrin.¹⁰ Av förklarliga skäl är det lagtexten som sådan och propositionen som kommer vara det centrala materialet eftersom lagändringarna är relativt nya. Eftersom även befintliga regler blir tillämpliga kan äldre material också tillgripas. Svensk domstolspraxis kommer inte att behandlas eftersom SFL är en förfarandelag där rekvisiten i de olika lagrummen sällan ger upphov till tolkningsbekymmer. Även SKV:s produkter kommer att användas i denna del, även om de inte anses som en rättskälla i traditionell mening.¹¹ Mot bakgrund av att SFL är en förfarandelag med tydliga formuleringar så kommer denna del bli tämligen deskriptiv, vilket dock är i linje med uppsatsens syfte

Nästa steg blir sedan att utröna vad EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF har för inverkan på den svenska lagstiftningen. I denna del kommer därför den EU-rättsliga metoden att användas. Metoden kan förstås på två sätt. Det ena innebär på vilket sätt EU-rättsliga källor (i detta fall EU-domstolens domar) ska hanteras vad gäller tolkning och tillämpning. Den andra innebär vilka metoder EU-domstolen själv använder sig av när den ska tolka bestämmelserna i FEUF.¹² Uppsatsen kommer att utgå från en kombination av dessa två tillvägagångssätt.

⁹ Sandgren (2018) s. 49.

¹⁰ Sandgren (2018) s. 45.

¹¹ Tjernberg (2018) s. 110.

¹² Reichel i Nääv och Zamboni (2018) s. 109.

Den förstnämnda avser tolkning av prejudikat från EU-domstolen. Det innebär att de bärande motiven (*ratio decidendi*) identifieras ur omständigheterna i tidigare avgöranden från EU-domstolen för att identifiera generella rättsregler.¹³ Syftet är att hitta sådana avgöranden där EU-domstolen tolkat FEUF mot bakgrund av omständigheter som uppvisar likheter med den svenska lagstiftningen i fråga. Detta för att kunna argumentera för att EU-domstolen hade gjort samma tolkning i båda fallen. Den EU-rättsliga metoden i denna del kräver ingående analys av rättsfall.¹⁴ Den EU-rättsliga metoden i denna del är dock inte begränsad till att endast avse prejudikat med liknande omständigheter som den svenska lagstiftningen. Även förslag till avgörande av generaladvokater och obiter dicta-uttalanden av EU-domstolen kan användas under förutsättning att uttalandena självklart värderas utifrån den kontext de tillkommit i.

Det finns sedan olika metoder för hur tolkningsoperationerna av EU-domstolens domar ska göras. I uppsatsen kommer först och främst EU-domstolens domar tolkas utifrån en texttrogen tolkning. Även analogitolkningar kan göras. Detta är vedertagna tolkningsmetoder.¹⁵

Prejudikaten från EU-domstolen kommer att behandlas integrerat i den trestegsmetod EU-domstolen själv använder sig av när den tolkar de grundläggande friheterna i FEUF: (1) är de grundläggande friheterna i FEUF överhuvudtaget tillämpliga? (2) innebär den nationella lagstiftningen att det föreligger hinder? (3) om det föreligger hinder, kan den nationella lagstiftningen ändå rättfärdigas?¹⁶ Det huvudsakliga skälet till detta är för att strukturera upp argumentationen och för att på ett tydligt sätt illustrera hur prövningen går till. Det blir också mer lättöverskådlig att förstå var någonstans i prövningen uppsatsen befinner sig. Ett minst lika viktigt skäl är att det inte är helt okomplicerat på vilket sätt EU-domstolen tar sig an de grundläggande friheterna i FEUF, särskilt vad gäller restriktionsprövningen. Vilket också har också betydelse för tolkningen av prejudikat i vissa fall.

Trestegsmetoden innebär också att det är möjligt att självständigt testa om exempelvis en regel är diskriminerande eftersom det inte alltid finns relevant praxis att tillgå (men väl utvecklade metoder för hur prövningen ska gå till). Jag kommer utförligt behandla trestegsmetoden i avsnitt 3.3. En självständig prövning får dock anses ha ett mindre värde än tolkning av prejudikat eftersom EU-domstolen har ett exklusivt tolkningsföreträde.

¹³ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 53.

¹⁴ Johansson (2016) s. 20.

¹⁵ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 158.

¹⁶ Johansson (2016) s. 45.

Det kommer att framgå av situationen hur den EU-rättsliga metoden, såsom den är definierad här, har använts vid respektive analys av de aktuella lagändringarna.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsens syfte är som sagt att analysera ett antal lagförslag som presenterats i prop. 2019/20:190 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige* och som numera blivit svensk lag.

För och främst är det propositionen som sätter ramarna för vilka regler som blir aktuellt att analysera. Propositionen innehåller flera delar varav inte alla är relevanta givet uppsatsens syfte. Avsnitt sju, nio och tio i propositionen är relevanta mot bakgrund av uppsatsens syfte. Övriga avsnitt lämnas därför utanför framställningen. Det skulle gå att argumentera för att avsnitt 8 i propositionen som handlar om registreringskrav skulle vara relevant att behandla. Detta avsnitt har dock medvetet valts bort och huvudsakligen av utrymmesskäl.

Det är främst ändringarna i SFL som är relevanta mot bakgrund av uppsatsens syfte. Det rör sig om helt nya regler, omarbetning av befintliga regler och att befintliga regler automatiskt blir tillämpliga på nya situationer givet de nya och ändrade reglerna. SFL är en omfattande lagstiftning. Det är således inte rimligt att ta med samtliga befintliga regler som automatiskt kommer att bli tillämpliga. Det är inte heller rimligt att här inventera samtliga befintliga regler i SFL som automatiskt kommer att bli tillämpliga. Istället sker avgränsningen på så vis att de befintliga regler som inte uttryckligen nämns i framställningen anses vara medvetet undantagna.

En utav ändringarna är att utländska företag utan fast driftställe ska innehålla skatt från ersättningar till begränsat skattskyldiga fysiska personer vid uthyrning av arbetskraft till en ekonomisk arbetsgivare i Sverige (lagändring nr. 1 ovan). Jag vill här erinra om att de utländska företagens skatteuppbördsansvar också numera gäller i förhållande till obegränsat skattskyldiga fysiska personer i Sverige. Denna ändring kommer inte att behandlas av det skälet att jag vill ha en tematisk koppling till ändringen av 183-dagarsregeln i SINK (vilken inte är aktuell för obegränsat skattskyldiga fysiska personer) i uppsatsen.

Vad gäller de EU-rättsliga aspekterna utgår uppsatsens förutsättningslöst från de grundläggande friheterna som återfinns i FEUF. Trots det är det inte

alla friheter som kommer att behandlas. Så är fallet med den fria rörligheten för varor respektive fria rörligheten för personer i form av arbetstagare. Skälet till detta är dels att den fria rörligheten för varor inte är relevant givet de ändringar som gjorts i SFL, dels att den fria rörligheten för arbetstagare enligt sin ordalydelse inte är tillämplig på företag.

Uppsatsen förutsätter att läsaren har grundläggande kunskaper i hur det svenska skatteförfarandet och skattebetalningssystemet funkar varför inte samtliga aspekter av dessa förklaras.

1.5 Forskningsöversikt

Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF är en ständigt pågående process. Behovet av svensk litteratur på området uppmärksammades redan vid EU-inträdet år 1995 av Kristina Ståhl och Roger Persson Österman som resulterade i boken *EU-skatte rätt*. Vars syfte var och fortfarande är att ge en översiktlig men ändå en täckande beskrivning av EU-skatte rättens betydelse ur ett svenskt perspektiv. Boken har givits ut i tre upplagor mot bakgrund av den snabba rättsutvecklingen som präglat området. Den senaste upplagan gavs ut år 2011 där material beaktas fram till 30 juni 2010. Trots att ett decennium snart har passerat sedan senaste upplagan så har boken fortfarande karaktären av ett standardverk och är alltså relevant.

Från senare tid kan nämnas Mattias Dahlbergs bok *Internationell beskattning* som också har givits ut i flera upplagor varav den senaste år 2020. Boken är av lärobokskaraktär och framställningen är koncentrerad till centrala frågeställningar inom de olika områden som kännetecknar den internationella skatte rättens, däribland EU-skatte rättens. Avsnittet om EU-skatte rättens tillägnas en stor del åt EU-domstolens metoder vid tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF vilket är av särskilt intresse här. Mot bakgrund av att den tidigare nämnda boken *EU-skatte rätt* inte uppdaterats på snart tio år så fyller boken *Internationell beskattning* en viktig funktion där rättsutvecklingen fram till och med juni 2019 har beaktats.

Mer fördjupad forskning återfinns i Jesper Johanssons avhandling *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna* från 2016 var huvudsakliga syfte var att fastställa hur EU-domstolen resonerade i mål som handlade om direkta skatter och de grundläggande friheterna i FEUF. Avhandlingen visar tydligt på de inkonsekvenser som präglar EU-domstolens sätt att resonera när de tolkar de grundläggande friheterna i

FEUF och är ett viktigt bidrag i forskningen på EU-skatterättens område.

1.6 Disposition

I kapitel två behandlas de ändringar som utarbetats i propositionen och som numera är svenska lag. Inledningsvis i kapitlet behandlas den mest omdiskuterade ändringen i propositionen som avser införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare i SINK. Skälet är för att det ger viss kontext till uppsatsen samt för att i vart fall en utav skyldigheterna som uppsatsen avser att behandla kan ses som en effekt av införandet av begreppet ekonomisk arbetsgivare i SINK.

I kapitel tre lyfts sedan EU-rätten in. Inledningsvis redogörs det för förhållandet mellan EU-rätten och nationella skatteregler. Därefter introduceras de grundläggande friheterna i FEUF och sedan hur EU-domstolens prövning går till när den tolkar FEUF.

I kapitel fyra görs analysen av uppsatsens syfte och frågeställningar. Det innebär att lagändringarna prövas i enlighet med EU-domstolens trestegsmetod där praxis från EU-domstolen integreras. Efter varje analys följer en avslutande sammanfattning av de funna resultaten.

I kapitel fem förs en avslutande diskussion av de funna resultaten.

1.7 Terminologi

Jag har här inledningsvis begagnat mig av flera odefinierade begrepp. *Ekonomisk arbetsgivare* är ett sådant. *Formell arbetsgivare* är ett annat. Eftersom de begreppen inte kommer att användas i så stor omfattning beskrivs de först i avsnitt 2.1.

Istället ska något sägas om begreppet *utländskt företag* som återkommer flera gånger i uppsatsen. Med det avses först och främst utländska juridiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige enligt 6 kap. 7–8 §§ IL. Det avser också utländska fysiska personer som bedriver näringsverksamhet motsvarande enskild näringsverksamhet. Gemensamt för de båda är att verksamheten bedrivs i Sverige men inte från ett fast driftställe i Sverige enligt definitionen i 2 kap. 29 § IL. Uppsatsen kommer genomgående att använda sig av begreppet utländska företag. Andra begrepp kan förekomma som används då synonymt med utländska företag. När det görs kommer att framgå av det aktuella sammanhanget.

2 Genomförda ändringar i SINK och SFL

2.1 Införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare i SINK

Enligt 3 kap. 3 och 17 §§ IL kan en fysisk person antingen vara obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. Det är den senare typen av skattskyldighet som är av intresse här. Innebörden av den begränsade skattskyldigheten framgår av 3 kap. 18 § IL. Av intresse här är skattskyldigheten enligt SINK. 3 kap. 21 § IL erinrar också om att skattskyldighet kan föreligga enligt bestämmelserna i SINK.

Enligt 3 § SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands skattskyldiga om de uppbär inkomst som är skattepliktig enligt SINK. Av definitionen i 2 § SINK framgår det att med bosatt utomlands avses fysisk person som är begränsat skattskyldig. 5 § SINK reglerar sedan vilka inkomster som är skattepliktiga. Uppräkningen i bestämmelsen är uttömmande.¹⁷ Särskild inkomstskatt betalas enligt 7 § SINK med 25 procent på majoriteten av de i 5 § SINK uppräknade skattepliktiga inkomsterna.

Enligt dåvarande lydelsen av 6 § första stycket 1 SINK kunde dock en begränsat skattskyldig fysisk person i vissa fall undgå beskattning i Sverige. Bestämmelsen benämns vanligen 183-dagarsregeln eller montörregeln.¹⁸ Enligt 183-dagarsregeln undantogs privata anställningsinkomster från beskattning om mottagaren av inkomsten (den begränsat skattskyldiga fysiska personen) vistades i Sverige under en tidsrymd som inte översteg 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen betalades av en arbetsgivare som saknade hemvist i Sverige och om ersättningen inte belastade ett fast driftställe som arbetsgivare hade i Sverige. I 2 § SINK definieras arbetsgivare som den som betalar ut ersättning för arbete.

Konstruktionen av dåvarande 183-dagarsregeln i SINK i kombination med definitionen av arbetsgivare i 2 § SINK innebar att Sverige tillämpade ett formellt arbetsgivarbegrepp; den som betalade ut ersättningen var att anse som arbetsgivare i alla situationer. Detta fick till följd att svenska företag kunde hyra in arbetskraft från utländska bemanningsföretag som saknade fast driftställe i Sverige istället för att anställa personal själva. Enligt

¹⁷ Prop. 2019/20:190 s. 24.

¹⁸ Prop. 2019/20:190 s. 25; Dahlberg (2020) s. 63.

regeringen medförde det en orättvis konkurrenssituation jämfört med de svenska företag som istället anställde personal direkt. För att komma till bukt med detta ansåg regeringen att det fanns skäl att ändra synsättet på vem som skulle anses vara att betrakta som arbetsgivare i vissa situationer.¹⁹

Istället för att det gjordes en ändring i definitionen av arbetsgivare i 2 § SINK genomfördes det ändrade synsättet genom en ny undantagsregel: 6 a § andra stycket SINK. Redaktionellt flyttades också den ursprungliga 183-dagarsregeln in i första stycket i 6 a § SINK.²⁰ Undantagsregeln innebär att 183-dagarsregeln inte kan tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft.²¹ En begränsat skattskyldig fysisk person kommer därför inte längre att vara undantagen från beskattning i Sverige när ett utländskt bemanningsföretag (den formella arbetsgivaren) hyr ur arbetskraft till en ekonomisk arbetsgivare (uppdragsgivare) i Sverige.²²

Det vill säga, den ekonomiska arbetsgivaren är uppdragsgivaren som hyr in arbetskraften och som ansvarar för den övergripande arbetsledningen och den formella arbetsgivaren är den som betalar ut ersättningen till samma arbetskraft.²³

Skattskyldighet inträder dock inte vid kortare arbetstillfällen i Sverige. 6 b § SINK föreskriver därför att det inte ska anses föreligga uthyrning av arbetskraft enligt 6 a § SINK när det är fråga om arbete i Sverige under högst 15 dagar i följd och som sammanlagt inte överstiger 45 dagar under ett kalenderår.²⁴

De närmare gränsdragningsfrågorna som ändringarna innebär ska inte närmare analyseras eftersom det ligger utanför uppsatsens syfte. Det räcker med att konstatera att antalet begränsat skattskyldiga fysiska personer nu kommer att öka mot bakgrund av det ändrade synsättet i SINK.²⁵

Istället ska intilliggande frågor som har nära samband med den nya skattskyldigheten behandlas; skatteuppbörden av den särskilda inkomstskatten. 8 § SINK hänvisar till SFL vad gäller förfarandet för uttaget av den särskilda inkomstskatten. Det är i detta avseende kopplingen finns till en utav frågeställningarna, nämligen de ändringar i SFL som behandlar utländska företags (den formella arbetsgivarens) skatteuppbördsansvar.

¹⁹ Prop. 2019/20:190 s. 45–46.

²⁰ Prop. 2019/20:190 s. 53.

²¹ Prop. 2019/20:190 s. 49.

²² Prop. 2019/20:190 s. 47.

²³ Skatteverket (2017) s. 19.

²⁴ Prop. 2019/20:190 s. 54.

²⁵ Prop. 2019/20:190 s. 70.

2.2 Utländska företags skatteuppbördsansvar vid uthyrning av arbetskraft

I svensk skattelagstiftning återfinns reglerna om skatteuppbörd i SFL. I det följande kommer endast skatteuppbörden vad gäller begränsat skattskyldiga fysiska personer att behandlas. Utgångspunkten för redovisning och betalning av särskild inkomstskatt finns i 13 kap. SFL.

Enligt 13 kap. 1 § SFL ska SKV, efter ansökan, besluta om skatt för en fysisk person ska tas ut enligt SINK (beslut om särskild inkomstskatteredovisning) och även ange om utbetalaren av den skattepliktiga ersättningen ska göra skatteavdrag enligt 13 kap. 3 § SFL. Bestämmelsen reglerar inte uttryckligen vem som ska ta in initiativ till ansökan. Ansökan kan dock ske av samtliga inblandade parter: den begränsat skattskyldige, utbetalaren och SKV. Det ligger dock i den begränsat skattskyldiges eget intresse av att få besked om den särskilda inkomstskatten ska betalas in genom skatteavdrag eller genom egna inbetalningar.²⁶

Av den tidigare lydelsen i 13 kap. 3 § andra stycket SFL framgick det dock att skatteavdrag inte skulle göras när utbetalaren var hemmahörande i utlandet. Med hemmahörande i utlandet avsågs och avses fortfarande för utländska företag att de inte är registrerade i Sverige och inte heller har fast driftställe här, se 3 kap. 2 § SFB i kombination med 2 § SINK. Istället skulle den begränsat skattskyldige i dessa fall enligt dåvarande 13 kap. 6 § SFL själv redovisa och betala in den särskilda inkomstskatten.²⁷ Vilket skedde genom inlämnande av särskild inkomstdeklaration enligt bestämmelserna i 26 kap. SFL. Även i de fall det saknades ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning kvarstod redovisnings- och betalningsskyldigheterna enligt 26 kap. SFL.²⁸

De genomförda ändringarna i propositionen innebär nu att ansvaret för skatteuppbörden i uthyrningsfallen har förflyttats från de begränsat skattskyldiga fysiska personerna till de utländska företagen utan fast driftställe i Sverige.²⁹ Lagtekniskt har det skett genom att andra stycket i 13 kap. 3 § SFL har tagits bort samt att 13 kap. 6 § SFL har fått en utformning som innebär att den begränsat skattskyldige endast är ansvarig för

²⁶ Almgren & Leidhammar (2020), lagkommentaren till 13 kap. 1 § SFL.

²⁷ Prop. 2019/20:190 s. 34.

²⁸ Almgren & Leidhammar (2020), lagkommentaren till 13 kap. 6 § SFL.

²⁹ Prop. 2019/20:190 s. 68.

inbetalning och redovisning av särskild inkomstskatt i de fall då utbetalaren *inte* är skyldig att göra skatteavdrag.³⁰ I de fall det saknas ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska utbetalaren istället göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10-12 kap. SFL.³¹ Det sagda innebär exempelvis att i de fallen en begränsat skattskyldig fysisk person omfattas av den nya bestämmelsen i 6 a § SINK (uthyrning av arbetskraft till en ekonomisk arbetsgivare), så ska det utländska företaget (den formella arbetsgivaren) göra skatteavdrag för den särskilda inkomstskatten från ersättningen som betalas ut till den begränsat skattskyldiga fysiska personen.³² Antingen i enlighet med SKV:s beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller genom de vanliga bestämmelserna i 10-12 kap. SFL när ett sådant beslut saknas.

Som skäl för att förflytta ansvaret för skatteuppbörden uttalades det i propositionen att de begränsat skattskyldiga fysiska personerna tidigare fick ansvara för en omfattande administration eftersom det var dessa subjekt som själva skulle ansvara för den löpande redovisningen och inbetalningen av den särskilda inkomstskatten. Om samma regler fortsättningsvis skulle gälla innebar det en ökad risk för fel i redovisningen mot bakgrund av de ökat antal begränsat skattskyldiga fysiska personerna med anledning av ändringarna i 183-dagarsregeln i SINK. Att ha samma regler som tidigare skulle också innebära en ökad börda för SKV.³³ Innan ändringarna gjordes i 183-dagarsregeln i SINK tillämpades dock reglerna om att de begränsat skattskyldiga fysiska personerna själva skulle redovisa den särskilda inkomstskatten i begränsad omfattning eftersom många var undantagna från beskattning enligt den tidigare lydelsen av 183-dagarsregeln i SINK.³⁴

Regeringen framhöll vidare att SKV i varje enskilt fall var tvungna att fatta beslut om särskild inkomstskatteredovisning enligt 13 kap. 1 § SFL. Beskattning enligt SINK fordrade nämligen att den begränsat skattskyldiga fysiska personen eller utbetalaren av ersättningen lämnade information och ansökte om särskild inkomstskatteredovisning. Om det inte gjordes hade SKV ingen information om de personer som arbetade i Sverige med en utbetalare hemmahörande i utlandet. Detta förfarande innebar att uppgifter riskerades att inte lämnas alls och att inkomsterna därför undgick beskattning i Sverige. Det anfördes vidare att det inte fanns någon reglering i SFL som påtalade när i tiden en ansökan om särskild inkomstskatteredovisning skulle göras samt att det inte heller fanns några

³⁰ Prop. 2019/20:190 s. 16–17.

³¹ Prop. 2019/20:190 s. 78.

³² Prop. 2019/20:190 s. 77.

³³ Prop. 2019/20:190 s. 69.

³⁴ Prop. 2019/20:190 s. 69.

sanktioner för det fall en begränsat skattskyldig fysisk person inte ansökte om särskild inkomstskatteredovisning eller gjorde det för sent.³⁵

Som skäl för att ålägga de utländska företagen ansvaret för skatteuppbörden, som också blev den faktiska regleringen, anfördes det ett flertal argument. Bland annat skulle en sådan reglering innebära att samma regler för uppbörd av skatt gällde oavsett om utbetalaren var hemmahörande i Sverige eller i utlandet. Visserligen skulle en sådan reglering innebära en ökad administration för de utländska företagen men totalt sett skulle det bli en mindre administration än om ansvaret låg på varje enskild begränsat skattskyldig fysisk person. Det anfördes vidare att det var viktigt att skatt betalades in till SKV, att det framstod som ekonomiskt rationellt att den som betalade ut ersättning också gjorde skatteavdrag samt att en sådan ordning också skulle underlätta SKV:s hantering.³⁶

I propositionen diskuterades det om inte ansvaret skulle kunna läggas på den ekonomiska arbetsgivaren när de begränsat skattskyldiga fysiska personerna utförde arbete i dennes verksamhet. Även om det fanns såväl praktiska som ekonomiska skäl för den lösningen ansågs den vara för svår att genomföra i praktiken.³⁷

I samband med nya skyldigheten att göra skatteavdrag infördes så innebar det också att befintliga regler i SFL blev tillämpliga. Det innebär först och främst att de utländska företagen kommer att bli skyldiga enligt 26 kap. 2 § första stycket 1 SFL respektive 26 kap. 3 § första stycket SFL att lämna skattedeclarationer i form av arbetsgivardeklaration för redovisningsperioder. En redovisningsperiod är en kalendermånad om inget annat sägs, 26 kap. 10 § SFL. Sedan 1 januari 2019 ska också uppgifter i arbetsgivardeklarationen lämnas per betalningsmottagare istället för en gång om året i en kontrolluppgift, se 26 kap. 19 a § SFL.³⁸ Skatter som ska redovisas i en arbetsgivardeklaration ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till SKV, 62 kap. 3 § första stycket SFL. Normalt innebär det den 12 eller 26 i månaden efter redovisningsperioden, se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL. Skatteavdraget ska antingen göras med 25 procent i enlighet med SKV:s beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller med 30 procent i de fall beslut om särskild inkomstskatteredovisning saknas och då enligt bestämmelserna i 10–12 kap. SFL.³⁹

³⁵ Prop. 2019/20:190 s. 70–71.

³⁶ Prop. 2019/20:190 s. 71.

³⁷ Prop. 2019/20:190 s. 71–72.

³⁸ Prop. 2016/17:58 s. 41.

³⁹ Prop. 2019/20:190 s. 78–79.

Befintliga sanktionsregler blir också tillämpliga. Det innebär bland annat att reglerna i SFL om ansvar för skatter samt särskilda avgifter blir tillämpliga på de utländska företagen.⁴⁰ Vilka de tillämpliga reglerna är ska kortfattat beskrivas här.

Reglerna om ansvar för skatter och avgifter finns i 59 kap. SFL. SKV kan enligt 59 kap. 2 § SFL besluta om att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Betalningsansvaret gäller även när skatteavdrag för särskild inkomstskatt underlåts.⁴¹ I 59 kap. SFL återfinns också de s.k. företrädaransvarsreglerna. Reglerna ska inte detalj redogöras för här. I 59 kap. 12 § SFL sägs det dock att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, så är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Med särskilda avgifter avses enligt 3 kap. 17 § SFL bland annat förseningsavgift och skattetillägg. Reglerna om förseningsavgift och skattetillägg återfinns i 48 kap. SFL respektive 49 kap. SFL.

Förseningsavgift ska enligt 48 kap. 1 § SFL tas ut om en skattedeklaration (arbetsgivardeklaration) inte är inlämnad i rätt tid. Med rekvisitet i rätt tid avses bland annat de deklARATIONSTIDPUNKTER i 26 kap. SFL.⁴² Förseningsavgiftens storlek framgår av 48 kap. 6 § SFL och utgår med 625 kr varje gång som arbetsgivardeklarationen är för sent inlämnad.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 9 § SFL tas ut av den som har inte fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. I dessa fall ska skattetillägg tas ut med fem procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts, 49 kap. 17 § SFL. Skattetillägget kan således beräknas på två sätt eftersom storleken på skatteavdragen skiljer sig åt beroende på om det finns ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller inte. Skattetillägg kan också bli aktuellt på gjorda men oredovisade skatteavdrag. I de fallen tas skattetillägg ut enligt de vanliga bestämmelserna, det vill säga om det har lämnats oriktiga uppgifter etc.⁴³

De sammantagna konsekvenserna innebär att utländska företag som hyr ut arbetskraft till en svensk uppdragsgivare numera har skatteuppbördsansvar för den uthyrda arbetskraftens räkning. Samt att diverse sanktioner kan

⁴⁰ Prop. 2019/20:190 s. 81.

⁴¹ Almgren & Leidhammar (2016) s. 80.

⁴² Almgren & Leidhammar (2020), lagkommentaren till 48 kap. 1 § SFL.

⁴³ Prop. 2019/20:190 s. 84.

aktualiseras som är förenade med skatteuppbördsansvaret.

2.3 Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättningar till utländska företag som utför arbete i Sverige

Även i dessa fall regleras skatteuppbörden i SFL. Regleringen återfinns i 8–12 kap. SFL eftersom det inte är fråga om redovisning och betalning av särskild inkomstskatt. Det är alltså att notera att de genomförda ändringarna i detta avsnitt inte har någon egentlig koppling till ändringarna av 183-dagarsregeln i SINK. Denna ändring avser istället skatteuppbörden för andra skattesubjekt, nämligen utländska företag som utför arbete i Sverige och där ett svenskt företag betalar ut ersättning för arbetet.

Grundregeln återfinns i 10 kap. 2 § SFL som säger att den som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag. Bestämmelsen gäller även ersättningar som betalas ut till juridiska personer.⁴⁴ Exempelvis torde detta bli aktuellt i uthyrningssituationerna som diskuterats tidigare. Det utländska företaget innehåller särskild inkomstskatt för sina anställda eftersom de blir begränsat skattskyldiga på grund av arbete för en ekonomisk uppdragsgivare i Sverige. Den ekonomiska arbetsgivaren gör sedan skatteavdrag från ersättningen som betalas ut till det utländska företaget för de utförda tjänsterna (uthyrning av arbetskraft).⁴⁵ Vilket enligt 11 kap. 24 § SFL görs med 30 procent av ersättningen.

I 10 kap. 4–13 §§ SFL finns dock undantag från huvudreglerna om att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete. Av intresse här är den tidigare lydelsen av 10 kap. 6 § SFL. Enligt den tidigare lydelsen skulle inte skatteavdrag göras när det var fråga om ersättning för arbete till ett utländskt företag som inte bedrev näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige.⁴⁶ Detta innebar svårigheter för den som betalade ut ersättningar till utländska företag eftersom det krävde en skatterättslig bedömning i varje enskilt fall om det fanns ett fast driftställe i Sverige eller inte. Vilket kunde leda till påföljder i form av skattetillägg för det fall utbetalaren missbedömde situationen och inte gjorde skatteavdrag när så skulle ha gjorts.⁴⁷

⁴⁴ Blank Thörnroos & Sindahl (2017) s. 157.

⁴⁵ Skatteverket (2017) s. 38.

⁴⁶ Prop. 2019/20:190 s. 37.

⁴⁷ Prop. 2019/20:190 s. 91.

10 kap. 6 § SFL har nu fått en annan utformning. Enligt den nya lydelsen ska nu en svensk utbetalare göra skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas till utländskt företag för arbete i Sverige. Arbetet ska anses utfört i Sverige även om arbetet sker utomlands under förutsättning att det sker inom ramen för den svenska utbetalarens verksamhet i Sverige.⁴⁸

Den huvudsakliga skillnaden mot tidigare är alltså att det inte längre är ett krav att mottagaren av ersättningen, det utländska företaget, ska ha ett fast driftställe i Sverige.⁴⁹ Med andra ord är skattskyldighet inte längre en förutsättning för att skatteavdrag ska göras i dessa fallen. Exempelvis finns det ingen tidsgräns i den nya bestämmelsen från när skyldigheten att göra skatteavdrag uppstår, även om SKV:s tolkning av rekvisitet *stadigvarande* i 2 kap. 29 § IL i normalfallet innebär att en verksamhet måste pågå i minst sex månader för att en plats ska anses vara stadigvarande.⁵⁰ Essensen av den nya lydelsen av 10 kap. 6 § SFL är således att skatteavdrag kan komma att göras även om det i slutändan kan konstateras att det inte finns någon skattskyldighet för de utländska företagen i Sverige som den avdragna skatten ska användas till.

För det fall de utländska företagen inte är skattskyldiga i Sverige så är utgångspunkten givetvis att gjorda skatteavdrag i sin helhet ska återbetalas.⁵¹ Vilket sker i samband med att SKV fattar beslut om slutlig skatt. Enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 a) SFL ska nämligen överskott på skattekonton betalas tillbaka automatiskt om överskottet har sin grund i en slutskatteberäkning. En slutskatteberäkning ska i sin tur göras efter det att SKV fattat beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 9 § SFL. Ett överskott på skattekontot som har sin grund i en slutskatteberäkning ska betalas tillbaka senast den dag som besked om slutlig skatt ska skickas till kontohavaren, 14 kap. 6 § SFF. Ett besked om slutlig skatt och resultatet av slutskatteberäkningen ska skickas ut senast den femtonde i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång, 56 kap. 10 § SFL. 56 kap. 10 § SFL kan därför sägas indirekt reglera när ett beslut om slutlig skatt senast ska vara fattat.⁵² Av det sagda följer att utländska företag som i somliga fall inte är skattskyldiga i Sverige i princip kan behöva vänta upp emot två år innan en återbetalning blir aktuell om skatteavdraget skett tidigt under beskattningsåret⁵³ och beslut om slutlig skatt inte fattas förrän 15 december

⁴⁸ Prop. 2019/20:190 s. 15–16.

⁴⁹ Prop. 2019/20:190 s. 92.

⁵⁰ Skatteverket (2015), *När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe?*

⁵¹ Prop. 2019/20:190 s. 94.

⁵² Almgren & Leidhammar (2020), lagkommentaren till 56 kap. 10 § SFL.

⁵³ Jag utgår här av förenklingsskäl att de utländska företagen har kalenderår som räkenskapsår tillika beskattningsår.

året efter beskattningsåret.

I propositionen erinrades det dock om vilka möjligheter det fanns för att undgå att den svenska utbetalaren skulle göra skatteavdrag med 30 procent. Den mest centrala torde ha varit att de utländska företagen kunde ansöka om godkännande för F-skatt.⁵⁴ Enligt 10 kap. 11 § första stycket SFL ska nämligen inte skatteavdrag göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Betydelsen av F-skatt synes ha varit central i propositionen. Regeringen ansåg att huvudregeln i svensk rätt nämligen borde vara att skatteavdrag generellt skulle göras när mottagaren av ersättningen saknade godkännande för F-skatt och mottagaren hade utfört arbete i Sverige. Detta eftersom det fick till följd att konkurrensneutraliteten ökade mellan svenska och utländska företag.⁵⁵

Den nya lydelsen av 10 kap. 6 § SFL kommer således leda till att fler utländska företag ansöker om godkännande för F-skatt.⁵⁶ Det är dock inget krav med ett godkännande för F-skatt för att få bedriva näringsverksamhet i Sverige.⁵⁷ Regler om godkännande för F-skatt återfinns i 9 kap. SFL. Enligt 9 kap. 1 § första stycket SFL ska SKV efter ansökan godkänna den som säger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Enligt den hänvisning som 3 kap. 14 § SFL gör till 13 kap. IL ska bedömningen av rekvisitet näringsverksamhet i 9 kap. 1 § SFL göras enligt definitionen som återfinns i 13 kap. 1 § IL. Av den bestämmelsen framgår det tre kumulativa rekvisit för att det ska vara fråga om näringsverksamhet: *självständighet, yrkesmässigt och i förvärvssyfte*.⁵⁸

Det fordras inget krav på skattskyldighet i Sverige för att bli godkänd för F-skatt.⁵⁹ Enligt SKV krävs det dock att näringsverksamheten rent fysiskt bedrivs på plats i Sverige. Den som enbart bedriver näringsverksamhet i utlandet kan därför inte bli godkänd för F-skatt även om verksamheten riktas mot personer i Sverige.⁶⁰ Utländska företag utan fast driftställe i Sverige är därför inte är uteslutna från att bli godkända för F-skatt. Det är dock SKV som ytterst prövar om rekvisiten för näringsverksamhet är uppfyllda och därmed också om ett beslut om godkännande för F-skatt kan

⁵⁴ Prop. 2019/20:190 s. 94.

⁵⁵ Prop. 2019/20:190 s. 92.

⁵⁶ Skatteverket (2017) s. 88.

⁵⁷ Blank Thörnroos & Sindahl (2017) s. 153.

⁵⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 261.

⁵⁹ Almgren & Leidhammar (2020), lagkommentaren till 9 kap. 1 § SFL.

⁶⁰ Skatteverket (2020), *Vem kan bli godkänd för F-skatt eller FA-skatt?*.

fattas.⁶¹

Det finns flera möjligheter att tillgå för att undvika att en svensk utbetalare ska göra skatteavdrag än att ha ett godkännande för F-skatt. De utländska företagen kan ansöka om beslut om befrielse från skatteavdrag, begära beslut om särskild beräkningsgrund eller ansöka om förtidsåterbetalning av den avdragna skatten.⁶²

Beslut om befrielse från skatteavdrag regleras i 10 kap. 9 § SFL. Enligt första stycket första punkten i bestämmelsen får SKV besluta att skatteavdrag inte ska göras från en viss ersättning för arbete om betalningsmottagaren inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige och någon överenskommelse inte har träffats med den stat där inkomsten ska beskattas om att den svenska utbetalaren ska göra skatteavdrag i Sverige. Av bestämmelsen följer således att beslutet endast får verkan för viss ersättning och att beslutet måste vara fattat innan ersättningen betalas ut. Bestämmelsen innebär följaktligen inte att redan gjorda skatteavdrag kan återbetalas och även att beslut om befrielse från skatteavdrag måste utverkas för varje ersättning. Bestämmelsen torde därför sannolikt inte ha nämnvärd betydelse eftersom ett godkännande för F-skatt gäller generellt och inte bara för viss ersättning. Den har dock sin funktion i de fall ett godkännande för F-skatt inte kan beviljas.

SKV får också besluta att skatteavdrag ska göras enligt särskild beräkningsgrund. Förutsättningarna för detta regleras närmare i 55 kap. 9 § första stycket SFL. Det relevanta i detta sammanhang är att SKV kan besluta om att den svenska utbetalaren inte ska göra något skatteavdrag alls. Ett beslut om särskild beräkningsgrund får då samma effekt som om mottagaren skulle ha varit godkänd för F-skatt. SKV:s beslut påverkar emellertid bara storleken på skatteavdragen och inte när redan gjorda skatteavdrag kan tillgodoräknas mottagaren.⁶³

Slutligen finns det också en möjlighet att ansöka om förtidsåterbetalning av preliminärt avdragen skatt enligt 64 kap. 5 § SFL. Enligt bestämmelsen ska belopp som motsvarar ännu inte tillgodoräknad skatt betalas tillbaka om: (1) kontohavaren begär det, (2) det kan antas att beloppet skulle ha betalats tillbaka efter en slutskatteberäkning och (3) det vore oskäligt att vänta med återbetalningen. Bestämmelsens funktion är således att det ska vara möjligt i vissa fall att ansöka om återbetalning av skatteavdrag utan att behöva vänta på att SKV gör en slutskatteberäkning i samband med beslut om slutlig

⁶¹ Lodin m.fl. (2019) s. 735.

⁶² Prop. 2019/20:190 s. 94.

⁶³ Prop. 2019/20:190 s. 96.

skatt.

Av förarbetena framgår det hur bestämmelsen är tänkt att tolkas och tillämpas. Bestämmelsen ska generellt tillämpas restriktivt mot bakgrund av att varje ansökan kräver manuell hantering av SKV. Den är avsedd att tillämpas som en säkerhetsventil för särskilt ömmande fall. I de fall det inte föreligger särskilt ömmande fall ska intresset av att bevilja förtidsåterbetalning ge vika för intresset av att upprätthålla ett effektivt skatteförfarande. Bedömningen av om det är oskäligt att inte bevilja förtidsåterbetalning görs efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet där storleken på beloppet ska beaktas; det måste vara fråga om ett väsentligt belopp för att det ska vara oskäligt att inte bevilja förtidsåterbetalning. Att det endast är fråga om ett väsentligt belopp ska dock inte i normalfallet vara tillräckligt för en förtidsåterbetalning utan det krävs även angelägna behov. Dessutom ska också tiden fram till den ordinarie återbetalningen beaktas, det vill säga fram till dess att SKV fattar beslut om slutlig skatt. Om det bara är en kort tid kvar så kan det vara skäligt att avvakta med en förtidsåterbetalning.⁶⁴

Regeringen framhöll i propositionen att bestämmelsen om förtidsåterbetalning skulle tillämpas på samma sätt i förhållande till utländska företag som om de vore svenska företag som ansökt om förtidsåterbetalning. Det skulle därför inte i normalfallet vara möjligt för utländska företag att få en förtidsåterbetalning endast av den anledningen att en svensk utbetalare hade gjort skatteavdrag.⁶⁵

Incitamenten för de svenska utbetalarna att tillämpa de nya reglerna ligger huvudsakligen i att undgå de sanktions- och ansvarighetsrisker som är förenade med skyldigheter att göra skatteavdrag. Som redovisats för i föregående avsnitt kan det röra sig om exempelvis skattetillägg och beslut om ansvar för skatter. Detta är bestämmelser som även gäller för svenska utbetalare i dessa situationer och behöver inte på nytt upprepas här. För svenska utbetalare blir de nya bestämmelserna enklare eftersom det som avgör om skatteavdrag ska göras eller inte är om mottagarna – de utländska företagen – är godkända för F-skatt eller inte. Vilket kan kontrolleras hos SKV.⁶⁶

Det nya rättsläget kan sammanfattas i två perspektiv: den svenska utbetalarens och de utländska företagens. För den förstnämnda blir situationen enklare vid betalningar till utländska företag som utfört arbete i

⁶⁴ Prop. 2010/11:165 s. 1048–1049.

⁶⁵ Prop. 2019/20:190 s. 96–97.

⁶⁶ Prop. 2019/20:190 s. 91.

Sverige; det som avgör om skatteavdrag ska göras är om det utländska företaget är godkänd för F-skatt eller inte vilket enkelt kan kontrolleras hos SKV. Riskerna för svenska utbetalare att påföras skattetillägg på grund av underlåtenhet att göra skatteavdrag bör därför i princip vara överspelade under förutsättning att de nya reglerna tillämpas konsekvent.

För de utländska företagen blir däremot rättsläget något helt annat. Utländska företag kommer att som utgångspunkt inte få full betalning för arbete de utför i Sverige för en svensk utbetalares räkning eftersom den svenska utbetalaren ska göra skatteavdrag med 30 procent om de utländska företagen inte har ett godkännande för F-skatt. Detta oavsett om de utländska företagen är skattskyldiga i Sverige eller inte. Framtida skatteavdrag kan undvikas på ett antal sätt varav godkännande för F-skatt i regel bör vara den mest centrala. Redan gjorda skatteavdrag kommer i princip inte att betalas tillbaka i förtid (även om sådana möjligheter finns i SFL) utan först sedan SKV fattat beslut om slutlig skatt.

2.4 Uppgiftsskyldighet för utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige

Genom propositionen infördes det också en särskild form av uppgiftsskyldighet för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige utan att det för den sakens skull finns ett konstaterat fast driftställe här. Bestämmelserna införlivades i 33 kap. SFL.⁶⁷

33 kap. 2 § 3 SFL stadgar att särskilda uppgifter ska lämnas av fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige i syfte att bedöma om nämnda subjekt är skattskyldiga enligt IL. Det vill säga, syftet är att utröna om utländska företag är skattskyldiga i Sverige.

Uppgiftsskyldigheten preciseras sedan i 33 kap. 6–6 a §§ SFL eftersom det endast är under vissa givna förutsättningar som de utländska företagen blir skyldiga att lämna särskilda uppgifter. Den särskilda uppgiftsskyldigheten inträder således inte per definition enbart för att utländska företag bedriver näringsverksamhet i Sverige utan två förutsättningar till måste vara uppfyllda.

⁶⁷ Prop. 2019/20:190 s. 17–19.

För det första gäller uppgiftsskyldigheten enligt 33 kap. 6 a § andra stycket SFL bara om någon inkomstdeklaration inte har lämnats. I de fall en inkomstdeklaration har lämnats så får nämligen SKV de uppgifter som behövs för bedömningen av skattskyldigheten.⁶⁸ Den andra förutsättningen är sedan enligt samma lagrum att någon av följande villkor är uppfyllda: (1) det finns ett godkännande för F-skatt, (2) det finns en skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete och (3) det finns en skyldighet enligt 39 kap. 11 b § SFL att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.

Godkännande för F-skatt bör i regel vara den grund som medför skyldighet att lämna särskilda uppgifter när ett utländskt företag inte har lämnat någon inkomstdeklaration. Utländska företag som omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete⁶⁹ och som är skyldiga föra personalliggare bör i regel också ha ansökt om ett godkännande för F-skatt.⁷⁰ Dessutom kommer bestämmelserna som behandlades i föregående avsnitt innebära att utländska företag i större utsträckning än tidigare kommer att ansöka om godkännande för F-skatt för att undvika att den svenska utbetalaren gör skatteavdrag med 30 procent.⁷¹ Det finns således ett visst samband mellan dessa två lagändringar som inte är helt oviktigt. Jag återkommer till betydelsen av det sambandet längre fram.

Vad de särskilda uppgifterna ska innehålla framgår av 33 kap. 6 a § första stycket SFL. Det rör sig om uppgifter om vilken verksamhet som har bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten har bedrivits samt uppgifter om övriga förhållanden som behövs för bedömningen av skattskyldighet enligt IL.

I propositionen motiverades den särskilda uppgiftsskyldigheten huvudsakligen enligt följande. Sedan utländska företag ansökt och fått godkännande för F-skatt så fanns det inga skyldigheter för dessa utländska företag att lämna uppgifter om den bedrivna verksamheten till SKV förutom att eventuellt lämna inkomstdeklarationer. Om det utländska företaget gjort bedömningen att inget fast driftställe uppstått under beskattningsåret lämnades ingen inkomstdeklaration. Detta innebar att SKV riskerade att inte få in några uppgifter för bedömning av om verksamheten hade bedrivits på ett sådant att fast driftställe uppstått och därmed också om det uppstått skattepliktiga inkomster i Sverige.⁷²

⁶⁸ Prop. 2019/20:190 s. 101.

⁶⁹ Se avsnitt 2.2.

⁷⁰ Prop. 2019/20:190 s. 101–102.

⁷¹ Prop. 2019/20:190 s. 93.

⁷² Prop. 2019/20:190 s. 99–100.

När de särskilda uppgifterna ska ha kommit in till SKV framgår av 33 kap. 10 § SFK med hänvisning till 32 kap. 2 § IL. Det innebär att den särskilda uppgiftsskyldigheten ska fullgöras retroaktivt för varje passerat beskattningsår. Vid inlämnande ska de särskilda uppgifterna också vara undertecknade, 38 kap. 2 § första stycket 2 b) SFL. Det blir också möjligt att begära anstånd enligt 36 kap. 4 § med att lämna särskilda uppgifter om det finns särskilda skäl för det, vilket innebär endast i undantagsfall.⁷³

Enligt 33 kap. 6 b § första stycket SFL får SKV besluta att särskilda uppgifter inte behöver lämnas för det fall uppgifterna inte behövs för kontroll av skattskyldigheten. Ett sådant beslut ska enligt samma lagrumms andra stycke endast avse en viss tid och får återkallas. Ett undantagsbeslut förutsätter att den som beslutet gäller kan visa eller göra troligt att skattskyldighet i Sverige inte föreligger.⁷⁴ I propositionen uttalades det att fem års undantag kunde vara en lämplig tid i många fall för det fall undantag beviljades, men att lämplig tid alltid bestäms av SKV i det enskilda fallet.⁷⁵ I samband med att den nya uppgiftsskyldigheten infördes blev också befintliga bestämmelser i SFL automatiskt tillämpliga.⁷⁶

Den mesta relevanta torde vara påförande av förseningsavgift. Om de särskilda uppgifterna har kommit in för sent till SKV utgör det nämligen enligt 48 kap. 1 § första stycket SFL grund för påförande av förseningsavgift. Det kan enligt 48 kap. 2 § SFL även bli aktuellt med förseningsavgift i de fall uppgifterna i och för sig har kommit in till SKV i rätt tid men att de är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan ligga till grund för beskattningen. Om skälet till att de särskilda uppgifterna inte är inkomna i rätt tid är på grund av att uppgifterna inte är undertecknade får förseningsavgift endast tas ut först efter föreläggande, 48 kap. 4 § första och andra stycket SFL. Förseningsavgift tas enligt 48 kap 6 § SFL ut med 1 250 kr, men det kan bli aktuellt med flera förseningsavgifter. Maximalt 3 750 kr enligt 48 kap. 7 § SFL.

Det kan också bli aktuellt med andra former av sanktioner. Exempelvis skattetillägg eller straffansvar enligt SBL.⁷⁷ Dessa sanktioner ska inte närmare redogöras för här utan det räcker att konstatera mot bakgrund av uppsatsens syfte att riskerna finns.

⁷³ Prop. 2019/20:190 s. 104.

⁷⁴ Prop. 2019/20:190 s. 104.

⁷⁵ Prop. 2019/20:190 s. 103.

⁷⁶ Prop. 2019/20:190 s. 105.

⁷⁷ Prop. 2019/20:190 s. 105.

3 EU-rätt

3.1 Förhållandet till nationell rätt

De förändringar som föreslogs i propositionen har nu antagits av riksdagen.⁷⁸ Det innebär att de föreslagna ändringarna numera är svensk lag och ska tillämpas av de aktörer som omfattas av ändringarna i enlighet med de aktuella ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna.⁷⁹

Icke desto mindre etablerade EU-domstolen i mål C-6/64 *Costa E.N.E.L* den grundläggande principen om EU-rättens företräde framför nationell lag.⁸⁰ Det innebär att det åligger varje medlemsstat att garantera att de EU-rättsliga bestämmelserna ges full verkan, såväl på myndighetsnivå som vid domstolsprövning. Det innebär att nationella bestämmelser som strider mot EU-rätten inte får tillämpas.⁸¹ Denna princip gäller även på skatterätts område då EU-domstolen i mål C-270/83 *Avoir Fiscal* slog fast att även nationella skatteregler kunde angripas med stöd av FEUF.⁸² Detta kommer ofta till uttryck i inledningen av EU-domstolens domskäl där det sägs att även om frågor om direkta skatter i sig inte omfattas av EU:s befogenheter så ska medlemsstaterna iakta unionsrätten vid utövandet av de befogenheter som har förbehållits dem.⁸³ Det sagda innebär att nationella skatteregler måste utformas i enlighet med de grundläggande friheterna i FEUF.⁸⁴

3.2 De grundläggande friheterna i FEUF

Artikel 26.2 FEUF föreskriver att inom EU:s inre marknad ska det råda fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.

Etableringsfriheten, som utgör den andra halvan av den fria rörligheten för personer, återfinns i artikel 49 FEUF. Enligt artikelns första stycke ska således inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium vara förbjudna. Av samma stycke framgår det att detsamma gäller etableringar i form av kontor, filialer och dotterbolag. De här båda formerna brukar benämnas primär och sekundär

⁷⁸ Riksdagsskrivelse 2020/21:33. Se även Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU5.

⁷⁹ Prop. 2019/20:190 s. 110.

⁸⁰ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 173.

⁸¹ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 175–176.

⁸² C-270/83 *Avoir Fiscal* p. 28.

⁸³ Se exempelvis de förenade målen C-53/13 *Strojirny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 23.

⁸⁴ Ståhl m.fl. (2011) s. 70.

etablering.⁸⁵ Av artikelns andra stycke preciseras etableringsfriheten på så vis att den bland annat innefattar en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandet föreskriver för sina egna medborgare.

Av ordalydelsen i artikel 49 FEUF framgår det att den tar sikte på medborgare. Artikel 54 första stycket påpekar dock att bolag ska likställas med fysiska personer som är medborgare i en medlemsstat under förutsättning av bolaget har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och att bolaget har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU. Artikel 54 klargör således tillämpningsområdet för etableringsfriheten i artikel 49 eftersom dess ordalydelse närmast tar sikte på fysiska personer.⁸⁶

Etableringsfriheten kan tillämpas i såväl ursprungsstaten som i själva etableringsstaten.⁸⁷ Det senare innebär att det ska garanteras att utländska subjekt inte stängs ute från den eller de medlemsstater som subjektet har sökt sig till för att exempelvis där verka och bedriva näring. Det förra innebär istället att inhemska subjekt inte ska stängas inne i ursprungslandet och berövas möjligheten att verka i andra medlemsländer.⁸⁸

Den fria rörligheten för tjänster kommer till uttryck i artikel 56 FEUF. Artikeln stadgar att inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom EU ska vara förbjudna i förhållande till medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Essensen av artikeln är således att alla hinder för att sälja tjänster från en medlemsstat till en mottagare i en annan medlemsstat ska vara förbjudna. Artikeln tar därför primärt sikte på tjänsteleverantörer.⁸⁹ Enligt fast rättspraxis ger dock artikeln rättigheter även åt tjänstemottagare.⁹⁰

Gränsdragningsfrågor kan ofta uppstå mellan etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster. Tumregeln är dock att när den gränsöverskridande aktiviteten (tjänsteutövandet) har fått en mer varaktig karaktär i etableringslandet så blir etableringsfriheten istället tillämplig.⁹¹

I artikel 57 FEUF definieras begreppet tjänster närmare. Med tjänster avses prestationer som normalt utförs mot ersättning, till den del de inte ska hänföras till bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

⁸⁵ Dahlberg (2020) s. 427.

⁸⁶ Dahlberg (2020) s. 427.

⁸⁷ Dahlberg (2020) s. 426.

⁸⁸ Ståhl m.fl. (2011) s. 103.

⁸⁹ Ståhl m.fl. (2011) s. 92.

⁹⁰ C-294/97 *Eurowings* p. 34.

⁹¹ Ståhl m.fl. (2011) s. 93.

Definitionen ska dock inte tolkas som att en prövning enligt de andra fördragsfriheterna först måste göras innan friheten att tillhandahålla tjänster kan tillämpas.⁹²

Artikel 63 FEUF behandlar slutligen den *fria rörligheten för kapital*. Alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar ska vara förbjudna mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredje land. Artikel 63 har ett omfattande tillämpningsområde eftersom en stor mängd transaktioner anses vara kapitalrörelser. Gränsdragningsfrågor kan även uppstå här.⁹³

Det generella kravet på likabehandling inom EU kommer till uttryck i artikel 18 FEUF som föreskriver ett generellt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.⁹⁴ Av EU-domstolens praxis följer dock att artikeln inte tillämpas när någon av de övriga grundläggande friheterna ovan är tillämpliga.⁹⁵

3.3 EU-domstolens metoder vid tolkning av FEUF

3.3.1 Tillämplig fördragsfrihet

En första utgångspunkt som är av elementär betydelse för EU-domstolens tolkning av FEUF är frågan om de grundläggande friheterna överhuvudtaget är tillämpliga. Det innebär att domstolen ställer sig frågan om någon har utnyttjat de grundläggande friheterna i FEUF.⁹⁶ För att någon ska ha utnyttjat de grundläggande friheterna måste det vara fråga om ett gränsöverskridande förhållande eller en gränsöverskridande aktivitet.⁹⁷ Bestämmelserna i FEUF är inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat.⁹⁸

I detta första steg besvarar också EU-domstolen vilken av de grundläggande friheterna som är den tillämpliga om den i målet aktuella lagstiftningen kan subsumeras under flera fördragsfriheter.⁹⁹ Det är inte ovanligt att

⁹² Ståhl m.fl. (2011) s. 92.

⁹³ Ståhl m.fl. (2011) s. 138.

⁹⁴ Pahlsson (2018) s. 61.

⁹⁵ C-311/97 *Royal Bank of Scotland* p. 20.

⁹⁶ Ståhl m.fl. (2011) s. 175.

⁹⁷ Johansson (2016) s. 45; Ståhl m.fl. (2011) s. 175. Se exempelvis C-679/17 *Vlaamse Gewest* p. 16 (fri rörlighet för kapital) med där angiven praxis.

⁹⁸ Ståhl m.fl. (2011) s. 175.

⁹⁹ Se exempelvis de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 24 och p. 27.

gränsdragningsfrågor kan uppstå. Exempelvis kan en gränsöverskridande transaktion både utgöra en tjänst och en kapitalrörelse och långvarig tjänsteutövning i etableringslandet kan efter ett tag vara så omfattande att etableringsfriheten istället tar över.¹⁰⁰

EU-domstolen har utvecklat metoder för hur dessa gränsdragningsfall ska hanteras. Det centrala rättsfallet i det avseendet är C-452/04 *Fidium Finanz AG* och den s.k. *Fidium Finanz*-doktrinen. Doktrinen ska inte i detalj beskrivas här utan det görs med fördel i analysavsnittet, eftersom prövningen är beroende av den nationella lagstiftningens kontext i det enskilda fallet. Kortfattat kan dock sägas att doktrinens syfte är att utröna vilken av de grundläggande friheterna som kan anses vara den dominerande och följaktligen vilken av friheterna som då blir den tillämpliga i det aktuella fallet.¹⁰¹

I en EU-intern situation är dock testet av underordnad betydelse eftersom prövningen av om nationella skatteregler strider mot FEUF huvudsakligen görs på samma sätt oavsett vilken av de grundläggande friheterna som är tillämplig i det enskilda fallet. Testet har dock betydelse i förhållande till gränsöverskridande situationer utanför EU eftersom den fria rörligheten för kapital även ger rättigheter åt tredje land.¹⁰² Eftersom de genomförda lagändringarna inte är begränsade till att avse rent EU-interna situationer så är testet relevant.

3.3.2 Restriktionsprövning

Sedan EU-domstolen har konstaterat någon av de grundläggande friheterna i FEUF är tillämplig blir nästa fråga om den nationella skattelagstiftningen sedan innebär hinder för eller vid utövandet av de grundläggande friheterna.¹⁰³

FEUF innehåller i praktiken två metoder som ska säkra den fria rörligheten inom EU när de grundläggande friheterna är tillämpliga: ett *diskrimineringsförbud* och ett *förbud mot icke-diskriminerande hinder*.¹⁰⁴

Samtliga grundläggande friheter – med undantag för den fria rörligheten för arbetstagare – förbjuder enligt respektive artikels ordalydelse icke-diskriminerande hinder. Den fria rörligheten för arbetstagare förbjuder å

¹⁰⁰ Ståhl m.fl. (2011) s. 93.

¹⁰¹ C-452/04 *Fidium Finanz* p. 34.

¹⁰² Ståhl m.fl. (2011) s. 138.

¹⁰³ Johansson (2016) s. 45.

¹⁰⁴ Pahlsson (2018) s. 60.

andra sidan endast diskriminering enligt dess ordalydelse.¹⁰⁵ Av EU-domstolens praxis följer emellertid att den fria rörligheten för tjänster och kapital samt etableringsfriheten också omfattar ett förbud mot diskriminering.¹⁰⁶ På motsvarande sätt omfattas den fria rörligheten för arbetstagare även av ett förbud mot icke-diskriminerande hinder.¹⁰⁷

Mot bakgrund av de grundläggande friheterna således omfattas både av ett diskrimineringsförbud och ett förbud mot icke-diskriminerande hinder så kan domstolen göra två olika restriktionsprövningar: *diskrimineringsanalyser* och *restriktionsanalyser*.¹⁰⁸

I den skatterättsliga doktrinen råder det delade meningar om EU-domstolen gör diskrimineringsanalyser eller restriktionsanalyser. I den något äldre litteraturen synes uppfattningen ha varit att EU-domstolen endast gör diskrimineringsanalyser i mål på den direkta beskattningens område.¹⁰⁹ Från senare tids forskning framhåller dock Johansson att det är en öppen fråga om EU-domstolen gör restriktionsanalyser i mål om direkta skatter och att det finns argument som talar för att EU-domstolen också använder sig av restriktionsanalyser samt att det ibland är svårt att avgöra om det gjorts en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys.¹¹⁰ Dahlberg ansluter sig Johanssons uppfattning men menar å andra sidan att det i princip inte finns någon skillnad mellan en diskrimineringsanalys och en restriktionsanalys.¹¹¹ Somliga generaladvokater försvarar dock rågången mellan diskriminerande och icke-diskriminerande hinder och att detta *klart framgår* av EU-domstolens praxis.¹¹²

Uppsatsen syfte är emellertid inte att undersöka om EU-domstolen gör diskrimineringsanalyser eller restriktionsanalyser utan det räcker med att konstatera att de båda metoderna existerar och tillämpas av EU-domstolen. I vilka situationer respektive metod tillämpas framgår dock sällan av EU-domstolens domskäl. Dahlberg menar att EU-domstolen på senare tid undvikit att förklara om en regel är diskriminerande eller om den utgör ett icke-diskriminerande hinder.¹¹³ Exempelvis kan nämnas mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* och mål C-282/07 *Truck Center* där

¹⁰⁵ Dahlberg (2020) s. 396.

¹⁰⁶ Se exempelvis C-788/18 *Stanleyparma* p. 17 (friheten att tillhandahålla tjänster), C-565/18 *Société Générale* p. 22–26 (fri rörlighet för kapital), C-558/19 *Impresa Pizzarotti* p. 23 (etableringsfriheten).

¹⁰⁷ Se exempelvis C-415/93 *Union royale* p. 96.

¹⁰⁸ Johansson (2016) s. 46.

¹⁰⁹ Ståhl m.fl. (2011) s. 72–73.

¹¹⁰ Johansson (2016) s. 47 och s. 283.

¹¹¹ Dahlberg (2020) s. 396.

¹¹² GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 35.

¹¹³ Dahlberg (2020) s. 402.

grundproblemen var densamma i båda målen. Målen handlade om innehållande av källskatt på gränsöverskridande betalningar för utförda tjänster respektive innehållande av källskatt på gränsöverskridande räntebetalningar. I det första fallet synes EU-domstolen ha gjort en restriktionsanalys och i det andra fallet en diskrimineringsanalys.¹¹⁴ Antagandet om de skilda metoderna baseras på att EU-domstolen endast i det sistnämnda fallet uttryckligen använde kriteriet *objektivt jämförbara situationer*.¹¹⁵ Eftersom det kriteriet anses ingå i en diskrimineringsanalys så bör det rimligtvis innebära att om kriteriet uteslutits så har inte EU-domstolen gjort en diskrimineringsanalys utan en restriktionsanalys. Här gäller dock Dahlbergs uppfattning om att EU-domstolen sällan förklarar valet av metod vilket gör att det är svårt att ur avgörandena utläsa vilken metod EU-domstolen använt. Skillnaderna mellan en diskrimineringsanalys och en restriktionsanalys ska nu förklaras, även om skiljelinjerna mellan de båda metoderna är något grumliga.¹¹⁶

3.3.2.1 Diskrimineringsanalys

Det finns olika sätt att beskriva den prövning som EU-domstolen gör när den företar en diskrimineringsanalys. Utgångspunkt tas här i generaladvokat Kokotts förslag till avgöranden där de olika stegen presenteras ingående och metodiskt.

Diskriminering förutsätter således att det finns två eller flera jämförelsegrupper som behandlas olika. Med det avses exempelvis frågan om den aktuella skattelagstiftningen behandlar utländska företag och svenska företag (jämförelsegrupperna) olika på något sätt. Det vill säga en form av särbehandling. Om så är fallet blir nästa steg att bedöma om olikbehandlingen av den gränsöverskridande situationen (jämfört med den inhemska) också utgör ett missgynnande av den gränsöverskridande situationen där öppen och dold diskriminering ska beaktas. Enligt Kokott prövar också EU-domstolen endast *ibland* hur olikbehandlingen avser situationer som är objektivt jämförbara med varandra.¹¹⁷

Att det ska vara fråga om ett missgynnande innebär att det måste föreligga en nackdel eller en risk för en nackdel i den gränsöverskridande situationen.¹¹⁸ Med diskriminering avses vanligen att lika situationer

¹¹⁴ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 32–33 och C-282/07 *Truck Center* p. 36–39.

¹¹⁵ Johansson (2016) s. 268.

¹¹⁶ Dahlberg (2020) s. 403.

¹¹⁷ GA Kokotts förslag till avgörande i mål C-75/18 *Vodafone* p. 47, C-323/18 *Tesco* p. 45, C-405/18 *AURES Holdings* p. 22 och C-482/18 *Google Ireland* p. 40.

¹¹⁸ Johansson (2016) s. 48.

behandlas olika och att olika situationer behandlas lika.¹¹⁹ I EU-domstolens praxis definieras vanligen diskriminering på ett liknande sätt.¹²⁰ Skillnaden mellan öppen och dold diskriminering innebär att i det förra fallet baseras diskrimineringen på nationalitet och i det senare fallet på andra kriterier än nationalitet men som i själva verket leder till samma resultat som om nationalitet hade varit det särskiljande kriteriet.¹²¹

Att situationerna också ska vara objektivt jämförbara är intressant såtillvida att Kokott menar att EU-domstolen inte konsekvent tillämpar kriteriet.¹²² Vidare menar Kokott att kravet på jämförbarhet är trubbigt eftersom alla faktiska omständigheter är jämförbara i något avseende om de inte är identiska och att kriteriet därför bör överges.¹²³ I den svenska doktrinen hänvisas det däremot till att det är en förutsättning att det ska röra sig objektivt jämförbara situationer för att diskriminering ska föreligga.¹²⁴ Det kommer också till explicit uttryck av EU-domstolen i somliga fall.¹²⁵ Det får därför förutsättas att kriteriet fortfarande existerar i praxis även om det tillämpas inkonsekvent.

Vid prövningen av jämförbarhet försöker EU-domstolen besvara om två situationer är tillräckligt lika varandra så att det kan förväntas att medlemsstaterna behandlar dem likvärdigt.¹²⁶ Huvudregeln i EU-domstolens praxis är att obegränsat och begränsat skattskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer inom området för direkta skatter.¹²⁷ Enligt Dahlberg kan dock undantag från huvudregeln förekomma.¹²⁸ Dahlberg menar vidare att EU-domstolen numera i ökad grad jämställer de situationer som obegränsat och begränsat skattskyldiga befinner sig i. Så kan exempelvis vara fallet om en begränsat skattskyldig förvärvar en betydande del av sin inkomst i den stat där personen i fråga är begränsat skattskyldig i.¹²⁹

¹¹⁹ Dahlberg (2020) s. 400.

¹²⁰ C-298/05 *Columbus* p. 41 med däri gjorda hänvisningar.

¹²¹ C-279/93 *Schumacker*, p. 26.

¹²² GA Kokott i förslag till avgörande i mål C-75/18 *Vodafone* p. 104–106.

¹²³ GA Kokott i förslag till avgörande i mål C-405/18 *AURES Holdings* p. 30. Kokott utvecklar resonemanget i fotnot nr. 13 och menar att även om det sägs att man inte kan jämföra äpplen och päron med varandra så har de ändå vissa saker gemensamt med varandra (de är exempelvis båda kärnfrukter) och är alltså jämförbara i det avseendet.

¹²⁴ Ståhl m.fl. (2011) s. 175; Johansson (2016) s. 47; Dahlberg (2020) s. 396; Lodin m.fl. (2019) s. 23.

¹²⁵ Se exempelvis C-48/13 *Nordea Bank* p. 23.

¹²⁶ Johansson (2016) s. 51.

¹²⁷ C-279/93 *Schumacker* p. 31.

¹²⁸ Dahlberg (2020) s. 397.

¹²⁹ Dahlberg (2020) s. 399.

3.3.2.2 Restriktionsanalys

I restriktionsanalysen prövar istället EU-domstolen om den nationella skatteregeln medför ett hinder vid en gränsöverskridande aktivitet utan att behöva ta ställning till om regeln är diskriminerande eller inte. Det görs därför inte heller någon jämförelse av om det föreligger objektivt jämförbara situationer.¹³⁰ Dahlberg menar dock att det ofta finns en outtalad jämförelse i en restriktionsanalys mellan olika situationer som i och för sig skulle kunna vara objektivt jämförbara.¹³¹

Ett klassiskt rättsfall där EU-domstolen gjorde en restriktionsanalys är mål C-250/85 *Futura participations*. Målet kommer att behandlas längre fram i framställningen. I målet ansåg dock EU-domstolen att ett bokföringskrav, som gällde såväl inhemska som utländska företag, drabbade utländska företag *hårdare* varför det förelåg hinder i den fria rörligheten.¹³² I målet var det alltså inte fråga om direkt diskriminering på grund av nationalitet eller indirekt diskriminering eftersom bokföringskravet inte behandlade inhemska och utländska företag olika.¹³³

Uttalandet av EU-domstolen i det aktuella målet korresponderar således med det enda rekvisitet som är aktuellt vid en restriktionsanalys, nämligen att det räcker med att de nationella skattereglerna på något sätt inverkar menligt på möjligheterna att utnyttja de grundläggande friheterna som garanteras genom FEUF.¹³⁴ Omfattningen av hindret är i princip utan betydelse utan bedömningen grundar sig på kvalitativa aspekter snarare än kvantitativa.¹³⁵

3.3.3 Rättfärdigandeprövning

För det fall EU-domstolen kommer till slutsatsen att de nationella skattereglerna är diskriminerande, att det föreligger icke-diskriminerande hinder eller att det bara föreligger ett hinder eller en inskränkning utan att motivera det, så har domstolen att ta ställning till om de nationella skattereglerna trots allt kan rättfärdigas. Att en regel kan rättfärdigas innebär att regeln anses tillåten även fast den hindrar den fria rörligheten.¹³⁶

¹³⁰ Dahlberg (2020) s. 396.

¹³¹ Dahlberg (2020) s. 396.

¹³² C-250/95 *Futura Participations* p. 25–26.

¹³³ Dahlberg (2020) s. 402.

¹³⁴ Johansson (2016) s. 23.

¹³⁵ Ståhl m.fl. (2011) s. 73. Se även C-49/89 *Corsica Ferries* p. 8.

¹³⁶ Ståhl m.fl. (2011) s. 74.

En fördragsstridig regel kan rättfärdigas antingen genom stöd av uttryckliga bestämmelser i FEUF eller genom den s.k. rule of reason-doktrinen som EU-domstolen har utvecklat i sin praxis.¹³⁷

Vad gäller den fria rörligheten för personer (arbetstagare och etableringsfriheten) och tjänster så framgår det av artiklarna 45.2, 52.1 och 62 i FEUF att hinder i den fria rörligheten i dessa fall kan rättfärdigas med hänvisning till allmän ordning, säkerhet och hälsa. I litteraturen sägs det dock att det endast är i undantagsfall som skatteregler skulle kunna rättfärdigas med hänvisning till de angivna grunderna och att EU-domstolen hitintills aldrig har rättfärdigat en skatteregel med hänvisning till allmän ordning, säkerhet och hälsa.¹³⁸ De uttryckliga rättfärdigandegrunderna i FEUF avser i allmänhet sådana särskilda situationer där det svårligen kan tänkas sig att nationell skattelagstiftning skulle kunna vara en utav de situationerna.¹³⁹ Artikel 65 FEUF ger även vissa möjligheter att rättfärdiga nationella skatteregler som är i strid med den fria rörligheten för kapital. Även om artikeln har en något annorlunda utformning än de övriga så är inte rättfärdigandemöjligheterna större i förhållande till den fria rörligheten för kapital. Det finns även ytterligare rättfärdigandebestämmelser i förhållande till tredje land enligt artiklarna 64 och 59 FEUF.¹⁴⁰

Nationella skattereglerna kan också rättfärdigas med stöd av rule of reason-doktrinen, som är ett särskilt test som används för att fastställa om fördragsstridiga skatteregler trots allt kan accepteras och tillämpas.¹⁴¹ Rule of reason-doktrinen tillämpas på i princip samma sätt oavsett vilken av de grundläggande friheterna som är tillämplig i det enskilda fallet.¹⁴² I mål C-55/94 *Gebhard* formulerade EU-domstolen principerna för prövningen. Det rör sig om fyra kumulativa kriterier för att kunna rättfärdiga en fördragsstridig regel: (1) den nationella regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerade sätt, (2) regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, (3) regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och (4) regeln får inte gå ut utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.¹⁴³

Vad gäller det första kriteriet råder det konsensus i doktrin om att öppet diskriminerande skatteregler aldrig kan godtas med stöd av rule of reason-

¹³⁷ Dahlberg (2020) s. 403.

¹³⁸ Ståhl m.fl. (2011) s. 147.

¹³⁹ Dahlberg (2020) s. 403.

¹⁴⁰ Ståhl m.fl. (2011) s. 148–149.

¹⁴¹ Lodin m.fl. (2019) s. 23.

¹⁴² Ståhl m.fl. (2011) s. 149.

¹⁴³ C-55/94 *Gebhard* p. 37.

doktrinen. Däremot synes uppfattningen vara att nationella regler som utgör dold diskriminering i vissa fall kan godtas enligt första kriteriet i rule of reason-doktrinen.¹⁴⁴

Det andra kriteriet innebär att det måste föreligga ett trängande allmänintresse som kan motivera den ifrågasatta regeln. Det innebär att regeln måste bäras upp av motiv som väger tyngre än att upprätthålla den fria rörligheten.¹⁴⁵ På den direkta beskattningens område har EU-domstolen utvecklat ett antal rättfärdigande grunder.¹⁴⁶ Samtliga rättfärdigande grunder som accepteras samt avfärdats i praxis kan av utrymmes- och relevansskäl inte behandlas närmare här. I propositionen nämndes dock ett antal principiellt accepterade rättfärdigande grunder. Den mest återkommande rättfärdigande grunden var behovet av en *effektiv skattekontroll*.¹⁴⁷ Även behovet av att *minska skattefusk och skatteundandraganden* omnämndes.¹⁴⁸ Rättfärdigande grunden *effektiv skatteuppbörd* bör också vara relevant givet de aktuella lagändringarna.¹⁴⁹ Dessa rättfärdigande grunder kommer att behandlas längre fram i samband med analysen.

De sista villkoren i rule of reason-doktrinen går i någon mening in i varandra. Det krävs således att den nationella regeln är ändamålsenlig och proportionerlig. Med det avses att den nationella skatteregeln för det första måste vara ägnad att uppnå sitt uttalade syfte samtidigt som den inte får utgöra ett mer ingripande hinder i den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att det uttalade syftet ska uppnås.¹⁵⁰ Kravet på proportionalitet utgör enligt Dahlberg det verkliga nålsögat för att ett rättfärdigande ska bli aktuellt.¹⁵¹

Utfallet av denna prövning kan bli att den aktuella skatteregeln är fördragsstridig.¹⁵² Fördragsstridiga skatteregler ska sättas åt sidan och inte tillämpas.¹⁵³ Vad detta innebär rent praktiskt ska inte närmare diskuteras här eftersom det ligger utanför uppsatsens syfte. Detta är dock frågor som har diskuterats i doktrinen.¹⁵⁴ Fördragsenliga regler kan självklart tillämpas så som de är.

¹⁴⁴ Ståhl m.fl. (2011) s. 150; Dahlberg (2020) s. 405.

¹⁴⁵ Ståhl m.fl. (2011) s. 150.

¹⁴⁶ Johansson (2016) s. 45.

¹⁴⁷ Prop. 2019/20:190 s. 114–115.

¹⁴⁸ Prop. 2019/20:190 s. 111.

¹⁴⁹ Ståhl m.fl. (2011) s. 156.

¹⁵⁰ Ståhl m.fl. (2011) s. 150.

¹⁵¹ Dahlberg (2020) s. 406.

¹⁵² Ståhl m.fl. (2011) s. 176.

¹⁵³ C-106/77 *Simmenthal* p. 21.

¹⁵⁴ Ståhl (2008) s. 123–132.

4 Analys

4.1 Utländska företags skatteuppbördsansvar vid uthyrning av arbetskraft

4.1.1 Tillämplig fördragsfrihet

Sammanfattningsvis ska alltså utländska företag utan fast driftställe i Sverige, som hyr ut arbetskraft till en svensk ekonomisk arbetsgivare, ansvara för betalningen och redovisningen av den särskilda inkomstskatten för den uthyrda arbetskraftens räkning eftersom dessa arbetstagare numera är begränsat skattskyldiga i Sverige med anledning av ändringarna i 183-dagarsregeln i SINK.

I detta fall råder det inga tvivel om att det är fråga om en gränsöverskridande aktivitet. Om exempelvis ett utländskt företag (bemanningsföretag) hyr ut arbetskraft till ett svenskt företag så kan det svårligen hävdas att det inte skulle föreligga en gränsöverskridande situation. Det gränsöverskridande momentet består således av internationell uthyrning av arbetskraft.

Det bör inte heller råda några tvivel om vilken av fördragsfriheterna som är den tillämpliga i förevarande fall. Eftersom det är fråga om uthyrning av arbetskraft så bör friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 56 och 57 FEUF aktualiseras. Visserligen skulle det gå att hävda att skyldigheten att innehålla skatt utgör en betalningsrestriktion enligt artikel 63.2 FEUF.

EU-domstolen har dock i de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* tolkat FEUF mot bakgrund av nationell lagstiftning som också rörde skatteuppbördsansvar vid gränsöverskridande uthyrning av arbetskraft. Även om omständigheterna således är väldigt lika den svenska lagstiftningen så finns det några skillnader som kommer att beröras i det följande. Inledningsvis ska omständigheterna i målet (och valet av tillämplig fördragsfrihet) refereras eftersom målet även är aktuellt i de följande stegen i prövningen.

Två tjeckiska företag (*Strojírny Prostějov* och *Industries Tábor*) med hemvist i Tjeckien hade anlitat ett slovakiskt bemanningsföretag med hemvist i Slovakien. Bemanningsföretaget bedrev näringsverksamhet i Tjeckien via en filial. De båda tjeckiska företagen använde sig under en

tidsbegränsad period av arbetstagare från det slovakiska bemanningsföretaget.¹⁵⁵

I mål C-53/13 *Strojírny Prostějov* hade det tjeckiska skattedirektoratet beslutat att Strojírny Prostějov skulle betala in den skatt som skulle ha innehållits för de inhyrda arbetstagarna från det slovakiska bemanningsföretaget. Det tjeckiska företaget var alltså skyldig att innehålla skatt på de inhyrda arbetstagarnas löner och betala in skatten till den tjeckiska statskassan.¹⁵⁶ Det är värt att notera att samma lagkonstruktion som den i målet diskuterades i propositionen men kom aldrig att genomföras. Skillnaden är att i SFL så är det de utländska företagen som har ansvaret medan i det aktuella målet så var det tjänstemottagaren.

Det tjeckiska företaget överklagade beslutet varpå det till slut hamnade hos en regional domstol som var av uppfattningen att den tjeckiska skattelagstiftningen var diskriminerande. Skälet var att innehållandet av skatt endast skulle göras i det fall en tjeckisk tjänstemottagare anlidade arbetskraft från ett bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat. I de fall ett bemanningsföretag med hemvist i samma medlemsstat som den tjeckiska tjänstemottagaren anlidades så behövdes däremot ingen skatt innehållas av tjänstemottagaren utan det gjordes av bemanningsföretaget där arbetstagarna var anställda. Den regionala domstolen menade att detta förfarande utgjorde en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster eftersom det innebar att det uppstod administrativa kostnader för det fall ett bemanningsföretag utan hemvist i Tjeckien anlidades.¹⁵⁷ Den regionala domstolen ville således veta om artiklarna 56 och 57 FEUF utgjorde hinder för tillämpningen av den aktuella lagstiftningen så som den beskrivits ovan.¹⁵⁸

I mål C-80/13 *ACO Industries* var det huvudsakligen fråga om samma förfarande som i C-53/13 *Strojírny Prostějov*. Den tjeckiska tjänstemottagaren hade inte innehållit någon skatt för de arbetstagare som var inhyrda från ett bemanningsföretag med hemvist i Slovakien.¹⁵⁹ Den tjeckiska Högsta förvaltningsdomstolen menade att den tjeckiska skattelagstiftningen kunde avskräcka företag med hemvist i Tjeckien från att använda tjänster som erbjöds av bemanningsföretag med hemvist i en annan medlemsstat mot bakgrund av skyldigheterna att innehålla skatt på de inhyrda arbetstagarnas löner. Vidare ansåg domstolen att den aktuella

¹⁵⁵ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 10.

¹⁵⁶ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 11.

¹⁵⁷ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 13.

¹⁵⁸ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 14.

¹⁵⁹ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 15.

lagstiftningen innebar att det blev svårare för bemanningsföretag med hemvist utanför Tjeckien att erbjuda tjänster i Tjeckien samt att den försämrade möjligheterna att få tillgång till arbetsmarknaden i Tjeckien via ett utländskt bemanningsföretag. Domstolen ville därför veta om nämnda skattelagstiftning utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten eller i friheten att tillhandahålla tjänster.¹⁶⁰ Domstolen var också osäker på huruvida en eventuell inskränkning skulle kunna motiveras av behovet av en effektiv skattekontroll.¹⁶¹

EU-domstolen började sin prövning med att avgöra vilken av de grundläggande friheterna i FEUF som var den tillämpliga. Vilket enligt fast rättspraxis skulle avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen.¹⁶² Mot denna bakgrund konstaterade EU-domstolen utan tvivel att den aktuella lagstiftningen berörde friheten att tillhandahålla tjänster.¹⁶³ Domstolen erinrade visserligen om att den aktuella lagstiftningen även kunde påverka etableringsfriheten för bemanningsföretag som ville tillhandahålla sina tjänster i Tjeckien, särskilt eftersom de aktuella bemanningsföretagen bedrev sin verksamhet i Tjeckien via filialer. I de fallen skulle dock en inskränkning av etableringsfriheten endast vara en oundviklig följd av inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster.¹⁶⁴

EU-domstolen gjorde således en prövning enligt den s.k. Fidium Finanzdoktrinen med utfallet att den tjeckiska lagstiftningen skulle prövas mot friheten att tillhandahålla tjänster.¹⁶⁵

Eftersom den svenska lagstiftningen uttryckligen tar sikte på utländska företag *utan fast driftställe i Sverige* som hyr ut arbetskraft bör friheten att tillhandahålla tjänster under alla omständigheter vara den tillämpliga friheten. Att den tjeckiska lagstiftningen utgick från ett tjänstemottagarperspektiv, medan den svenska utgår från ett tjänsteleverantörsperspektiv, bör inte tillmätas någon betydelse eftersom artikel 56 och 57 i FEUF ger rättigheter åt såväl tjänstemottagare som tjänsteleverantörer.¹⁶⁶

¹⁶⁰ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 17.

¹⁶¹ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 18.

¹⁶² De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 24.

¹⁶³ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 25–27.

¹⁶⁴ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 30.

¹⁶⁵ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 33.

¹⁶⁶ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 26.

4.1.2 Restriktionsprövning

Enligt EU-domstolen var det oundvikligen så att skyldigheten att innehålla skatt för de inhyrda arbetstagarna ålades de tjeckiska tjänstemottagarna och att detta innebar en extra administrativ börda som inte skulle funnits om den tjeckiska tjänstemottagaren istället skulle ha hyrt arbetstagare från en inhemsk tjänsteleverantör. Detta innebar att de gränsöverskridande tjänsterna blev mindre attraktiva och kunde avskräcka tjeckiska tjänstemottagare från att använda sig av tjänsteleverantörer med hemvist i andra medlemsländer.¹⁶⁷

Den danska regeringen, som ingivit yttrande i målet, menade dock att det inte förelåg objektivt jämförbara situationer mellan bemanningsföretag med hemvist i Tjeckien och bemanningsföretag med hemvist utanför Tjeckien varför inskränkningen inte kunde anses vara diskriminerande.¹⁶⁸ EU-domstolen påpekade dock att tjänsteleverantörer och tjänstemottagare var två olika rättssubjekt som var för sig kunde göra gällande friheten att tillhandahålla tjänster om deras rättigheter åsidosatts.¹⁶⁹ Enligt EU-domstolen innebar denna *skillnad i behandling* att den aktuella lagstiftningen påverkade tjeckiska tjänstemottagares rätt att fritt välja gränsöverskridande tjänster. Dessutom ansåg EU-domstolen att de som beslutade sig för att använda inhemska bemanningsföretag och de som föredrog att använda sig av icke inhemska bemanningsföretag skulle anses befinna sig i *jämförbara situationer*.¹⁷⁰ Följaktligen förelåg det en *inskränkning* i friheten att tillhandahålla tjänster.¹⁷¹

Av målet tycks alltså EU-domstolen ha gjort en diskrimineringsanalys med utgångspunkt i ett tjänstemottagarperspektiv. Domskälens utgång tydligen från den metod som Kokott använder sig av för att beskriva diskrimineringsanalysens olika steg.

Av domskälen går det således att utläsa att EU-domstolen jämförde två objektivt jämförbara situationer: (1) tjeckiskt företag anlitar ett bemanningsföretag med hemvist utanför Tjeckien och (2) tjeckiskt företag anlitar ett bemanningsföretag med hemvist i samma land. Samt att tjeckiska företag behandlades olika i valet av bemanningsföretag och att den första (gränsöverskridande) situationen missgynnades på grund av de administrativa bördor som detta var förenat med. Missgynnandet hade också

¹⁶⁷ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 37.

¹⁶⁸ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 38.

¹⁶⁹ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 39.

¹⁷⁰ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 40.

¹⁷¹ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 41.

samband med nationalitet eftersom olikbehandlingen baserades på vilken nationalitet tjänsteleverantören hade. Det vill säga, vid valet av vilka bemanningsföretag som skulle användas så spelade nationalitet roll. Detta talar således för att EU-domstolen fann att den aktuella lagstiftningen var öppet diskriminerande. Något som talar emot det är att EU-domstolen i rättfärdigandeprövningen tillämpade rule of reason-doktrinen.¹⁷² Vilket enligt gängse uppfattning inte kan användas för att rättfärdiga öppet diskriminerande regler. Det är likväl möjligt att EU-domstolen fann att den aktuella lagstiftningen var indirekt diskriminerande eller att den utgjorde ett icke-diskriminerande hinder. Här åskådliggörs tydligt den problematik som redogjorts för tidigare angående EU-domstolens motiveringar i restriktionsprövningen.

Det är också uteslutet att enbart tolka avgörandet enligt sin ordalydelse och konstatera att den svenska regleringen också utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Omständigheterna är allt för olika för att så ska vara möjligt. I den svenska regleringen är det tjänsteleverantören som har skatteuppbördsansvaret och inte tjänstemottagaren som i det aktuella fallet.

Ett rimligt antagande är dock att EU-domstolen skulle tillämpat samma restriktionsprövning i förhållande till den svenska lagstiftningen. Restriktionsprövningen som gjordes i det aktuella målet skulle därför kunna användas som modell att se om den svenska regleringen också skulle kunna anses vara diskriminerande eller inskränkande för att använda EU-domstolens egna formulering.

EU-domstolen uttalade i målet att tjänstemottagarna befann sig i objektivt jämförbara situationer. Frågan kan då hypotetiskt ställas om svenska tjänstemottagare behandlas olika i skatteuppbördshänseende om de väljer att hyra in arbetskraft från ett utländskt bemanningsföretag jämfört med om arbetskraften istället hyrs in från ett svenskt företag. I analogi med avgörandet måste den frågan besvaras nekade. Företag i Sverige har inte skatteuppbördsansvar för inhyrda arbetstagare oavsett om de hyrs in från ett utländskt bolag eller ett svenskt bolag. Det föreligger således ingen olikbehandling eller missgynnande vad gäller skatteuppbördsansvar för tjänstemottagare i Sverige beroende på om ett utländskt bemanningsföretag eller ett svenskt bemanningsföretag väljs.

Frågan kan också hypotetiskt ställas om utländska tjänsteleverantörer och inhemska tjänsteleverantörer (även om det kan ifrågasättas om de befinner sig i objektivt jämförbara situationer) behandlas olika när de hyr ut arbetskraft

¹⁷² De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 44.

till en tjänstemottagare i Sverige. Även detta svar måste besvaras nekande. Om exempelvis ett svenskt företag hyr in arbetskraft från både ett inhemskt bemanningsföretag och från ett utländskt bemanningsföretag så har båda dessa tjänsteleverantörer samma skyldigheter att innehålla skatt för sina anställda och samma risker i ansvarighetshänseende vad gäller exempelvis särskilda avgifter. Det var snarare så att det fanns en olikbehandling *innan* de nya reglerna trädde i kraft. Den svenska regleringen gör därför ingen skillnad på tjänsteleverantörer beroende på om de har sitt hemvist i eller utanför Sverige vad gäller skatteuppbördsansvar vid uthyrning av arbetskraft till företag i Sverige.

Sammanfattningsvis kan alltså inte den svenska regleringen anses som diskriminerande. Det ska dock återigen noteras att ett utav förslagen i propositionen var att ålägga den svenska tjänstemottagaren skatteuppbördsansvaret för den inhyrda arbetskraftens räkning. Vilket i princip då hade utgjort en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster med ledning av de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries*. Att en sådan lösning skulle utgöra en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster var dock inget som uppmärksammades i förarbetena.

Följaktligen finns det bara restriktionsanalysen kvar att tillgripa. Det är dock osäkert om EU-domstolen skulle använda sig av den metoden om den svenska lagstiftningen skulle bli föremål för prövning i EU-domstolen. Det kan dock inte uteslutas.

I praxis finns nämligen exempel på vad Johansson beskriver som det EU-rättsliga typproblemet med kumulativa bördor. Med det avses att subjekt som befinner sig i gränsöverskridande situationer träffas av flera medlemsstaters skatteuttag medan subjekt som befinner sig i en inhemsk situation normalt endast träffas av en medlemsstats skatteuttag. Frågan som uppstår är därmed om denna kumulativa börda ska anses utgöra hinder för den fria rörligheten.¹⁷³ Det kan nämligen vara på det sättet att utländska företag som hyr ut arbetskraft till svenska företag drabbas av kumulativa bördor på så sätt att det dels finns ett skatteuppbördsansvar för arbetstagarna i Sverige, dels att det sannolikt också finns ett sådant ansvar i den medlemsstat där det utländska företaget har sitt hemvist och där arbetstagarna normalt sett är obegränsat skattskyldiga.

Det klassiska rättsfallet vad gäller kumulativa bördor är C-250/95 *Futura Participations*. Omständigheterna var i korthet följande. Futura

¹⁷³ Johansson (2016) s. 137.

Participations var ett bolag med säte i Frankrike. Bolaget hade ett fast driftställe (en filial) i Luxemburg. Filialen ville rulla fram underskott från tidigare beskattningsår (det vill säga på motsvarande sätt som reglerna i 40 kap. IL). Bolaget/filialen hade dock inte fört bokföring i enlighet med lagstiftningen i Luxemburg, vilket var ett krav för att få rulla fram underskott från tidigare beskattningsår och detta krav gällde såväl bolag med säte i som utanför Luxemburg.¹⁷⁴ En utav tolkningsfrågorna var således om det var förenligt med etableringsfriheten att ha som villkor för att få göra underskottsavdrag från tidigare beskattningsår att behöva föra bokföring i enlighet med luxemburgsk rätt.¹⁷⁵

Enligt EU-domstolen kunde ett sådant villkor utgöra hinder mot etableringsfriheten. Skälet var att ett sådant villkor innebar att bolag med säte i en annan medlemsstat var tvungna att föra dubbel bokföring i enlighet med två länders lagstiftning. Ett sådant villkor drabbade i synnerhet bolag med säte i andra medlemsländer. Följaktligen förelåg det hinder i etableringsfriheten.¹⁷⁶

EU-domstolens domskäl i det aktuella målet är knapphändiga. De bärande motiven är dock de dubbla bokföringskraven. Det går därför att argumentera för att den svenska lagstiftningen också kan innebära att utländska företag som hyr ut personal till företag i Sverige också drabbas av kumulativa bördor varför en potentiell inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster kan föreligga. Det går å andra sidan att argumentera för att sådan tolkning är långsökt.

I mål C-498/10 X har dock EU-domstolen uttalat sig om konsekvenserna av att tjänsteleverantörer åläggs skatteuppbördsansvar. I målet uttalade EU-domstolen att det skulle medföra en avsevärd omgång för tjänsteleverantörer utan hemvist i det aktuella landet eftersom de i sådant fall måste ge in skattedeklarationer på ett annat språk än sitt eget och sätta sig in i ett annat lands skattesystem. En tjänsteleverantör utan hemvist i den aktuella medlemsstaten skulle därmed kunna avhållas från att leverera tjänster i den aktuella medlemsstaten. Det skulle också bli svårare för tjänstemottagaren att erhålla tjänster från en annan medlemsstat än den där mottagaren har sitt hemvist.¹⁷⁷

Det går således att tolka EU-domstolens uttalande som att det kan föreligga en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster om tjänsteleverantörer

¹⁷⁴ C-250/95 *Futura Participations* p. 6–12.

¹⁷⁵ C-250/95 *Futura Participations* p. 16.

¹⁷⁶ C-250/95 *Futura Participations* p. 25–26.

¹⁷⁷ C-498/10 X p. 50.

behöver lämna in skattedeklarationer på annat språk eftersom det kan verka avhållande. Uttalandet bör ha betydelse för de svenska reglerna eftersom de utländska företagen numera måste lämna skattedeklaration (arbetsgivardeklaration) på ett annat språk och sätta sig in i övriga regler i SFL på grund av skatteuppbördsansvaret för de uthyrda arbetstagarerna. Vilket dessutom är förenat med risker i form av förseningsavgift och skattetillägg.

Sammanfattningsvis innebär restriktionsprövningen följande. För det fall den svenska lagstiftningen prövas genom en diskrimineringsanalys så blir utfallet att det inte föreligger någon diskriminering och därmed ingen inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. För det fall det görs en restriktionsanalys med ledning av C-250/95 *Futura Participations* så kan det inte uteslutas att det föreligger icke-diskriminerande hinder. Om detta också kombineras med uttalandena i C-498/10 *X* så menar jag att en rimlig utgångspunkt är det kan föreligga en inskränkning (icke-diskriminerande hinder) i friheten att tillhandahålla tjänster. Det krävs därför att det görs en rättfärdigandeprövning för att uppsatsens syfte och frågeställning i denna del ska kunna besvaras på ett riktigt sätt.

4.1.3 Rättfärdigandeprövning

I propositionen uttalades det att regleringen bör kunna rättfärdigas med hänvisning till en *effektiv skattekontroll*.¹⁷⁸ Jag menar dock att det är rättfärdigandegrunden *effektiv skatteuppbörd* som bör vara den relevanta att tillämpa. Detta av den enkla anledningen att ändringarna i SFL syftar till att skatt ska betalas in mot bakgrund av ändringarna i 183-dagarsregeln. Syftet är att säkerställa skatteuppbörden som en effekt av ändringarna i den materiella skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt SINK.

Kännetecknande för den praxis som finns avseende rättfärdigandegrunden *effektiv skatteuppbörd* och när det varit fråga om skyldigheter att innehålla skatt i olika sammanhang så har det uteslutande rört tjänstemottagare istället för tjänsteleverantörer. Så har varit fallet i C-290/04 *Scorpio*, C-498/10 *X* samt de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries Tábor* som behandlades tidigare.

Utgångspunkt tas i C-290/04 *Scorpio*. I målet konstaterade EU-domstolen att källskatteförfarandet utgjorde ett legitimt och proportionerligt sätt för att

¹⁷⁸ Prop. 2019/20:190 s. 115.

se till att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad utanför källstaten förvärvar i källstaten och för att undvika att dessa inkomster undgår beskattning i såväl hemviststaten som i källstaten.¹⁷⁹

Detta inbegrep eventuella sanktioner som kunde komma att påföras tjänstemottagaren vid underlåtenhet att innehålla skatt eftersom sanktioner bidrog till att göra skatteuppbörden effektiv.¹⁸⁰ Enligt den aktuella lagstiftningen var det således tjänstemottagaren som skulle innehålla och betala in skatten.¹⁸¹ Följaktligen kunde lagstiftningen rättfärdigas.¹⁸²

De principer som etablerades i C-290/04 *Scorpio* har sedan återkommit i senare praxis och vidareutvecklats. Exempelvis i mål C-498/10 *X* där det sades att källskatteförfarandet kunde rättfärdigas med hänsyn till en effektiv skatteuppbörd även med beaktande av de möjligheter som finns inom EU vad gällde ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar.¹⁸³

Sammanfattningsvis visar praxis hitintills att tjänstemottagares skyldighet att innehålla skatt oftast kan rättfärdigas med hänsyn till en effektiv skatteuppbörd. Uttalandena som gjordes i C-498/10 *X* avseende tjänsteleverantörer och skattedeklarationer på annat språk hänförde sig till restriktionsprövningen och säger därför ingenting om huruvida en sådan inskränkning kan rättfärdigas när en utländsk tjänsteleverantör behöver lämna skattedeklaration på annat språk och sätta sig in i ett annat lands skattesystem.

I de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* slog EU-domstolen dock in på en delvis ny bana och preciserade något förhållandet mellan tjänsteleverantörer och tjänstemottagare vad gäller uppbörd av skatt. I det aktuella målet kunde nämligen inte den nationella lagstiftningen som innebar att tjänstemottagarna skulle innehålla skatt på de inhyrda arbetstagarnas löner rättfärdigas med hänvisning till en effektiv skatteuppbörd.¹⁸⁴

Skälet till den utgången tycks vara att tjänsteleverantörerna i de tidigare behandlade målen C-290/04 *Scorpio* och C-498/10 *X* endast på tillfällig basis tillhandahöll tjänster i en annan medlemsstat än den där de hade sitt hemvist.¹⁸⁵ Enligt EU-domstolen innebar det således att den administrativa börda som det innebar för tjänstemottagarna att innehålla skatt för de

¹⁷⁹ C-290/04 *Scorpio* p. 36–37.

¹⁸⁰ C-290/04 *Scorpio* p. 38.

¹⁸¹ C-290/04 *Scorpio* p. 19.

¹⁸² C-290/04 *Scorpio* p. 39.

¹⁸³ C-498/10 *Scorpio* p. 53.

¹⁸⁴ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 53.

¹⁸⁵ De förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 48.

inhyrda arbetstagarna varken var enklare eller mer effektivt än att denna börda kunde ha ålagts de utländska bemanningsföretagen med filialer i källstaten. Detta eftersom de utländska bemanningsföretagen hade bättre tillgång till nödvändiga upplysningar angående de anställdas inkomster. Den administrativa bördan skulle därför bli *mindre tung* för de utländska bemanningsföretagen med filialer i källstaten än för tjänstemottagaren.¹⁸⁶

Av de ovan behandlade målen verkar det således finnas ett visst samband mellan hur etablerad tjänsteleverantören är i källstaten och vad som kan krävas av samma tjänsteleverantör vad gäller skatteuppbördsansvar. Om tjänsteleverantören är väl etablerad i källstaten (exempelvis via en filial/ fast driftställe) och bedriver näringsverksamhet med viss kontinuitet (inte endast tillfälligt) så anses det vara mer rimligt att tjänsteleverantören åläggs skatteuppbördsansvaret för arbetstagarna snarare än att det åläggs tjänstemottagarna.

Huruvida det går att rättfärdiga att tjänsteleverantörer som inte är etablerade i källstaten (ej fast driftställe) och som endast bedriver näringsverksamhet tillfälligt i källstaten åläggs skatteuppbördsansvar för uthyrda arbetstagares skatter går inte att utläsa ur avgörandena. Att tolka EU-domstolens resonemang *e contrario* bör nämligen göras med försiktighet.¹⁸⁷ Således går det inte att motsatsvis dra slutsatsen att den svenska regleringen som innebär att utländska företag som saknar en fast etablering i Sverige och som åläggs skatteuppbördsansvar utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster.

Ett sätt att se på saken är att skattskyldigheten för uthyrda arbetstagare uppstår först sedan det är fråga om arbete i Sverige av *viss* omfattning. Detta enligt undantagsregeln i 6 b § SINK. Vilket också innebär att det först blir ett konkret skatteuppbördsansvar när det är fråga om uthyrning under en viss tid. Jag menar därför att den svenska lagstiftningen i princip kan rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd och då mot bakgrund av sambandet ovan om att det anses mer rimligt att tjänsteleverantörer åläggs skatteuppbördsansvar när det är fråga om en viss varaktighet i tjänsteutövandet och för att de också har bättre tillgång till anställdas löner etc.

Rule of reason-doktrinen sista två steg måste dock beaktas. I detta fall är det huvudsakligen det sista steget, kravet på proportionalitet, som särskilt kan diskuteras. Det tredje steget framstår som självklart.

¹⁸⁶ De förenade målen C-53/13 *Strojirny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries* p. 52.

¹⁸⁷ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 165.

Vad gäller kravet på proportionalitet går det att diskutera dels själva förfarandet med månatlig rapportering i arbetsgivardeklaration, dels de särskilda avgifterna och företrädaransvaret som kan utgå.

Vad gäller de särskilda avgifterna framgår det av EU-domstolens praxis att det kan anses nödvändigt att ta ut sanktioner för att säkerställa att en nationell lagstiftning verkligen efterföljs under förutsättning att den påföljd som tas ut till sin natur och till sitt belopp i varje enskilt fall står i rimlig proportion till hur allvarlig överträdelsen är som sanktionen avser att beivra.¹⁸⁸

Enligt SFL kan förseningsavgift kan tas ut med 625 kr vid varje tillfälle som arbetsgivardeklarationen är för sent inkommen och skattetillägg kan tas ut med 5 procent av det skatteavdrag som borde ha gjorts (beräknat på 25 procent eller 30 procent beroende på om det finns beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller inte). Eftersom rapportering ska ske per individnivå (för varje uthyrd arbetstagare) så kan det tänkas att det blir fråga om stora belopp om det är fråga om uthyrning av många anställda. Å andra sidan får det anses vara relativt små belopp det som rör sig. Det är exempelvis inte fråga om att avgifterna dubblas vid varje dag som underlåtenheten pågår.¹⁸⁹ Företrädaransvaret torde också endast i undantagsfall kunna bli tillämpligt eftersom det krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Dessa risker får därmed anses som proportionerliga.

Vad gäller den månatliga rapporteringen innebär det dels att det utländska företaget måste göra beräkning av löneunderlag och proportionering av hur stor del av ersättningen som avser arbete i Sverige för att kunna beräkna korrekta skatteavdrag, dels inlämnande av själva arbetsgivardeklarationen och inbetalning av skatteavdragen.¹⁹⁰ Regeringen har beräknat tidsåtgången till tio minuter per arbetsgivardeklaration och att varje företag i snitt lämnar 40 stycken arbetsgivardeklarationer per år.¹⁹¹ Givet dessa värden får själva förfarandet för redovisningen också anses vara proportionerlig.

4.1.4 Sammanfattning

Skatteuppbördsansvaret för utländska företag vid uthyrning av arbetskraft aktualiserar tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 56 och 57 FEUF.

¹⁸⁸ C-482/18 *Google Ireland* p. 47.

¹⁸⁹ Jfr C-482/18 *Google Ireland* p. 49.

¹⁹⁰ Prop. 2019/20:190 s. 136.

¹⁹¹ Prop. 2019/20:190 s. 139.

Huruvida det föreligger en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster eller inte är beroende av om det företas en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys vid restriktionsprövningen. Det går att tolka EU-domstolens praxis olika i det avseendet.

Detta är dock av underordnad betydelse eftersom reglerna ändå kan rättfärdigas i enlighet med rule of reason-doktrinen och rättfärdigande grunden effektiv skatteuppbörd.

Skatteuppbördsansvaret är därför sammantaget förenligt med friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 och 57 FEUF.

4.2 Svenska utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag från ersättningar till utländska företag som utför arbete i Sverige

4.2.1 Tillämplig fördragsfrihet

Enligt de genomföra ändringarna ska numera svenska utbetalare i vissa fall göra skatteavdrag från ersättningar som betalas ut till utländska företag. Det gäller när det utländska företaget utfört arbete i Sverige eller om arbetet skett utomlands men inom ramen för den svenska utbetalarens verksamhet i Sverige.

Den första fråga som måste besvaras jakande är om den aktuella ändringen av 10 kap. 6 § SFL och därtill hörande regleringar som redogjorts för i tidigare avsnitt aktualiserar någon av de grundläggande friheterna i FEUF. Att det är fråga om ett gränsöverskridande moment framstår som självklart när ett utländskt företag utför arbete i Sverige liksom att skatteavdrag görs på gränsöverskridande betalningar. De fördragsfriheter som bör aktualiseras i detta sammanhang är således den fria rörligheten för kapital och tjänster.

Den fria rörligheten för kapital i artikel 63.2 FEUF tar explicit sikte på betalningsrestriktioner. Att en svensk utbetalare gör skatteavdrag på en faktura innebär att mottagaren inte får full betalning.¹⁹² Det får därmed anses vara fråga om en betalningsrestriktion per definition. Att den fria rörligheten för kapital kan vara tillämplig är också av särskilt intresse eftersom den även är tillämplig mellan EU-medlemsstater och tredje land.

¹⁹² Prop. 2019/20:190 s. 95.

Regeringens förslag är nämligen inte på något sätt begränsad till att avse EU-interna situationer.

Av EU-domstolens praxis följer dock att nationella skatteuppbördsregler i samband med utförande av arbete har prövats i förhållande till den fria rörligheten för tjänster.¹⁹³ Det innebär att både den fria rörligheten för kapital och tjänster kan vara tillämpliga samtidigt. Att de båda friheterna i viss mån kan överlappa varandra framgår av det nära samband som finns mellan friheterna. Den fria rörligheten för tjänster skulle exempelvis ha liten betydelse om det ändå fanns hinder vid gränsöverskridande betalningar för de utförda tjänsterna.¹⁹⁴ Det är därför viktigt att bestämma vilken av fördragsfriheterna som är tillämplig mot bakgrund av de olika tillämpningsområdena.¹⁹⁵

EU-domstolen har i mål C-452/04 *Fidium Finanz* utvecklat den s.k. Fidium Finanz-doktrinen. Doktrinen behandlar hur den fria rörligheten för kapital ska tillämpas när även en annan grundläggande frihet är tillämplig på samma situation. I det aktuella målet prövades gränsdragningen mellan fri rörlighet för kapital och den fria rörligheten för tjänster.¹⁹⁶

Omständigheterna vid den nationella domstolen handlade dock inte om någon skatterättslig fråga men EU-domstolens metod anses ha generell betydelse även på skatterättsens område.¹⁹⁷

Doktrinen innebär att om en nationell bestämmelse kan knytas till både den fria rörligheten för tjänster och kapital så ska det ske en prövning i vilken utsträckning som den nationella bestämmelsen påverkar utövandet av dessa två friheter och vilken utav friheterna som dominerar över den andra. EU-domstolen ska i sådant fall endast tillämpa en av friheterna om det visar sig att den ena friheten är helt underordnad den andra i det enskilda fallet.¹⁹⁸

I målet tittade EU-domstolen således på vad den nationella bestämmelsen reglerade och vilket syfte den hade.¹⁹⁹ Den fria rörligheten för tjänster bedömdes vara dominerande över den fria rörligheten för kapital. Som skäl för den utgången ansågs de nationella bestämmelserna ha en avgörande inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster. Den begränsade inverkan som bestämmelserna hade på den fria rörligheten för kapital var endast en oundviklig konsekvens av inskränknings av friheten att tillhandahålla

¹⁹³ Se exempelvis C-290/04 *Scorpio* och C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*.

¹⁹⁴ Terra & Wattel (2019) s. 84.

¹⁹⁵ Jfr Terra & Wattel (2019) s. 85.

¹⁹⁶ C-452/04 *Fidium Finanz* p. 22.

¹⁹⁷ Dahlberg (2020) s. 440–441.

¹⁹⁸ C-452/04 *Fidium Finanz* p. 34.

¹⁹⁹ C-452/04 *Fidium Finanz* p. 45.

tjänster.²⁰⁰

Det är således utformningen av medlemsstaternas regler som styr vilka friheter som de har en avgörande inverkan på.²⁰¹ Som nämnts tidigare har valet av tillämplig frihet ringa betydelse när det avser en intern EU-situation eftersom prövningen av om en nationell regel strider mot FEUF görs på i princip samma sätt oavsett vilken utav friheterna som är tillämplig. I förhållande till tredje land har det dock stor betydelse eftersom den fria rörligheten för kapital även ger rättigheter åt tredje land.²⁰²

En tillämpning av Fidium Finanz-doktrinen bör dock i det aktuella fallet leda till att den fria rörligheten för tjänster anses vara den dominerande friheten. Detta mot bakgrund av att reglerna om skatteavdrag för tillämpas först sedan det utförts arbete. Arbete är således en förutsättning för att skatteavdrag ska göras. Det följer därför att en betalningsrestriktion, det vill säga skatteavdraget isolerat, endast är en oundviklig konsekvens av att det i första hand har utförts arbete.

Att den fria rörligheten för tjänster är den tillämpliga följer också generellt av EU-domstolens praxis när det är fråga om tjänstemottagares innehållande av källskatt vid gränsöverskridande arbete. Exempel på det återfinns i C-290/04 *Scorpio*, C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* och C-498/10 *X* som kommer att behandlas i det följande. Det är att notera att dessa avgöranden har berörts i tidigare avsnitt. I detta avsnitt har dock avgörandena en ännu större betydelse eftersom omständigheterna i målen utgår från ett tjänstemottagarperspektiv vilket den svenska regleringen delvis också gör.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att 10 kap. 6 § SFL aktualiserar den fria rörligheten för tjänster i artikel 56 och 57 FEUF.

4.2.2 Restriktionsprövning

Inledningsvis kan sägas att EU-domstolen har avgjort ett flertal mål där tolkningsfrågan så gott som uteslutande har varit om det är förenlighet med den fria rörligheten för tjänster att tjänstemottagare förpliktigas att innehålla källskatt för en tjänsteleverantörs räkning när denne utfört arbete i den medlemsstat där tjänstemottagaren har sitt hemvist. Det finns därför skäl att behandla denna praxis tämligen ingående mot bakgrund av att ändringarna i SFL i denna del i princip handlar om motsvarande företeelser.

²⁰⁰ C-452/04 *Fidium Finanz* p. 48–49.

²⁰¹ Johansson (2016) s. 41.

²⁰² Ståhl m.fl. (2011) s. 138.

Det klassiska rättsfallet när det gäller innehållande av källskatt vid betalningar för utförda tjänster av gränsöverskridande karaktär är C-290/04 *Scorpio*. Omständigheterna i målet var följande.

Scorpio var ett bolag med säte i Tyskland som arrangerade konserter. *Scorpio* ingick ett avtal med en fysisk person med firman *Europop*²⁰³ om tillhandahållande av en musikgrupps tjänster. *Europop* förmedlade således musikgruppens tjänster till *Scorpio*. *Europop* var vid tillfället bosatt i Nederländerna och hade inte någon bostad, stadigvarande hemvist eller fast driftställe i Tyskland.²⁰⁴ Det rörde sig således om en tjänstemottagare och en tjänsteleverantör med hemvist i olika medlemsländer.

Vid betalningen till *Europop* för de utförda tjänsterna innehöll *Scorpio* ingen källskatt.²⁰⁵ Den tyska skattemyndigheten fick kännedom om detta och påförde *Scorpio* i beslut om efterbeskattning betalningsansvar med det belopp som skulle ha innehållits, femton procent av bruttoersättningen.²⁰⁶

Enligt de tyska interna skattereglerna var nämligen *Europop* som utgångspunkt begränsat skattskyldig för inkomstskatt för inkomster med källa i Tyskland. Skatteuppbörden skulle i dessa fall ske genom att utbetalaren skulle innehålla femton procent i källskatt vid tidpunkten när ersättningarna betalades ut. Källskatten skulle betalas in till den tyska skattemyndigheten.²⁰⁷

I det aktuella målet var det dock ostridigt att *Europops* inkomster var undantagna från beskattning i Tyskland i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Nederländerna.²⁰⁸ Trots detta föreskrev de tyska skattereglerna att källskatt skulle innehållas även i de fall då inkomsterna var undantagna från beskattning enligt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal. Endast om den tyska skattemyndigheten efter ansökan utfärdat ett intyg om skattebefrielse enligt kriterierna i tillämpligt skatteavtal var utbetalaren befriad från att innehålla källskatt. Följaktligen skulle utbetalaren innehålla källskatt om inget skattebefrielseintyg fanns.²⁰⁹

Om mottagaren av ersättningen rent faktiskt var undantagen från

²⁰³ Med uttrycket firma avses här fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet. Se Lodin m.fl. (2019) s. 449.

²⁰⁴ C-290/04 *Scorpio* p. 18.

²⁰⁵ C-290/04 *Scorpio* p. 19.

²⁰⁶ C-290/04 *Scorpio* p. 20.

²⁰⁷ C-290/04 *Scorpio* p. 7–10.

²⁰⁸ C-290/04 *Scorpio* p. 15.

²⁰⁹ C-290/04 *Scorpio* p. 11–12.

beskattning i enlighet med tillämpligt dubbelbeskattningsavtal kunde denne efter ansökan få den innehållna skatten återbetalad i den mån dubbelbeskattningsavtalet tillät det.²¹⁰

För det fall Europop hade varit obegränsat skattskyldig i Tyskland och stadigvarande vistats där så hade inte Scorpio behövt innehålla någon källskatt; Europop hade då istället varit skyldig att lämna inkomstdeklaration till ledning för att ta ut skatten. Scorpio hade då inte heller riskerat att göras ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt.²¹¹

Målet hamnade så småningom i EU-domstolen där flera tolkningsfrågor ställdes varav samtliga inte är av relevans här. Den första tolkningsfrågan avsåg om det förelåg hinder för den fria rörligheten för tjänster när den tyska lagstiftningen föreskrev att källskatt skulle innehållas på ersättningar för tjänster som tillhandahölls av personer som inte var bosatta i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahölls, medan ett innehållande av källskatt inte skulle ske om den som tillhandahöll tjänsten var bosatt i Tyskland. Den nationella domstolen hade också bett EU-domstolen att uttala sig om vad den tyska lagstiftningen innebar i de fall då en person som erhöll en tjänst inte hade innehållit aktuell källskatt.²¹²

EU-domstolen började med att konstatera att de aktuella skattereglerna skiljde sig åt beroende på om den som tillhandahöll tjänsterna var bosatt i Tyskland eller i en annan medlemsstat.²¹³ Enligt EU-domstolens praxis innebar den fria rörligheten för tjänster ett krav på att alla hinder som grundade sig på att tillhandahållaren hade hemvist i en annan medlemsstat än i den vilken tjänsten tillhandahölls skulle avskaffas.²¹⁴ Liksom att den fria rörligheten för tjänster gav rättigheter åt såväl tjänsteleverantör som tjänstemottagare.²¹⁵

Enligt EU-domstolen innebar den aktuella lagstiftningen att företag som Scorpio avskräcktes från att anlita personer som var bosatta i andra medlemsstater än Tyskland för att tillhandahålla tjänster. Detta eftersom företag som Scorpio riskerade att hållas ansvarig för underlåtenhet att innehålla källskatt. Den aktuella lagstiftningen utgjorde därmed ett *hinder* för den fria rörligheten för tjänster.²¹⁶

²¹⁰ C-290/04 *Scorpio* p. 13.

²¹¹ C-290/04 *Scorpio* p. 16–17.

²¹² C-290/04 *Scorpio* p. 28.

²¹³ C-290/04 *Scorpio* p. 29.

²¹⁴ C-290/04 *Scorpio* p. 31.

²¹⁵ C-290/04 *Scorpio* p. 32.

²¹⁶ C-290/04 *Scorpio* p. 33–34.

Av betydelse i sammanhanget är också den tredje tolkningsfrågan som EU-domstolen ställde inför. Den nationella domstolen ställde frågan om det förelåg hinder för den fria rörligheten för tjänster att den faktiska skattefriheten enligt det aktuella skatteavtalet inte kunde beaktas vid utbetalandetillfället utom i de fall den tyska skattemyndigheten utfärdat ett skattebefrielseintyg enligt villkoren i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.²¹⁷

Enligt EU-domstolen innebar den omständigheten att en i Nederländerna bosatt tillhandahållare av tjänster behövde ansöka om skattebefrielseintyg hos den tyska skattemyndigheten för att undgå beskattning i Tyskland att det förelåg en *inskränkning* i friheten att tillhandahålla tjänster på grund av den administrativa omgång som detta medförde för en tjänsteleverantör med hemvist utanför Tyskland.²¹⁸

Innan nästa avgörande behandlas är det läge att jämföra utfallet i restriktionsprövningen i det aktuella målet med den svenska regleringen. Vad gäller EU-domstolens svar på den första tolkningsfrågan står det klart att detta går att tillämpa på den svenska regleringen. Skälet är att en svensk utbetalare också riskerar ansvar för underlåtenhet att göra skatteavdrag, exempelvis genom risk för skattetillägg och beslut om ansvar för skatter. Sådana risker kan i likhet vad som var fallet i det aktuella målet innebära att svenska företag drar sig för att anlita utländska företag för att i Sverige utföra tjänster. Följaktligen föreligger det därför en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster även i förhållande till den svenska regleringen ur ett tjänstemottagarperspektiv.

EU-domstolens svar på den tredje tolkningsfrågan är intressant såtillvida att den analogt bör kunna tillämpas på den svenska regleringen. Om ett utländskt företag Sverige inte vill att en svensk utbetalare ska göra skatteavdrag med 30 procent så måste de vara godkända för F-skatt eller ha ett beslut om befrielse från skatteavdrag. Ett godkännande för F-skatt eller ett beslut om befrielse från skatteavdrag har därmed samma funktion som skattebefrielseintyget i det aktuella målet. Att utverka ett godkännande för F-skatt innebär i likhet med en ansökan om skattebefrielseintyg att utländska företag som vill bedriva viss verksamhet i landet måste underkasta sig en administrativ omgång för att undvika att den svenska utbetalaren gör skatteavdrag. Det föreligger därför även en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster ur ett tjänsteleverantörsperspektiv. Detta mot bakgrund av den administrativa omgång som det krävs för att kunna bedriva

²¹⁷ C-290/04 *Scorpio* p. 53.

²¹⁸ C-290/04 *Scorpio* p. 56.

näringsverksamhet i Sverige utan att bli föremål för skatteavdrag.

I C-498/10 *X* tolkade EU-domstolen FEUF mot bakgrund av likartade omständigheter som i C-290/04 *Scorpio*. Avgörandet har dock störst betydelse för rättfärdigandeprövningen, till vilken jag återkommer. Omständigheterna var i korthet följande.

X var en professionell fotbollsklubb med hemvist i Nederländerna. *X* ingick avtal med två halvprofessionella fotbollsklubbar med hemvist i Storbritannien om att spela två vänskapsmatcher i Nederländerna. *X* betalade ersättning till de båda fotbollsklubbarna med underlåt att innehålla källskatt på ersättningarna. Detta fick till följd att *X* efterbeskattades och förpliktigades att betala in den skatt som skulle ha innehållits, i detta fall tjugo procent av ersättningarna efter avdrag för vissa kostnader.²¹⁹ *X* var av uppfattningen att den nederländska lagstiftningen utgjorde en inskränkning av artikel 56 FEUF.²²⁰

Den första tolkningsfrågan som EU-domstolen ställdes inför var om artikel 56 FEUF skulle tolkas på det viset att det förelåg en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster när en tjänstemottagare med hemvist i Nederländerna var skyldig att innehålla källskatt på ersättningar till tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat men inte till inhemska tjänsteleverantörer med hemvist i Nederländerna.²²¹

Enligt EU-domstolen innebar den ytterligare administrativa omgång och de därmed förenade riskerna i ansvarighetshänseende som skyldigheten att innehålla källskatt innebar att de gränsöverskridande tjänsterna kunde bli mindre attraktiva än de inhemska tjänsterna vilket kunde avhålla tjänstemottagare med hemvist i Nederländerna från att anlita tjänsteleverantörer med hemvist i en annan medlemsstat.²²² Mot bakgrund av dessa skäl förelåg det därför en *inskränkning* i den fria rörligheten för tjänster ur ett tjänstemottagarperspektiv.²²³

Restriktionsprövningen i C-498/10 *X* får i princip ses som en kodifiering av den restriktionsprövning som gjordes i C-290/04 *Scorpio* och samma argument som ovan gör sig därför gällande även här vad gäller avgörandets tillämpning på den svenska regleringen.

²¹⁹ C-498/10 *X* p. 11–13.

²²⁰ C-498/10 *X* p. 16.

²²¹ C-498/10 *X* p. 17.1.

²²² C-498/10 *X* p. 28.

²²³ C-398/10 *X* p. 32.

Mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* bör också nämnas här även om avgörandet har intagit en något undanskymd roll i EU-domstolens praxis på så sätt att EU-domstolen sällan har hänvisat till avgörandet i senare domar. Vad gäller de bakomliggande omständigheterna hänvisas det i det följande till generaladvokat Tizzanos förslag till avgörande eftersom denna är något fylligare än EU-domstolens efterföljande dom.

I det aktuella målet hade Kommissionen väckt en fördragsbrottstalan mot Belgien med stöd av nuvarande artikel 258 FEUF. Kommissionen ville få det fastställt av EU-domstolen att Belgien underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt nuvarande artiklarna 56 och 57 FEUF genom att ha skatteregler som förpliktigade belgiska uppdragsgivare att innehålla 15 procent av de belopp som skulle betalas för arbeten utförda av utländska avtalspartners som inte var registrerade i Belgien.²²⁴

Den belgiska regleringen var uppbyggd på följande sätt. Fysiska och juridiska personer som ville tillhandahålla tjänster inom byggsektorn i Belgien var tvungna att registrera sig som företagare i ett nationellt handelsregister hos behörig myndighet.²²⁵ I en kunglig förordning fanns det fastställt vilka verksamheter inom byggsektorn som omfattades av skyldigheten. Det rörde sig om verksamheter inom bygg, rivning, omvandling, installation etc. Villkoren för registrering var bland annat att sökanden inte fick vara insolvent, ha näringsförbud eller ha obetalda skatter och sociala avgifter.²²⁶

Aktörer som inte var registrerade som företagare i handelsregistret var dock inte uteslutna från att bedriva verksamhet i Belgien trots det explicita kravet på registrering. Denna kategori av aktörer omfattades istället av särskilda skatteregler i den belgiska inkomstskattelagen.²²⁷ De särskilda skattereglerna syftade till att garantera att de icke registrerade aktörerna betalade sina skatter.²²⁸

Artikel 403 i den belgiska inkomstskattelagen föreskrev nämligen att den uppdragsgivare eller företagare som verkställde hela eller delar av betalningen för utförda arbeten, till en aktör som vid tidpunkten för betalningen inte var registrerad i handelsregistret, skulle innehålla femton procent av det fakturerade beloppet och betala in det till behörig myndighet

²²⁴ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 15–18.

²²⁵ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 5.

²²⁶ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 6.

²²⁷ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 7.

²²⁸ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 8.

vid utbetalningstillfället.²²⁹

För det fall skyldigheten att innehålla 15 procent beloppet inte hörsammades kunde uppdragsgivaren enligt artikel 404 i den belgiska inkomstskattelagen åläggas att betala administrativa böter motsvarande det dubbla värdet av det belopp som skulle ha innehållits.²³⁰

Om ett innehållande av hade gjorts av uppdragsgivaren kunde de icke registrerade aktörerna med stöd av artikel 403.7 – 403.9 i den belgiska inkomstskattelagen ansöka om återbetalning av beloppet hos behörig myndighet. Beloppet kunde dock återbetalas först sedan den behöriga myndigheten utrett att de icke registrerade aktörerna uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter.²³¹

Enligt EU-domstolen stod det klart att den belgiska regleringen utgjorde en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.²³² Som skäl för den tolkningen gjordes det gällande att de icke registrerade aktörerna berövades möjligheten att omedelbart kunna disponera en del av sina intäkter som inte kunde återfås på annat sätt än genom ett särskilt administrativt förfarande. Detta innebar olägenheter för de tjänsteleverantörer som inte var registrerade eller etablerade i Belgien och kunde medföra att dessa tjänsteleverantörer avstod från att söka tillträde till den belgiska marknaden i syfte att där tillhandahålla tjänster inom byggsektorn.²³³

I likhet med de bakomliggande omständigheterna i C-290/04 *Scorpio* går det även att i C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* göra ytterst klara paralleller till den svenska regleringen. Skyldigheten att vara registrerad som företagare i Belgien hade i princip samma funktion och verkan som ett godkännande för F-skatt har i Sverige. I båda fallen är det inte krav att vara registrerad eller godkänd för F-skatt för att kunna bedriva näringsverksamhet i respektive land. Det ska också sägas att de övriga villkor som krävdes för att vara registrerad som företagare i handelsregistret i Belgien i stort sett överensstämmer med de villkor som krävs för ett godkännande för F-skatt i Sverige enligt 9 kap. 1 § andra stycket SFL.²³⁴ Om registrering eller ett godkännande för F-skatt å andra sidan saknas innebär det att utbetalaren i respektive land ska innehålla en viss procent av fakturabeloppet eller göra skatteavdrag.

²²⁹ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 10.

²³⁰ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 12.

²³¹ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 13.

²³² C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 32.

²³³ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 30.

²³⁴ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* fotnot nr. 4 jämförd med 9 kap. 1 § SFL.

Underlåtenhet att innehålla en viss procent av fakturabeloppet eller göra skatteavdrag har också likartade konsekvenser eftersom utbetalaren i båda fallen riskerar straffavgifter. Processen för mottagaren att utverka en återbetalning är också i stort sett densamma. I båda fallen krävs det ett myndighetsbeslut där återbetalning kan ske först sedan skattskyldigheten utretts.

Huruvida EU-domstolen fann att de aktuella lagstiftningarna i samtliga ovan behandlade mål utgjorde diskriminering eller icke-diskriminerande hinder är oklart. Det räcker dock att konstatera det inte föreligger några som helst tvivel om att den svenska regleringen också innebär en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, oavsett om det är fråga om diskriminering eller ett icke-diskriminerande hinder. Detta ur både ett tjänsteleverantörsperspektiv och ur ett tjänstemottagarperspektiv.

I C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* förde dock generaladvokat Tizzano i sitt förslag till avgörande en transparent argumentation om att den belgiska regleringen kunde anses utgöra en form av indirekt diskriminering. Enligt Tizzano kunde det inte uteslutas att även om den aktuella bestämmelsen om innehållandeskyldighet var tillämplig utan åtskillnad mellan utländska och inhemska aktörer som saknade registrering i handelsregistret så kunde den likväl innebära att aktörer behandlades olika beroende på etableringsland eller nationalitet. Skälet var att de aktörer som inte fanns registrerade i handelsregistret så gott som uteslutande skulle bestå av utländska aktörer och särskilt de som endast avsåg att tillfälligt tillhandahålla tjänster i Belgien. På motsvarande sätt skulle de aktörer som fanns registrerade i handelsregistret nästan alltid vara hemmahörande i Belgien.²³⁵ Tizzano gick dock inte djupare i sin analys eftersom han menade att den belgiska lagstiftningen oavsett metod ändå inte hade kunnat rättfärdigas.²³⁶

I litteraturen har det dock hävdats att det är oklart huruvida EU-domstolen gjorde en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys i C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*.²³⁷

²³⁵ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 36.

²³⁶ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 37–39.

²³⁷ Johansson (2016) s. 272.

4.2.3 Rättfärdigandeprövning

Enligt EU-domstolen kunde den nationella lagstiftningen som utgjorde underlag för den första tolkningsfrågan i mål C-290/04 *Scorpio* rättfärdigas med hänvisning till behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

Källskatteförfarandet och utbetalarens ansvar utgjorde nämligen ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt betalades på de inkomster som en tjänsteleverantör med hemvist utanför källstaten uppbar i källstaten och för att undvika inkomster undgick beskattning i såväl hemviststaten som i källstaten. Vad gällde betydelsen av att inkomsterna inte skulle undgå beskattning erinrade EU-domstolen särskilt att det vid tidpunkten inte fanns något gemenskapsdirektiv som reglerade ömsesidigt bistånd av skatteuppbörd mellan de berörda medlemsländerna.²³⁸ I det aktuella målet var således inte Nederländerna skyldiga att driva in tysk inkomstskatt.²³⁹

Numera finns sådana instrument på EU-nivå genom RÅDETS DIREKTIV 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder som för svenskt vidkommande införlivats genom lag (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen. Betydelsen av direktivet har EU-domstolen preciserat i C-498/10 X, till vilken jag återkommer nedan.

I mål C-290/04 *Scorpio* kunde alltså källskatteförfarandet rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd. Samma bedömning gjordes i C-498/10 X. Enligt EU-domstolen utgjorde nämligen ett innehållande av källskatt ett lämpligt medel för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd när det rörde sig om tjänsteleverantörer som på tillfällig basis och under en kortare tid tillhandahöll sina tjänster i en annan medlemsstat än den där de har sitt hemvist.²⁴⁰

Vad gällde kravet på proportionalitet framhöll EU-domstolen i mål C-290/04 *Scorpio* att innehållande av källskatt var ett lämpligt medel för att säkerställa källstatens skattefordringar.²⁴¹ Detsamma gällde även för tjänstemottagarens skyldighet att innehålla källskatten varvid underlåtenhet att göra så kunde leda till sanktioner. Detta eftersom ansvaret utgjorde ett led i uppbördstekniken och bidrog också på ett proportionerligt sätt till att

²³⁸ C-290/04 *Scorpio* p. 35–36.

²³⁹ GA Léger i förslag till avgörande i mål i C-290/04 *Scorpio* p. 29.

²⁴⁰ C-498/10 X p. 42.

²⁴¹ C-290/04 *Scorpio* p. 37.

garantera att skatteuppbörden blev effektiv.²⁴² Följaktligen kunde reglerna rättfärdigas.²⁴³

I mål C-498/10 *X* konstaterade EU-domstolen först och främst att direktivet om ömsesidigt bistånd med indrivning av skatter inte avsåg att ersätta källskatteförfarandet som uppördsteknik.²⁴⁴ Domstolen landade i slutsatsen att källskatteförfarandet kunde rättfärdigas med hänsyn till behovet av en effektiv skatteuppbörd även med beaktande av de möjligheter som numera finns enligt direktivet om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar.²⁴⁵ RÅDETS DIREKTIV 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder ansågs alltså inte göra källskatteförfarandet oproportionerligt.

I mål C-290/04 *Scorpio* konstaterades det också att det förelåg en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster eftersom utländska tjänsteleverantörer behövde ansöka om skattebefrielseintyg från den tyska skattemyndigheten för att undgå källbeskattning i Tyskland. Enligt EU-domstolen kunde en sådan lagstiftning dock rättfärdigas med stöd av behovet att säkerställa ett korrekt genomförande av förfarandet för innehållande av källskatt.²⁴⁶ Detta eftersom det ansågs viktigt att den som skulle betala ut ersättning endast kunde underlåta att innehålla källskatt om tjänsteleverantören med säkerhet uppfyllde kriterierna för undantag från skatteplikt enligt dubbelbeskattningsavtalet. Att lägga ansvaret på utbetalaren att i varje enskilt fall bedöma huruvida inkomsterna var undantagna från beskattning enligt ett dubbelbeskattningsavtal kunde inte krävas. Om så vore fallet skulle en missbedömning från utbetalarens sida kunna leda till att skatteuppbörden för tjänsteleverantören äventyrades.²⁴⁷ Villkoret med skattebefrielseintyg för att undvika källskatt kunde därför rättfärdigas.²⁴⁸

De slutsatser som kan dras av rättfärdigandeprövningen i de ovan behandlade målen är således följande. Tjänstemottagares skyldigheter att innehålla källskatt kan allt som oftast rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd. Trots risker för tjänstemottagare vad gäller straffavgifter eller sanktioner vid underlåtenhet att innehålla skatt så är källskatteförfarandet fortfarande proportionerligt. Argument om att det

²⁴² C-290/04 *Scorpio* p. 38.

²⁴³ C-290/04 *Scorpio* p. 39.

²⁴⁴ C-498/10 *X* p. 47.

²⁴⁵ C-498/10 *X* p. 53.

²⁴⁶ C-290/04 *Scorpio* p. 59.

²⁴⁷ C-290/04 *Scorpio* p. 60.

²⁴⁸ C-290/04 *Scorpio* p. 61.

finns EU-rättsliga instrument för indrivning av skattefordringar gör inte källskatteförfarandet oproportionerligt. Att ha lagstiftning som innebär att det krävs ett skattebefrielseintyg för att undvika att bli föremål för innehållande av skatt går att rättfärdiga.

Med beaktande av dessa slutsatser är det sannolikt att även de svenska reglerna kan rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd samt att reglerna också är proportionerliga. Att ha som villkor att en mottagare ska vara godkänd för F-skatt eller annat liknande villkor för att inte bli föremål för skatteavdrag torde kunna rättfärdigas genom en analog tillämpning EU-domstolens slutsatser vad gäller skattebefrielseintyget i mål C-290/04 *Scorpio*.

Dessa slutsatser måste emellertid kompletteras med rättfärdigandeprövningen i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* av det enkla skälet att skatteuppbörsreglerna i det avgörandet inte kunde rättfärdigas.²⁴⁹ Sambandet mellan detta avgörande och de tidigare behandlade avgörandena är inget som EU-domstolen har preciserat i sin praxis. Det synes dock vara som så att C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* utgör en form av undantag från den inslagna vägen som först utstakats i C-290/04 *Scorpio* och som sedan bekräftats och vidareutvecklats i C-498/10 *X* och i de förenade målen C-53/13 *Strojírny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries Tábor*.

Detta fordrar en ingående analys av rättfärdigandeprövningen i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* för att fastställa avgörandets tillämpningsområde och för att försöka förstå varför tolkningen i rättfärdigandeprövningen gjordes annorlunda.

I det aktuella målet gjorde den belgiska regeringen gällande att skyldigheten för belgiska uppdragsgivare att innehålla femton procent på betalningar till icke registrerade aktörer var motiverad med hänsyn till allmänintresset att bekämpa skattebedrägerier inom byggsektorn.²⁵⁰

EU-domstolen konstaterade sedan att det förvisso var riktigt att bekämpande av skatteundandragande och en effektiv skattekontroll utgjorde skäl av trängande allmänintresse som kunde motivera en begränsning i den fria rörligheten. Däremot kunde en allmän presumtion för skatteundandragande eller skattebedrägeri inte motivera åtgärder som skadade de syften som eftersträvades genom FEUF.²⁵¹

²⁴⁹ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 42.

²⁵⁰ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 34.

²⁵¹ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 35.

EU-domstolen utvecklade resonemangen på så sätt att även om de tjänsteleverantörer som inte fanns registrerade i handelsregistret i vissa fall kunde vara skattskyldiga i Belgien så var det ostridigt att skyldigheten för de belgiska uppdragsgivarna att innehålla femton procent av fakturabeloppet inte var begränsad till att avse de fall där skattskyldighet förelåg.²⁵² Nödvändigheten av att bekämpa skattebedrägerier ansågs inte tillräckligt för att motivera att innehållandeskyldigheten tillämpades allmänt och i förebyggande syfte på alla tjänsteleverantörer som inte var etablerade och registrerade i Belgien eftersom en del av dessa tjänsteleverantörer inte var skattskyldiga i Belgien.²⁵³ Eftersom den aktuella bestämmelsen tillämpades automatiskt tillät den inte att hänsyn togs till situationen för den enskilda tjänsteleverantörer som inte var etablerad eller registrerad i Belgien.²⁵⁴ Mot bakgrund av dessa skäl förklarade EU-domstolen att Belgien underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt nuvarande artiklarna 56 och 57 FEUF genom att ha skatteregler som förpliktigade belgiska uppdragsgivare och entreprenörer som anlidade utländska aktörer som inte var registrerade i Belgien att innehålla 15 procent av det belopp som skulle betalas för utförda arbeten.²⁵⁵

Som Ståhl framhäver är skälen till EU-domstolens slutsatser i mål C-290/04 *Scorpio* respektive i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* inte helt entydiga vilket gör rättsläget något oklart.²⁵⁶ Mål C-498/10 *X* och de förenade målen C-53/13 *Strojirny Prostějov* och C-80/13 *ACO Industries Tábor* förklarar inte heller tydligt varför utgången blev en annan i C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*.

Det som kan sägas är EU-domstolen i det sistnämnda målet tillämpade en helt annan rättfärdigandegrund än i de övriga målen. Ett sätt att förklara de skilda tillvägagångssätten är att den lagstiftning som var aktuell i mål C-433 *Kommissionen mot Belgien* i princip var öronmärkt för att motverka skatteundandraganden inom byggsektorn.²⁵⁷

Enligt Belgien ingick den aktuella regleringen nämligen i ett större system vars syfte var att undvika de allvarliga problem med skatteundandraganden som byggsektorn led av. För att effektivt kunna bekämpa skatteundandragen som utgjorde ett bedrägeri till skada för de offentliga myndigheterna, snedvred konkurrensen och rubbade arbetsmarknaden var det nödvändigt att

²⁵² C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 36.

²⁵³ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 37.

²⁵⁴ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 38.

²⁵⁵ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 42.

²⁵⁶ Ståhl (2007) s. 360.

²⁵⁷ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 33.

ha regler som uppmuntrade de registrerade aktörerna att tillhandahålla tjänster. De registrerade aktörerna gav också större garantier för att skyldigheterna avseende skatter och sociala avgifter uppfylldes och dessa var allmänt mer pålitliga i det avseendet.²⁵⁸ Belgien var således av uppfattningen att det fanns godtagbara skäl för den aktuella regleringen eftersom dess syfte var att bekämpa skatteundandraganden.²⁵⁹

Det måste därför undersökas vad som egentligen är syftet bakom att svenska utbetalare ska göra skatteavdrag med 30 procent när utländska företag utan godkännande för F-skatt utför arbete i Sverige.

Det övergripande syftet med de lagändringar som föreslogs i propositionen var att skapa konkurrensneutrala regler.²⁶⁰ De övriga var att skapa ordning och reda på svensk arbetsmarknad, bidra till sundare konkurrens och att minska skattefusk och skatteundandragande.²⁶¹

Jag menar därför att den svenska regleringen, i likhet med den i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*, i princip också är öronmärkt för att motverka skatteundandragande och därför också bygger på en allmän presumtion för skatteundandragande.

Det finns nämligen ett samband vad gäller skyldigheten för svenska utbetalare att göra skatteavdrag med 30 procent och den särskilda uppgiftsskyldigheten för utländska företag som kommer att behandlas längre fram. Sambandet ska dock utvecklas redan här.

Ett utav rekvisiten för att utländska företag ska vara skyldiga att lämna särskilda uppgifter är nämligen att de ska vara godkända för F-skatt. Incitamenten för utländska företag att ansöka om godkännande för F-skatt är att de ska slippa bli utsatta för den svenska utbetalarens skatteavdrag på 30 procent när de utför arbete i Sverige. Det finns därför ett samband mellan dessa två regleringar.

Sambandet består i att förmå utländska företag att kvalificera sig in i reglerna om den särskilda uppgiftsskyldigheten. Vilket sker genom incitamenten att undvika skatteavdrag. På så sätt får SKV in de utländska företag i rullarna och kan då kräva in uppgifter om vilken verksamhet de bedrivit i Sverige om företaget inte lämnat någon inkomstdeklaration.

²⁵⁸ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 33.

²⁵⁹ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 34.

²⁶⁰ Prop. 2019/20:190 s. 116.

²⁶¹ Prop. 2019/20:190 s. 111.

För det fall de utländska företagen inte vill kvalificera sig in i den särskilda uppgiftsskyldigheten men ändå bedriva näringsverksamhet i Sverige så kommer SKV att ta de svenska utbetalarnas skatteavdrag som pant för de utländska företagens eventuella skattskyldighet i Sverige. Det vill säga, om utländska företag inte vill lämna särskilda uppgifter om sin verksamhet till SKV varje år så presumeras de ha oärliga avsikter som gör att SKV anser sig behöva ha en hållhake i form av innehållen skatt som sedan kan krävas ut. Vilket då sannolikt kräver att de utländska företagen ändå behöver styrka att de inte är skattskyldiga i Sverige.

Skatteavdragen på 30 procent syftar därför inte primärt till att skatt ska betalas in till statskassan, vilket får sägas stå i strid med de grundläggande principerna för preliminärskattesystemet som kommer till uttryck i 8 kap. 1 § SFL. Det finns exempelvis inga beräkningar i propositionen om att skatteavdragen i dessa fall har någon som helst positiv effekt på de offentliga finanserna. Vilket då blir svårt att rättfärdiga med hänvisning till behovet av en effektiv skatteuppbörd. Detta sannolikt mot bakgrund av de flesta utländska företag i slutändan inte kommer att vara skattskyldiga i Sverige. Antingen genom att verksamheten inte konstituerar fast driftställe enligt den internrättsliga definitionen i 2 kap. 29 § IL eller att Sveriges beskattningsrätt ändå är begränsad genom ingångna dubbelbeskattningsavtal. Exempelvis måste sådan verksamhet som var aktuell i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* i regel pågå i minst tolv månader för att fast driftställe ska föreligga enligt de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra stater och som bygger på OECD:s modellavtal.²⁶²

Genom detta förfarande kan dock SKV säkerligen ha fog för att vissa utländska företag kan komma att vara skattskyldiga i Sverige. Regleringen tillämpas dock i likhet med den belgiska lagstiftningen i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* automatiskt oavsett om det finns fog för skattskyldighet i Sverige eller inte. Den tillämpas också automatiskt utan att hänsyn tas till de utländska företag som står utanför F-skattesystemet.

Jag menar därför att den svenska regleringen också bygger på en allmän presumtion för skatteundandragande och att den av det skälet inte kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen. Omständigheterna i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* är så slående lik den svenska regleringen som nu införts att slutsatserna i det målet inte kan bortses ifrån. Det måste därför konstateras att den svenska regleringen i denna del är fördragsstridig

²⁶² Se exempelvis artikel 5.3 i bilagan till Lag (1991:606) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien.

vilket gör att den inte kan tillämpas. Eftersom den svenska regleringen inte kan rättfärdigas med hänvisning till ett trängande allmänintresse enligt rule of reason-doktrinen saknas det skäl att gå vidare i bedömningen och utröna om regeln är proportionerlig eller inte.

Även om det mot all förmodan skulle gå att rättfärdiga regeln med hänvisning till en effektiv skattekontroll eller en effektiv skatteuppbörd så är förfarandet för återbetalning av gjorda skatteavdrag oproportionerlig eftersom det i princip inte kommer vara möjligt för utländska företag att få de gjorda skatteavdragen återbetalda förrän SKV fattat beslut om slutlig skatt. Vilket teoretiskt kan ta upp emot två år och som sannolikt innebär att de utländska företagen ändå måste bevisa att de inte är skattskyldiga i Sverige.

4.2.4 Sammanfattning

Skyldigheten för svenska företag att göra skatteavdrag på ersättningar till utländska företag i Sverige för arbete som denne utfört i Sverige aktualiserar friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 56 och 57 FEUF.

Denna reglering innebär, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, att det föreligger en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster ur såväl ett tjänsteleverantörs perspektiv som ur ett tjänstemottagarperspektiv.

Inskränkningen kan dock inte rättfärdigas med stöd av rule of reason-doktrinen eftersom den baseras på en allmän presumtion för skatteundandragande.

Regleringen är därför fördragsstridig och kan inte tillämpas.

4.3 Uppgiftsskyldighet för utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige

4.3.1 Tillämplig fördragsfrihet

Den nya skyldigheten att lämna särskilda uppgifter kommer endast att träffa vissa utländska företag och under vissa förutsättningar. Skyldigheten träffar utländska företag som *hör hemma i utlandet* och som *inte* bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige och som *inte* lämnar inkomstdeklaration och antingen (1) är godkända för F-skatt, (2) är skyldiga att göra skatteavdrag från ersättning för arbete eller (3) är skyldiga tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.

Den särskilda uppgiftsskyldigheten träffar således de utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige men på ett sådant sätt att det ännu inte konstituerat fast driftställe; den särskilda uppgiftsskyldigheten har som syfte att ta reda på just detta. Det står därför klart att den särskilda uppgiftsskyldigheten blir aktuell först sedan utländska företagen valt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Detta innebär att det föreligger en gränsöverskridande aktivitet som gör att de grundläggande friheterna i FEUF blir tillämpliga. Däremot uppstår gränsdragningsfrågor mellan etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster.

Att etableringsfriheten eventuell kan bli aktuell får ses mot bakgrund av att SKV vill få in information för att bedöma om de utländska företagen är skattskyldiga enligt IL. Vilket fordrar fast driftställe i Sverige som i sin tur anses vara en s.k. sekundäretablering som omfattas av etableringsfriheten. Det kan därför vara så att den särskilda uppgiftsskyldigheten kommer att träffa utländska företag som har utnyttjat etableringsfriheten på så vis att SKV konstaterar att fast driftställe förelegat under beskattningsåret.

Å andra sidan är ett utav rekvisiten att verksamheten *inte* ska ha bedrivits från ett fast driftställe i Sverige för att skyldigheten ska inträda. Det vill säga, skyldigheten aktualiseras innan det kan konstateras att ett utländskt företag etablerat sig i Sverige på sådant sätt att det föreligger ett fast driftställe men att företaget ändå bedriver näringsverksamhet i Sverige. På motsvarande sätt kommer den särskilda uppgiftsskyldigheten att träffa utländska företag som inte kan anses vara etablerade i fördragets mening utan som istället faller in under tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster.

En tillämpning av Fidium Finanz-doktrinen bör dock leda till att friheten att tillhandahålla tjänster anses vara dominerande över etableringsfriheten. Skälet är den särskilda uppgiftsskyldigheten kommer ha en avgörande inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster eftersom i princip alla utländska företag som har ett godkännande för F-skatt och som verkar mer eller mindre tillfälligt i Sverige kommer att behöva lämna särskilda uppgifter. Den särskilda uppgiftsskyldigheten påverkar endast etableringsfriheten i de fall då SKV finner att det föreligger ett fast driftställe. Av detta följer således att den särskilda uppgiftsskyldigheten i princip påverkar alla tjänsteutövare. Av praxis följer nämligen att för att etableringsfriheten ska ta över friheten att tillhandahålla tjänster så krävs det tjänsteleverantören har en infrastruktur som gör det möjligt att i värdlandet bedriva näringsverksamhet stadigvarande och kontinuerligt och utifrån denna infrastruktur vända sig medborgarna i värdlandet.²⁶³ I princip krävs det en ständig närvaro i värdstaten för att etableringsfriheten ska bli tillämplig.²⁶⁴ Uppgiftsskyldigheten kommer därför att i majoriteten av fallen träffa tjänsteutövare och skyldigheten har därför en avgörande inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster.

Som erinrats om tidigare är betydelsen av tillämplig fördragsfrihet av störst intresse när den fria rörligheten för kapital potentiellt också kan vara tillämplig. Icke desto mindre ingår det i den EU-rättsliga metoden att fastställa tillämplig fördragsfrihet. Bestämmelserna i 33 kap. SFL aktualiserar således friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 56 och 57 FEUF. I propositionen har samma bedömning gjorts.²⁶⁵

4.3.2 Restriktionsprövning

Det särskiljande kriteriet för att det överhuvudtaget ska bli aktuellt med att lämna särskilda uppgifter är nämligen att företaget ska *vara hemmahörande i utlandet*. Skyldigheten träffar alltså enbart utländska företag.²⁶⁶ En rimlig utgångspunkt är därför att undersöka om inte den särskilda uppgiftsskyldigheten kan anses vara diskriminerande.

För att så ska vara fallet krävs det först och främst att två jämförelsegrupper behandlas olika. De aktuella bestämmelserna som införts i 33 kap. SFL tar explicit sikte på utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige.

²⁶³ C-215/01 *Bruno Schmitzer* p. 32.

²⁶⁴ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 19.

²⁶⁵ Prop. 2019/20:190 s. 114.

²⁶⁶ Se avsnitt 1.7.

Det står således klart att de aktuella bestämmelserna behandlar företag olika. Exempelvis behöver inte ett svenskt företag som bedriver näringsverksamhet lämna motsvarande uppgifter. Det går således att konstatera att bestämmelserna i 33 kap. SFL behandlar företag olika beroende på vilket nationalitet företaget har.

Nästa fråga är sedan om denna skillnad i behandling av utländska företag personer jämfört med svenska företag också utgör ett missgynnande där både öppen och dold diskriminering ska beaktas.

Vad gäller missgynnande kan följande sägas om den särskilda uppgiftsskyldigheten. Regeringen har konservativt beräknat att de löpande kostnaderna för att lämna särskilda uppgifter uppgår till totalt 29,7 miljoner per år för de utländska företagen som omfattas av den särskilda uppgiftsskyldigheten.²⁶⁷ Dessutom finns risker i form av särskilda avgifter. Dels förseningsavgifter för det fall de särskilda uppgifterna inte har kommit in till SKV inom föreskriven tid, dels skattetillägg för det fall SKV gör bedömningen att det har lämnats oriktiga uppgifter vad gäller innehållet i de särskilda uppgifterna. Dessa kostnader och risker utgör därför ett missgynnande.

Missgynnandet har också samband med nationalitet (öppen diskriminering). Skälet är att motsvarande kostnader och risker aldrig blir aktuella för det fall det hade varit fråga om ett svenskt företag. Skillnaderna i behandling baserar sig således på var företaget *hör hemma*. Svenska företag kommer aldrig att omfattas av den särskilda uppgiftsskyldigheten och de därtill hörande riskerna eftersom svenska företag per definition inte kan *höra hemma i en annan stat*.

Den sista bedömningen i diskrimineringsanalysen är sedan om situationerna ovan är att betrakta som objektivt jämförbara. Att så inte är fallet följer generellt av C-279/93 *Schumacker* och den grundläggande principen att obegränsat och begränsat skattskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Enligt EU-domstolens praxis ska dock frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation prövas med beaktande av det syfte som eftersträvas genom de aktuella nationella bestämmelserna.²⁶⁸ Syftet med den särskilda uppgiftsskyldigheten är som har berörts i tidigare avsnitt att SKV ska kunna kontrollera om utländska företag som exempelvis har ett godkännande för F-skatt och som inte lämnat inkomstdeklaration är skattskyldiga i Sverige.

²⁶⁷ Prop. 2019/20:190 s. 139.

²⁶⁸ C-28/17 *NN* p. 31.

Med beaktande av syftet är det sannolikt så att det inte går att identifiera en jämförbar intern situation. Skälet är att den särskilda uppgiftsskyldigheten endast aktualiseras i den gränsöverskridande situationen.²⁶⁹ Utredningen av skattskyldighet för motsvarande svenska företag är i princip obefintlig. Vad gäller juridiska personer är de redan på grund av sin registrering enligt 6 kap. 3 § IL att se som obegränsat skattskyldiga i Sverige. Svenska företag behöver därför inte lämna några uppgifter om eventuell skattskyldighet eftersom det inte finns några skäl till det. Det finns således ingen objektivt jämförbar situation varför det inte kan vara fråga om diskriminering. I propositionen uttalades det dock att bestämmelserna om den särskilda uppgiftsskyldigheten motsvarades av skyldigheten för svenska företag att lämna inkomstdeklaration samt att uppgiftsskyldigheten var mindre betungande än lämnandet av inkomstdeklaration varför den särskilda uppgiftsskyldigheten inte kunde anses vara diskriminerande.²⁷⁰ Detta uttalande går således att tolka som att det i och för sig föreligger objektivt jämförbara situationer (subjekten går att jämföra eftersom de båda har skyldigheter att lämna in diverse underlag till SKV) men att det inte föreligger något missgynnande av den gränsöverskridande situationen (mindre betungande att lämna särskilda uppgifter än inkomstdeklaration).

Oavsett om det kunde anses föreligga diskriminering eller inte, så tog regeringen höjd för att den särskilda uppgiftsskyldigheten likväl kunde anses utgöra en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.²⁷¹ Uttalandet får förstås som att med inskränkning avses i det fallet ett icke-diskriminerande hinder. De risker i ansvarighetshänseende som beskrivits ovan kan innebära att utländska företag avhålls från att bedriva näringsverksamhet i Sverige varför det i princip föreligger ett icke-diskriminerande hinder. Av EU-domstolens praxis framgår det nämligen att nationella regler som innebär att det blir mindre attraktivt att utöva den fria rörligheten för tjänster utgör en inskränkning av samma frihet.²⁷² Den aktuella skyldigheten att lämna särskilda uppgifter och därtill hörande risker för förseningsavgifter och skattetillägg måste innebära att det blir mindre attraktivt för utländska företag att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Följaktligen bör det föreligga det en inskränkning i form av ett icke-diskriminerande hinder i friheten att tillhandahålla tjänster.

I det tidigare behandlade avgörandet C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* fastställde EU-domstolen att de belgiska skattereglerna inte var förenliga

²⁶⁹ Jfr Ståhl m.fl. (2011) s. 105.

²⁷⁰ Prop. 2019/20:190 s. 114.

²⁷¹ Prop. 2019/20:190 s. 114.

²⁷² Se exempelvis C-330/07 *Jobra* p. 19 och C-287/10 *Tankreederei* p. 24.

med artiklarna 56 och 57 i FEUF. Av betydelse här är att såväl generaladvokat Tizzano i sitt förslag till avgörande som EU-domstolen i sina domskäl gav förslag på åtgärder som hade varit mindre betungande och följaktligen *mindre inskränkande* för friheten att tillhandahålla tjänster.

Generaladvokat Tizzano menade att det eftersträvade målet – bekämpande av skatteundandragande – istället kunde ha skett genom att de icke registrerade aktörerna lämnade viss information till de belgiska skattemyndigheterna om sin skattesituation. En sådan typ av deklaration skulle nämligen innebära att de belgiska skattemyndigheterna fick vissa garantier i informationshänseende. Vilket skulle möjliggöra för de belgiska skattemyndigheterna att genomföra kontroller under arbetenas gång och från fall till fall, och endast vid uppenbar och bevisad risk för skatteundandragande, vidta nödvändiga åtgärder. På så sätt skulle friheten att tillhandahålla tjänster *inte otillbörligen inskränkas*.²⁷³ Generaladvokat Tizzano menade med hänvisning till tidigare praxis att EU-domstolen ansett att olika former av informationsplikt var ett giltigt och effektivt alternativ till mycket restriktiva bestämmelser.²⁷⁴

EU-domstolen gjorde ett snarlikt uttalande. Vad gällde den s.k. innehållandeskyldigheten för belgiska uppdragsgivare, så kunde en *mindre restriktiv åtgärd* än att frånta de icke registrerade tjänsteleverantörerna möjligheten att omedelbart disponera en icke försumbar del av sina inkomster, ha varit ett system som baserades på utbyte av information mellan uppdragsgivarna, de icke registrerade aktörerna och den belgiska skattemyndigheten. Vilket skulle kunna utformas som ett krav för alla belgiska uppdragsgivare att informera den belgiska skattemyndigheten om alla avtal som ingåtts med icke registrerade aktörer eller om de betalningar som hade verkställts till sådana aktörer.²⁷⁵

Uttalandena från generaladvokat Tizzano och EU-domstolen är intressanta på flera sätt för den särskilda uppgiftsskyldigheten. Först och främst måste något sägas om uttalandenas rättskällevärde. En generaladvokats förslag till avgörande är inte en dom och har inte samma rättskällevärde som EU-domstolens efterföljande dom. Endast i den mån EU-domstolen anammar generaladvokatens argumentation eller om det görs direkta hänvisningar till förslaget kan det ha direkt rättskällevärde.²⁷⁶ Att EU-domstolen tillämpat generaladvokat Tizzanos argumentation framstår som självklart varför

²⁷³ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 43.

²⁷⁴ GA Tizzano i förslag till avgörande i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* fotnot nr. 17.

²⁷⁵ C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 39.

²⁷⁶ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 117.

uttalandet har ett direkt rättskällevärde. Generaladvokat Tizzanos uttalande måste dock ställas i relation till på vilket sätt det sedan användes i den efterföljande domen. EU-domstolens uttalande gjordes nämligen obiter dicta. Med det avses uttalanden som gjordes i förbigående och som inte var nödvändiga för avgörandet i målet.²⁷⁷ Det var inte nödvändigt för EU-domstolen tolkning av friheten att tillhandahålla tjänster i artiklarna 56 och 57 i FEUF i det aktuella målet att ge förslag på alternativ lagstiftning. Uttalandena får därför ses som en form av service av EU-domstolen där domstolen upplysningsvis gav tips på hur den fördragsstridiga lagstiftningen skulle kunna ordnas till.

Av ordalydelsen i EU-domstolens uttalande, som får anses vara uttalandet av högst dignitet, framgår det att ett system baserat på informationsutbyte endast var *mindre restriktivt* i förhållande till att de icke registrerade aktörerna berövades en del av sina inkomster. Det går således inte att tolka uttalandet som att den alternativa lösningen med informationsutbyte var förenlig med FEUF på sått sätt informationsutbyte inte skulle utgöra ett hinder vid en restriktionsprövning. Av EU-domstolens praxis framgår det nämligen att även en snäv eller en obetydlig inskränkning av den fria rörligheten är otillåten enligt FEUF.²⁷⁸ Det innebär att ett hinder fortfarande är ett hinder även om det är ett mindre restriktivt sådant. Det är här vikten av att strukturera upp argumentationen blir särskilt tydlig för att förstå i vilken del av prövningen EU-domstolen hänför sina uttalanden till. Exempelvis går det enligt mig inte att tolka uttalandet som att det gjordes i förhållande till rättfärdigandeprövningen utan att det gjordes i förhållande till restriktionsprövningen.

Sammanfattningsvis kan följande sägas om restriktionsprövningen. Den särskilda uppgiftsskyldigheten kan inte anses som diskriminerande. Däremot föreligger det icke-diskriminerande hinder av två skäl. Dels genom en självständig analys på så sätt att den särskilda uppgiftsskyldigheten kan avskräcka utländska företag från att söka tillträde till den svenska marknaden eftersom detta är förenat med kostnader och risker i form särskilda avgifter, dels genom uttalandena i mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*. Följaktligen föreligger det hinder i friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 och 57 FEUF.

²⁷⁷ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 53.

²⁷⁸ Se exempelvis C-34/98 *Franska republiken*, p. 49; C-9/02 *Hughes de Lasteyrie* p. 43; C-170/05 *Denkavit* p. 50; C-233/09 *Dijkman* p. 24.

4.3.3 Rättfärdigandeprövning

I propositionen anfördes det att den särskilda uppgiftsskyldigheten kunde rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skattekontroll. Skälet var att utan de särskilda uppgifterna så kunde inte SKV göra bedömningar av om utländska företags verksamhet i Sverige innebär att verksamhetens resultat skulle beskattas här. Enligt regeringen var därför den särskilda uppgiftsskyldigheten ägnat att säkerställa att det målet uppnåddes och den gick inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.²⁷⁹

EU-domstolen har i mål C-250/95 *Futura Participations* principiellt accepterat effektiv skattekontroll som rättfärdigandegrund.²⁸⁰ Med skattekontroller avses enligt etablerad praxis från EU-domstolen åtgärder som är avsedda att bekämpa skatteundandragen och skatteflykt.²⁸¹ En effektiv skattekontroll utgör därför ett trängande allmänintresse som kan motivera inskränkningar vid utövandet av de grundläggande friheterna i FEUF. Det innebär att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som möjliggör att de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna medlemsstat samt förluster som har samband med inkomsterna kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.²⁸² Kännetecknande för den effektiva skattekontrollen är att den således kan rättfärdiga att medlemsstater har vissa kontrollregler och krav på viss bevisning i sin lagstiftning för att exempelvis kunna yrka avdrag för förluster etc.²⁸³

EU-domstolen har dock prövat rättfärdigandegrunden effektiv skattekontroll i samband med frågan om inkomstbeskattning av allmännyttiga stiftelser. För den särskilda uppgiftsskyldigheten för utländska företag är det av särskilt intresse. För det första kan stiftelser enligt de närmare bestämmelserna i 7 kap. IL vara s.k. inskränkt skattskyldiga. Vilket innebär att de endast är skattskyldiga för vissa inkomster. På motsvarande sätt ska därför stiftelser enligt 33 kap. 2 § SFL också lämna särskilda uppgifter för att SKV ska kunna bedöma om förutsättningarna för den inskränkta skattskyldigheten enligt 7 kap. IL är uppfyllda. Det bör därför vara möjligt att ur EU-domstolens domskäl finna generella uttalanden om vilka krav som kan ställas på stiftelser och analogt tillämpa dessa uttalanden på den särskilda uppgiftsskyldigheten som gäller för de utländska företagen som bedriver viss verksamhet här i Sverige.

²⁷⁹ Prop. 2019/20:190 s. 114.

²⁸⁰ Dahlberg (2020) s. 412.

²⁸¹ C-318/10 *SIAT* p. 44 och C-135/17 *X-GmbH* p. 74.

²⁸² C-250/95 *Futura Participations* p. 31.

²⁸³ Ståhl m.fl. (2011) s. 157.

Mål C-386/04 *Centro di Musicologia* rörde en italiensk allmännyttig stiftelse som ägde en näringsfastighet i München, Tyskland. Den tyska skattemyndigheten ansåg att stiftelsen var skattskyldig för uthyrnings- och arrendeinkomsterna från nämnda näringsfastighet.²⁸⁴ Det var i princip ostridigt att den italienska stiftelsen var skattebefriad enligt de generella reglerna för stiftelser i Tyskland.²⁸⁵ Däremot var det så att eftersom stiftelsen hade sitt säte och sin ledning i Italien så var stiftelsen att betrakta som begränsat skattskyldig för uthyrningsinkomsterna i Tyskland. Vilket enligt de tyska reglerna innebar att den italienska stiftelsen inte var skattebefriad från de ovan nämnda inkomsterna.²⁸⁶

EU-domstolen fann att de aktuella reglerna utgjorde en inskränkning i den fria rörligheten för kapital.²⁸⁷ Tyskland ansåg dock att bestämmelserna kunde motiveras med bland annat hänvisning till behovet av en effektiv skattekontroll.²⁸⁸ Som skäl angavs bland annat det att det var svårt att kontrollera om utländska stiftelser uppfyllde kraven för skattebefrielse enligt den nationella lagstiftningen.²⁸⁹

EU-domstolen uttalade att en medlemsstat fick, innan den beviljade en stiftelse skattebefrielse, vidta åtgärder för att på ett klart och precist sätt pröva huruvida stiftelsen uppfyllde de krav som uppställts i den nationella lagstiftningen för att sådan befrielse skulle kunna beviljas.²⁹⁰ Det fanns inte heller något som hindrade den tyska skattemyndigheten från att begära in relevant bevisning som möjliggjorde för skattemyndigheten att vidta de nödvändiga undersökningar som fordrades för att kontrollera en stiftelse som ansökt om skattebefrielse.²⁹¹

Med en analog tillämpning av C-386/04 *Centro di Musicologia* bör därför den särskilda uppgiftsskyldigheten som gäller för de utländska företagen utan också kunna rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skattekontroll. För det fall den särskilda uppgiftsskyldigheten kan rättfärdigas så måste även proportionalitetsprincipen beaktas på så sätt den särskilda uppgiftsskyldigheten ska vara ägnad att garantera att det eftersträvade målet – kontroll av skattskyldighet – uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga.²⁹²

²⁸⁴ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 7–8.

²⁸⁵ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 9–10.

²⁸⁶ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 11.

²⁸⁷ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 28.

²⁸⁸ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 43.

²⁸⁹ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 46.

²⁹⁰ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 48.

²⁹¹ C-386/04 *Centro di Musicologia* p. 49.

²⁹² C-478/98 *Konungariket Belgien* p. 41 och C-344/02 *Franska republiken* p. 22.

I det avseendet hänvisar EU-domstolen ofta till Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.²⁹³ Direktivet har genomförts i svensk rätt genom Lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Det torde dock vara i undantagsfall att utländska myndigheter sitter på samtliga upplysningar som är nödvändiga för att konstatera att företag, som i och för sig har hemvist i samma medlemsland som myndigheten i fråga, har ett fast driftställe i ett annat medlemsland.²⁹⁴ Reglerna är därför inte oproportionerliga på den grunden.

I propositionen hänvisade dock ett flertal remissinstanser till att utformningen av den särskilda uppgiftsskyldigheten var för brett utformad och kunde uppfattas som oproportionerlig.²⁹⁵

Eftersom syftet är att de särskilda uppgifterna ska kunna användas för bedömning av skattskyldighet enligt IL bör rimligtvis uppgifterna begränsas till att korrespondera mot centrala rekvisit i 2 kap. 29 § IL.

Av 33 kap. 6 a § SFL framgår det att det rör sig om tre olika informationstyper som ska lämnas. Information ska lämnas om *vilken verksamhet* som bedrivits i Sverige, under vilken *tid* verksamheten bedrivits samt *övriga förhållanden* som behövs för bedömning av skattskyldighet enligt IL. De två förstnämnda får anses vara ägnade att uppnå det eftersträvade målet och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Information om *vilken* verksamhet är nödvändig mot bakgrund av 2 kap. 29 § tredje stycket IL som förklarar vilka verksamheter som inte ska anses konstituera fast driftställe. Uppgifter om *tid* är relevant mot bakgrund av rekvisitet *stadigvarande* i 2 kap. 29 § första stycket IL.

Det är däremot något oklart vad uppgifterna om *de övriga förhållandena som behövs för bedömningen av skattskyldighet enligt IL* egentligen ska bestå av. Detta är inte heller något som finns exemplifierat i propositionen. Ur proportionalitetssynpunkt kan det givetvis ifrågasättas eftersom det svårigen kan sägas att det eftersträvade målet, kontroll av skattskyldighet, uppnås i de fall då SKV inte kan precisera vad det är för uppgifter som behövs. Det finns således en risk för att vissa uppgifter inte blir nödvändiga för bedömningen av skattskyldighet och blir överskottsinformation.

²⁹³ Ståhl m.fl. (2011) s. 156.

²⁹⁴ Jfr analogt C-725/18 *Anton van Zantbeek* p. 38.

²⁹⁵ Prop. 2019/20:190 s. 98.

Eftersom lämnandet av särskilda uppgifter också är kopplat till sanktionssystemet i form av särskilda avgifter så finns det skäl att verkligen minimera uppgiftslämnandet eller precisera vilka uppgifter som egentligen krävs. I propositionen uttalades det dock att ytterligare preciseringar av vilka uppgifter som skulle lämnas kunde meddelas genom myndighetsföreskrifter.²⁹⁶ Givet att så blir fallet bör även denna grund för uppgiftslämnande ha ett syfte och en funktion och bör då kunna anses som proportionerlig. Risker för särskilda avgifter är som diskuterats i tidigare avsnitt också proportionerliga och så även i detta avseende.

4.3.4 Sammanfattning

Skyldigheten för utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige att lämna särskilda uppgifter aktualiserar friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 56 och 57 FEUF.

Den särskilda uppgiftsskyldigheten är inte diskriminerande. Den utgör dock ett icke-diskriminerande hinder. Dels mot bakgrund av de risker som finns vad gäller särskilda avgifter för utländska företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige, dels mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i praxis som går att tolka som att informationsplikt i och för sig kan utgöra ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster.

Den särskilda uppgiftsskyldigheten kan dock rättfärdigas med hänvisning till behovet av en effektiv skattekontroll. Detta mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i praxis.

Den särskilda uppgiftsskyldigheten är därför förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster enligt artiklarna 56 och 57 FEUF.

²⁹⁶ Prop. 2019/20:190 s. 100.

5 Avslutande diskussion

Uppsatsens syfte var att undersöka om tre lagförslag som numera blivit svensk lag var förenliga med de grundläggande friheterna i FEUF. Som framgått av analysen går det att konstatera på goda grunder att i vart fall en utav dessa ändringar är fördragsstridig. Jag tänker inte här på nytt upprepa skälen till de slutsatserna eftersom dessa redan är sammanfattande i analysavsnittet. Av förklarliga skäl bör dock den avslutande diskussionen ägna några tankar om vilka skäl som kan tänkas förklara de skilda uppfattningarna vad gäller fördragsenligheten och hur den uppkomna situationen kan lösas.

Vad som är slående vid läsning av den EU-rättsliga analysen i såväl promemorian som i propositionen är att det inte finns några källor som styrker påståendena om att reglerna är förenliga med de grundläggande friheterna i FEUF. Det är därför svårt att avgöra om den EU-rättsliga analysen som har gjorts i förarbetena bygger på källmaterial i form av praxis från EU-domstolen, bara att det inte har redovisats i själva texten.

Min personliga uppfattning är dock att den EU-rättsliga analysen som genomfördes i förarbetena var skönsmässigt utförd baserad på i princip inget källmaterial alls. Givetvis kan det vara fel uppfattning, men varför ska en bli övertygad om det omvända bara för att en bit text med slutsatser finns medtagna i något som betraktas som en rättskälla? Det hade varit en sak om den EU-rättsliga analysen hade baserats på källor eftersom det då hade varit möjligt att syna argumenteten som förts fram och även kunnat identifiera styrkor och svagheter i ens egen argumentation.

Vad är då skälen till det något svala intresse för EU-rättsliga analyser i detta fall? Jag menar att svaret på den frågan bör sökas i att initiativet till lagstiftningen togs av SKV i detta fall. Skälet är inte att SKV inte uppmärksammat de EU-rättsliga frågorna; snarare tvärtom. Det handlar kanske mer om att det inte kan uteslutas att SKV varit så måna om få igenom nämnda lagstiftning, eftersom de uppenbarligen såg ett behov av den, att effektiva skatteförfaranderegler helt enkelt ansågs viktigare än att ha EU-konforma regler.

Hur ska då den fördragsstridiga delen åtgärdas? Ett sätt är såklart att återgå till den förra lydelsen av 10 kap. 6 § SFL som innebar att skatteavdrag bara skulle göras om mottagaren – det utländska företaget – bedrev näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige och kombinera detta med en form av uppgiftsskyldighet. Uppgiftsskyldigheten skulle också kunna

omarbetas så att den placeras på de svenska företagen som kontrakterar utländska företag för diverse tjänster i Sverige. Detta verkar vara en lösning som EU-domstolen i vart fall är beredd att acceptera.

De nya reglerna i SFL är nu i kraft och ska tillämpas från och med 2021-01-01. Det återstår att se om de aktörer som omfattas av regeländringarna uppmärksammar problematiken som de nya reglerna medför. Detta kan givetvis dröja mot bakgrund av den rådande pandemin där de gränsöverskridande aktiviteterna minskat kraftigt. Kanske blir det en icke-fråga om de utländska företagen som omfattas av de nya reglerna helt enkelt accepterar att det behövs ett godkännande för F-skatt för att kunna bedriva näringsverksamhet i Sverige på ett smärtfritt sätt. Detta får tiden utvisa.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Propositioner

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet*.

Prop. 2016/17:58 *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen*.

Prop. 2019/20:190 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige*.

Utskottsbetänkanden

Bet. 2020/21:SkU5 *Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige*.

Övrigt riksdagstryck

Rskr. 2020/21:33.

Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 3 u., Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm, 2016.

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen*, 13 u., elektronisk lagkommentar från Norstedts Juridik AB, 2020.

Blank Thörnroos, Pia & Sindahl, Mikael, *Socialavgifter och skatteavdrag: praktisk vägledning*, Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm, 2017.

Capellen van der, Pernilla, *Regelverket om det ekonomiska arbetsgivarbegreppet – så blev det!*, Svensk Skattetidning 2020:8, s. 455–471.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5 u., Studentlitteratur AB, Lund, 2020.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod: Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 u., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2011.

Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure Förlag AB, Stockholm,

2016.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt del 1–2*, 17 u., Studentlitteratur AB, Lund, 2019.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 u., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2018.

Reichel, Jane: ”EU-rättslig metod” i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 2 u., Studentlitteratur AB, Lund, 2018.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 u., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2018.

Saric, Mato & Schwartz, Christian, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, Svensk Skattetidning 2018:5, s. 329–341.

Ståhl, Kristina, *AI EG-fördraget*, Skattenytt 2007:6 s. 350–361.

Ståhl, Kristina, *Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler?*, Europarättslig tidskrift 2008, s. 123–132.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3 u., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011.

Terra, Ben & Wattel, Peter, *European tax law: general topics and direct taxation volume 1*, 7 u., Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn, 2019.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2018.

Övrigt

Skatteverket, *När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe?*, 2015-03-16, Dnr. 131 160469-15/111, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/337845.html>> (besökt 2020-12-19).

Skatteverket, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, 2017-06-19, Dnr. 2 02 253985-17/113, <<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/skrivelser/2017/skrivelser2017/20225398517113.5.515a6be615c637b9aa466ec.html>> (besökt 2020-12-19).

Skatteverket, *Vem kan bli godkänd för F-skatt eller FA-skatt?*, 2020,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/1292.html>
> (besökt 2020-12-19).

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

C-6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L*, ECLI:EU:C:1964:66.

C-106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, ECLI:EU:C:1978:49.

C-270/83 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken*, ECLI:EU:C:1986:37.

C-49/89 *Corsica Ferries France mot Direction générale des douanes françaises*, ECLI:EU:C:1989:649.

C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman*, ECLI:EU:C:1995:463.

C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, ECLI:EU:C:1995:411.

C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions*, ECLI:EU:C:1997:239.

C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna*, ECLI:EU:C:1999:524.

C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, ECLI:EU:C:1999:216.

C-34/98 *Europeiska kommissionen mot Franska republiken*, ECLI:EU:C:2000:84.

C-478/98 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, ECLI:EU:C:2000:497.

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*, ECLI:EU:C:2002:749.

C-215/01 *Bruno Schnitzer*, ECLI:EU:C:2003:662.

C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, ECLI:EU:C:2004:138.

C-334/02 *Europeiska kommissionen mot Franska republiken*, ECLI:EU:C:2004:129.

C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, ECLI:EU:C:2006:630.

C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer mot Finanzamt München für Körperschaften*, ECLI:EU:C:2006:568.

C-433/04 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, ECLI:EU:C:2006:702.

C-452/04 *Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, ECLI:EU:C:2006:631.

C-170/05 *Denkavit Internationaal BV och Denkavit France SARL mot Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, ECLI:EU:C:2006:783.

C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, ECLI:EU:C:2007:754.

C-282/07 *Belgiska staten - SPF Finances mot Truck Center SA*, ECLI:EU:C:2008:762.

C-330/07 *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH mot Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*, ECLI:EU:C:2008:685.

C-233/09 *Gerhard Dijkman och Maria Dijkman-Lavaleije mot Belgische Staat*, ECLI:EU:C:2010:397.

C-287/10 *Tankreederei I SA mot Directeur de l'administration des contributions directes*, ECLI:EU:C:2010:827.

C-318/10 *SIAT SA mot État belge*, ECLI:EU:C:2012:415.

C-498/10 *X NV mot Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2012:635.

C-48/13 *Nordea Bank Danmark A/S mot Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2014:2087.

Förenade målen C-53/13 och C-80/13 *Strojírny Prostějov, a.s. och ACO Industries Tábor s.r.o. mot Odvolací finanční ředitelství*, ECLI:EU:C:2014:2011.

C-28/17 *NN A/S mot Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2018:526.

C-135/17 *X-GmbH mot Finanzamt Stuttgart – Körperschaften*,
ECLI:EU:C:2019:136.

C-679/17, *Vlaamse Gewest och Vlaamse Gewest mot Johannes Huijbrechts*,
ECLI:EU:C:2018:940.

C-482/18 *Google Ireland Limited mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága*, ECLI:EU:C:2020:141.

C-565/18 *Société Générale S.A. mot Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso*, ECLI:EU:C:2020:318.

C-725/18 *Anton van Zantbeek VOF mot Ministerraad*, ECLI:EU:C:2020:54.

C-788/18 *Stanleyparma Sas di Cantarelli Pietro & C. och Stanleybet Malta Ltd mot Agenzia delle Dogane e dei Monopoli UM Emilia Romagna – SOT Parma*, ECLI:EU:C:2020:110.

C-558/19 *Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj mot Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili*, ECLI:EU:C:2020:806.

Generaladvokatens förslag till avgörande

GA Léger i C-290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, ECLI:EU:C:2006:323.

GA Tizzano i C-433/04 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien*, ECLI:EU:C:2006:239.

GA Kokott i C-75/18 *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*,
ECLI:EU:C:2019:492.

GA Kokott i C-323/18 *Tesco-Global Áruházak Zrt. mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:567.

GA Kokott i C-405/18 *AURES Holdings a.s. mot Odvolací finanční ředitelství*, ECLI:EU:C:2019:879.

GA Kokott i C-482/18 *Google Ireland Limited mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:728.