



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Caroline Ohlsson

Ekonomiska arbetsgivarbegreppet

Uthyrningsregeln, ett undantag av 183-dagarsregeln

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2021

Summary	2
Sammanfattning	3
Förkortningslista	4
1. Inledning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Perspektiv	8
1.6 Disposition	9
2. Arbetsgivarbegrepp	9
2.1 Ärendets gång	9
2.2 183-dagarsregeln	11
2.3 Legalt arbetsgivarbegrepp	12
2.4 Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp	12
3. Den nya lagstiftningen	13
3.1 Syftet med det ekonomiska arbetsgivarbegreppets införande	13
3.2 Den nya lagstiftningen	14
3.3 Möjliga konsekvenser	16
4. Andra länder	19
5. Analys	20
6. Slutsats	22
Källförteckning	24

Summary

The purpose of this thesis is to investigate whether Sweden's introduction of the economic employer concept have had the desired effect. The purpose of the concept's incorporation into legislation is to create competition - neutral rules where companies are not to be employed due to tax rules but on commercial grounds. The concept is already known on a global level and means that employees not only have their legal employer, the one with whom they have an employment contract, but also a financial employer who benefits the employee. For tax purposes, this means that foreign workers must also be taxed in accordance with domestic legislation in accordance with the rental rule. Previously, these workers paid tax in their country of residence according to the 183-day rule that is the main rule in the OECD's model agreement. Sweden has previously strictly applied the 183-day rule, but when it comes to hiring labor, exceptions will be introduced in the rule. The 15-day rule and the 45-day rule takes over in cases that are counted as hiring out labor. In order for it to be a rental situation, there must be a physical person who is an employee, a legal employer in another country and a client with a permanent place of business in Sweden. The employee may work in Sweden without paying tax for 15 consecutive days and a total of 45 days in a calendar year.

Criticism has been directed towards the new legislation, since several consultative bodies believe that there is a risk that the Swedish industry may suffer due to the complex rules that the new legislation entails. In order for an employee to be able to work in Sweden according to the rental rule, its legal employer must register its company with the Swedish Tax Agency and tentatively tax its employees. It thus requires that both the company and the employee have accounts with the Swedish Tax Agency. If the registration or tax deduction is not managed on the remuneration that employees earn for work performed in Sweden, the employee may have to pay residual tax. If it turns out that the employee did not have to pay tax, the employee will receive the tax back the year after the income year.

The analysis of the thesis shows that there are doubts as to whether the incorporation of economic employer concepts really reaches its goals in all industries. As there are no rules on how many hours an employee gets a job if the employee falls outside the law of working time (1982:673) § 2, an employee in certain industries can continue to work as usual as long as he has time to work his hours during the much narrower time frame.

Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att utreda om Sveriges införande av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet ger önskad effekt. Syftet med begreppets inkorporering i lagstiftningen är att skapa konkurrensneutrala regler där företag inte ska anställa på grund av skatteregler utan på affärsmässiga grunder. Begreppet är sedan tidigare känt på global nivå och innebär att arbetstagare inte bara har sin legala arbetsgivare, den som arbetstagaren har ett anställningsavtal med, utan även en ekonomisk arbetsgivare som är den arbetsgivaren som har den faktiska nyttan för arbetstagaren. Skattemässigt innebär det att även utländska arbetstagare ska beskattas enligt inhemsk lagstiftning enligt uthyrningsregeln. Tidigare har dessa arbetstagare betalat skatt i sitt hemviststat enligt 183-dagarsregeln som är huvudregeln i OECD:s modellavtal. Sverige har tidigt strikt tillämpat 183-dagarsregeln men när det gäller uthyrning av arbetskraft så kommer det numera ske undantag i regeln. 15- och 45-dagarsregeln tar över i de fall som räknas som uthyrning av arbetskraft. För att det ska röra sig om en uthyrningssituation så behöver det finnas en fysisk person som är arbetstagare, en legal arbetsgivare i ett annat land samt en uppdragsgivare med fast driftställe i Sverige. Arbetstagaren får arbeta i Sverige utan att betala skatt 15 dagar i sträck och totalt 45 dagar på ett kalenderår.

Kritik har riktats mot den nya lagstiftningen där flera remissinstanser menar på att det finns risk för att den svenska näringen kan bli lidande på grund av de komplexa regler som den nya lagstiftningen medför. Enligt uthyrningsregeln ska en utländsk arbetsgivare registrera sitt företag hos Skatteverket samt preliminärbeskatta sina anställda. Det kräver således att både arbetsgivare samt arbetstagare har konton hos Skatteverket. Sköts inte registreringen eller skatteavdraget på den ersättning som arbetstagaren erhåller för utfört arbete i Sverige kan arbetstagaren behöva betala restskatt. Visar det sig att arbetstagaren inte uppfyllde kraven för uthyrningsregeln men arbetstagaren har blivit preliminärbeskattad, så får arbetstagaren tillbaka skatten till sitt angivna skattekonto året efter inkomståret.

Enligt min analys finns det vissa tveksamheter kring huruvida inkorporeringen av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp verkligen når sina mål inom alla branscher. Då det inte finns regler kring hur många timmar en arbetstagare får arbeta om arbetstagaren faller utanför Arbetstidslagen (1982:673) 2 § kan en arbetstagare inom vissa branscher fortsätta arbeta som vanligt så länge denne hinner arbeta in sina timmar under den betydligt snävare tidsramen.

Förkortningslista

FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ATL	Arbetstidslagen (1982:673)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SBL	Skattebrottslag (1971:69)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Sverige har under de senaste åren varit ett av de länder som stuckit ut med sitt skattesystem när det kommer till beskattning av arbetstagare med utländska arbetsgivare. Sverige har tillämpat en strikt 183-dagarsregel genom SINK (1991:586) och använt sig av ett legalt arbetsgivarbegrepp, det vill säga vem som är den formella arbetsgivaren. De som jobbat i Sverige i färre än 183 dagar på ett kalenderår har tidigare inte varit skattskyldiga i Sverige. Regeln i SINK har tillsammans med skatteavtal varit ett system för att undvika dubbelbeskattning. Samhället är i ständig förändring och i takt med ökad globalisering har utstationerad personal i andra länder ett visst antal år ersatts med att företag och arbetare använder sig av korta arbetsresor för att hålla i möten och utbildningar, vilket har ändrat förutsättningarna för beskattningssystemet.¹

Många andra länder har sedan tidigare ett skattesystem vilket utgår från ett liknande ekonomiskt arbetsgivarbegrepp som det Sverige nu har infört. Med ekonomiskt arbetsgivarbegrepp är syftet att inte längre prioritera vem som står på anställningsavtalet utan vem som har den faktiska nyttan av arbetstagaren. Sverige har genom sitt inträde i EU år 1995 underkastat sig EU-rätten, men när det gäller skatterätt så finns det inga EU-regler om var EU-medborgare ska betala inkomstskatt.² Det är således upp till inhemsk lagstiftning att reglera inkomstskatt, vilket gör att alla länder i EU inte har samma lagstiftning. Detta innebär att personer kan hamna mellan stolarna när varken inhemska lagar eller skatteavtal mellan länder räcker till. Personer har därför kunnat arbeta odeklarerat i flera länder och inte kontrollerats av något organ eller företag. År 2019 tillsattes en ny arbetsmyndighet i EU med syfte att förhindra att personer arbetar odeklarerat inom EU, men utan att inskränka på den fria rörligheten och gränsöverskridande arbete mellan medlemsstaterna.³ Myndigheten påbörjade sitt arbete år 2020 och att myndigheten tillkommit kan indikera på en medveten problematik. Att få röra sig fritt som arbetstagare inom EU är en av de grundläggande fri- och rättigheterna som stadgas i artikel 45 i FEUF. Gränsångare är de individer som dagligen åker till ett annat land för arbete. Idag finns det cirka 17 miljoner EU-medborgare som arbetar och bor i andra medlemsstater än sitt hemland. 1,4 miljoner EU-medborgare pendlar till ett annat EU-land varje dag för arbete

¹ Ljunge, Sander och Ogenhammar (2017) Mobilitypodden special.

² Se EU:s officiella webbplats, Inkomstskatt utomlands 2021-05-03.

³ Europaparlamentet och rådets förordning 2019/1149, om inrättande av Europeiska arbetsmyndigheten mm.

och bostad. Samtidigt är 2,3 miljoner EU-medborgare utstationerade för tillhandahållande av tjänster i andra medlemsstater. EU arbetar ständigt för att göra det enklare för unionens medborgare att kunna röra sig över gränserna med både de sociala frågor och skattefrågor som uppkommer när medborgarna jobbar och bor i olika medlemsstater.⁴

1.2 Syfte och frågeställning

Ett övergripande syfte är att ta reda på om lagen uppfyller de motiv som föranledde lagstiftningen. Uppsatsens syfte är således att utreda gällande rätt på området och jämföra med tidigare rätt. Dels ämnas utredas hur svensk rätt förhåller sig till andra länders lagstiftning inom samma område, dels klargöra hur svensk rätt ser ut efter laginförandet. Lagstiftningens ambition har varit att komma åt de tjänsteresenärer vilka inte har skattat för sitt arbete i Sverige. Det finns troligtvis många arbetare som hamnar under radarn för både sitt företag och staten, och därmed kanske inte beskattar i något land alls och det är dessa lagstiftningen vill komma åt.⁵ Syftet blir således även att undersöka vilka konsekvenser den nya lagstiftningen kan innebära för berörda arbetstagare och arbetsgivare. Mot denna bakgrund blir frågeställningarna följande:

- Vilka konsekvenser och effekter kan införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp få i Sverige?
- Möjliggör lagstiftningens utformning den effekt som önskade uppnås?

1.3 Avgränsningar

För att minska uppsatsen omfattning så kommer inte branschspecifika regler samt undantagsregler kring registrerade trossamfund, ideella föreningar, stiftelser eller dödsbon att tas upp. Undantagsregler som till exempel rör filialer, konsulat samt sjömän kommer således inte heller att behandlas i uppsatsen. Avgränsningar kommer även att ske när det gäller juridiska personer med utländskt delägarskap samt för fysiska personer gällande socialförsäkringssystemet.

Det hade varit av intresse att göra en djupare komparativ studie av olika länders lagar och förarbeten kring det ekonomiska arbetsgivarbegreppet men det komparativa arbetet överstiger uppsatsens omfång. Vidare avgränsningar kommer att göras vid internprissättning inom koncerner. Inom internationella koncerner kan frågan om uthyrning uppkomma men för att

⁴ Se Europeiska rådet, Rättvisa villkor för rörlig arbetskraft inom EU 2020-10-20.

⁵ Ljunge, Sander och Ogenhammar (2017) Mobilitypodden special.

begränsa uppsatsens storlek kommer uppsatsen inte att behandla ämnet även om det hade varit givande för uppsatsen att behandla.

På grund av uppsatsens begränsade omfång kommer avgränsningar att ske i avsnittet teori. Teorierna för denna uppsats skulle kunna grunda sig i nationalekonomi eller inom teorier för beskattningsmakt, vilket varken leder frågeställningen framåt eller svarar för uppsatsens syfte. Därför sker avgränsningar i detta avseende och uppsatsen använder sig av en rättsdogmatisk metod istället för att svara på frågeställningen.

1.4 Metod och material

Uppsatsen är en rättsvetenskaplig granskning av gällande rätt jämfört med äldre rätt. Den lämpligaste metoden ur detta perspektiv är den rättsdogmatiska metoden. För att undersöka frågeställningen använder jag mig av de allmänt accepterade rättskällorna. De allmänt accepterade rättskällorna idag är lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten samt doktriner.⁶ Lagstiftningen om det ekonomiska arbetsgivarbegreppet är relativt ny då den infördes i januari 2021, således är doktrin och praxis på ämnet begränsat. Detta innebär att uppsatsens största källa är lagstiftningen, både den tidigare och den nya, samt lagförarbetena vilket innehar en hög status inom rättskällevärdens hierarkiska ordning. För att förstå lagstiftningen och lagförarbetena djupare så kommer kommentarer från andra företag i branschen som har använt sig av både den tidigare och den nya lagen få en plats i uppsatsen. Dessa kommentarer anses ha en låg status inom rättskällevärdens men syftet med kommentarerna är för att få ett perspektiv på vad den nya lagstiftningen kan innebära för andra parter.

Forskningsläget i Sverige är begränsat då lagstiftningen i Sverige är ny sedan 2021 även om utredningen har tagit 3,5 år. Katia Cejje tar i viss mån upp problematiseringen i *Inkomstskatter och Socialavgifter* som publicerades under 2020 och behandlar således problematiseringen före lagförslaget blev beslutat.

För att besvara uppsatsens frågeställningar har en djupdykning i lagstiftningens proposition genomförts. Deloitte's mobilitypodd har på ett givande sätt tagit upp det ekonomiska arbetsgivarbegreppets för- och nackdelar både före och efter lagens införande. Bland annat intervjuades företrädare för AB SKF vilka gav sin syn på det dåvarande lagförslaget som de även gav i ett yttrande vilket delar av återfinns i propositionen. För att få en djupare förståelse för den svenska lagstiftningen görs en jämförelse med andra länders tillämpning av begreppet samt reglering av antalet dagar gjorts för att få perspektiv på hur Sverige har hanterat frågan.

⁶ Korling och Zamboni (2013) s. 22.

Det optimala sättet för att ta reda på hur andra länder har hanterat frågan vore givetvis att undersöka varje lands lagstiftning och dess förarbeten eller syfte till lagstiftningen. Då uppsatsen är i begränsad form finns inte detta utrymme vilket gör att undersökningen från *Taxand Survey on Economic Employer* från januari 2021 får ett stort utrymme i detta avsnitt. Taxand är en global organisation bestående av skatterådgivningsföretag vars undersökning har som syfte att jämföra olika länders användande av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet.⁷

Uppsatsen skrivs under en pandemi, den så kallade Coronapandemin som har sitt ursprung i viruset Covid-19. I diskussionen framförs således tankar kring om pandemin kan ha påverkat lagstiftningen.

1.5 Perspektiv

Det finns flera perspektiv till att få ny lagstiftning gällande arbetstagare som arbetar åt utländska arbetsgivare i Sverige. Det är inte bara perspektivet där fysiska och juridiska personer går odeklarerade för arbete i Sverige genom 183-dagarsregeln, utan även ett skatterättsligt och ett konkurrensrättsligt perspektiv. I Sverige är skatteintäkter, i form av inkomstskatt, staten och kommunernas största inkomstkälla. Bristande skatteintäkter kan leda till en hämmad ekonomisk tillväxt, vilket kan ge förödande konsekvenser ur ett statsperspektiv. Ett skattesystem ser inte likadant ut i alla länder, vilket gör att det kan uppstå problematik i beskattningen internationellt. En arbetsgivare kan få problem med att hålla isär olika länders skattesystem och socialavgiftssystem tillsammans med de andra delarna såsom socialförsäkringssystem som ofta följer en arbetstagare som jobbar i ett annat land än där arbetsgivaren finns. Tidigare studier har visat att det finns en osäkerhet kring detta lappverk av regler och undantag. Det är svårt att tillämpa för såväl arbetstagare som arbetsgivare och myndigheter. Det finns således en stor rättsosäkerhet inom området.⁸ För att underlätta för arbetsgivare och arbetstagare som arbetar i andra länder ska den europeiska arbetsmyndigheten hjälpa till med att sprida sådan information som underlättar för skyldigheter och rättigheter i de olika medlemsländerna, myndigheten ska även bekämpa odeklarerat arbete.

Ett annat perspektiv är det konkurrensrättsliga perspektivet. Arbetare som kan arbeta utan att betala skatt i Sverige, antingen genom att arbeta i Sverige i 183 dagar och betala skatt i sitt hemland och som kan ha en lägre skattesats än Sverige, eller genom odeklarerat arbete, kan ge upphov till konkurrensrättsliga fördelar. LO anför att vissa branscher såsom bland annat

⁷ van der Capellen m.fl. (2021) s. 2.

⁸ Cejje (2020) s. 21ff.

jordbrukssektorn, har satt i system att hyra in arbetskraft från utländska företag och byta ut personalen med jämna mellanrum för att få ner kostnaden då personalen byts ut innan skattskyldigheten uppnås.⁹ Genom att undgå skattekravet kan dessa ha en lägre prissättning för utfört arbete, så kallad social dumping, vilket skapar en orättvis konkurrens.¹⁰ Det finns vissa verksamheter i Sverige som startat utländska bemanningsföretag för just detta ändamål, personer ska vara anställda där i stället för att vara anställda i den svenska verksamheten vilket skapar billigare arbetskraft på grund av skattetryckets former.¹¹ Ändringen av synsättet på arbetsgivarbegreppet medför goda möjligheter för förstärkning av företags konkurrenskraft och skapandet av bra och mer rättvisa spelregler för företagande.¹² Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skulle således kunna leda till ett närmande av konkurrensneutral beskattning mellan personer som är anställda av en svensk arbetsgivare och en utländsk arbetsgivare för arbete i en verksamhet i Sverige.¹³

1.6 Disposition

Uppsatsen är indelad i ett par olika kapitel där uppsatsens första del ger en bakgrundsinformation samt olika perspektiv på området. I början på uppsatsens andra kapitel ges en förklaring om ärendets gång som ger en insikt i de olika turer som följt den tilltänkta lagstiftningen genom de olika instanserna. Kapitlet följs av förklaringar för 183-dagarsregeln, det legala arbetsgivarbegreppet och därefter det nya ekonomiska arbetsgivarbegreppet. Uppsatsens tredje kapitel klargör den nya lagstiftningen och dess syfte. Kapitlet avslutas med en diskussion kring den kritik som remissinstanserna lyft och regeringen svarat på. Avslutningsvis presenteras en analys med besvarande av frågeställningarna.

2. Arbetsgivarbegrepp

2.1 Ärendets gång

I juni 2017 inkom promemorian Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige till Finansdepartementet. Förslaget innebar en förändring i SINK, att en arbetstagare som arbetar i en svensk verksamhet ska betala skatt i Sverige även om denne är anställd av ett

⁹ Prop. 2019/20:190 s. 45f.

¹⁰ Cejje (2020) s. 25.

¹¹ Prop. 2019/20:190 s. 45.

¹² Ibid. s. 44.

¹³ Ibid. s. 45.

utländskt företag. Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skulle införas och gränsen för när arbete inte skulle anses vara uthyrning av arbetskraft låg då på max 5 dagar i följd respektive högst 30 dagar på ett kalenderår. Detta förslag innebär alltså en förändring för tillfälligt arbete i Sverige där förslaget var att inskränka i 183-dagarsregeln. Efter den första promemorian hade flera remissinstanser inkommit med yttranden om att tidsgränsen var för snäv. Bland annat ansåg företrädare för svensk bärnäring att bärnäringen skulle få bli undantaget lagen om inte en generell 60-dagars regel infördes istället för den då tilltänkta 30-dagarsregeln.¹⁴

Viss hänsyn togs till remissinstansernas krav. Antalet dagar en uthyrd arbetstagare kunde arbeta skattefritt i Sverige förlängdes från 5 dagar i första promemorian till 15 dagar i propositionen, samt från 30 dagar till 45 dagar för arbete under ett kalenderår. Tre år efter att promemorian inkom första gången, lämnade förslaget regeringen till Riksdagen och utskotten för beredning den 23 juni 2020.

Den 23 september 2020 lämnades motion 2020/21:358 in av Kristdemokraterna. Motiveringen till motionen var framförallt de besvär den nya 15-dagarsregeln kan påföra olika företag och vilka konsekvenserna kan bli. I propositionen framgår flertalet undantag där de nya reglerna inte behöver tillämpas, vilket riskerar att skapa ett onödigt besvärligt regelverk och därmed ett mindre attraktivt land bedriva verksamhet i.¹⁵ Utskottet beredde propositionen fram till 1 oktober 2020, justerade den fram till den 20 oktober 2020 för att sedan låta propositionen bordläggas den 3 november 2020. Propositionen röstades igenom den 4 november 2020 i Riksdagen efter en debatt i kammaren. I debatten lyftes motion 2020/21:358 upp med dess kritik mot 15-dagarsregeln och vilken risk regeln kan ge för negativa effekter då Sverige tar snävare tidsgränser. Propositionen blev genomröstad i sin helhet och motionen avslagen men vissa partier uppgav samtidigt att de var intresserade av andra lösningar i framtiden.¹⁶ Antalet röstande riksdagsledamöter har sjunkit under Coronapandemin till 55 mot ordinarie 349 närvarande i kammaren.¹⁷ I denna fråga var det dock 56 riksdagsledamöter som röstade, där Kristdemokraternas tre riksdagsledamöter avvisade propositionen.

¹⁴ Prop. 2019/20:190 s. 54.

¹⁵ Motion 2020/21.358.

¹⁶ Hagman. Debatt i kammaren 2020-11-04.

¹⁷ Sveriges riksdag, Riksdagens arbete med anledning av coronaviruset 2020-04-21.

2.2 183-dagarsregeln

Sverige har tidigare tillämpat en strikt 183-dagarsregel genom § 6 1 st 1 p (numera 6 a §) SINK samt genom de över 100 skatteavtal Sverige slutit med andra länder.¹⁸ 183-dagarsregeln är ett system som kommer från OECD:s huvudregel om att inkomst endast ska beskattas där inkomsttagaren har sitt hemvist. Hemsist regleras genom en 6-månadersregel där en person har sitt hemvist där denne tillbringar längst tid per år, gränsen går således vid 183 dagar för ett vanligt år och 184 dagar vid ett skottår. Tillbringar arbetstagaren mer än 183 dagar i ett land så ska det landet anses vara arbetstagarens hemsistland. I art 15 p. 1 så kan arbete i en annan stat beskattas i den staten även om hemsisten är i ett annat land, vilket öppnar upp för det ekonomiska arbetsgivarbegreppet. De med utländsk arbetsgivare som jobbat i Sverige i mindre än 183 dagar på ett kalenderår har tidigare inte behövt betala skatt i Sverige. Regeln i SINK har tillsammans med skatteavtal varit ett system för att undvika dubbelbeskattning. Det finns tre rekvisit vilka ska uppfyllas för att 183-dagarsregeln ska vara tillämplig:

1. mottagaren vistas inte i Sverige i mer än sammanlagt 183 dagar under 12 månader.
2. ersättningen betalas ut av en arbetsgivare, eller av den som agerar åt arbetsgivaren, som inte har sitt hemvist i Sverige samt
3. lönen belastar inte ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

Tidigare har punkterna omfattat alla fysiska personer som arbetat i Sverige. 183-dagarsregeln finns både i OECD:s modellavtal, i SINK samt i diverse skatteavtal mellan olika länder. Den tidigare lagstiftningen gäller fortfarande men är omflyttad till 6 a § sedan 1 januari 2021 när det bland annat tillkom ett andra stycke i den nya 6 a § samt 6 b §.

Den nya lagstiftningen ska tolkas som att en begränsat skattskyldig person enligt SINK ska inte undantas från skattskyldigheten i 183-dagarsregeln när det gäller uthyrning av arbetskraft. Regeringen vill alltså göra skillnad på uthyrning av arbetskraft och de som arbetar enligt 183-dagarsregeln. Undantaget från 183-dagarsregeln vid uthyrning av arbetskraft ska tillämpas om uppdragsgivaren är:

1. skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen,
2. ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person där en eller flera delägare i bolaget eller den juridiska personen är obegränsat skattskyldiga för inkomsterna i Sverige eller skattskyldiga för inkomster från ett fast driftställe i Sverige, eller
3. svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region.¹⁹

¹⁸ van der Capellen (2020) s. 457.

¹⁹ Prop. 2019/20:190 s. 47.

2.3 Legalt arbetsgivarbegrepp

I svensk skattelagstiftning finns det ingen definition av arbetsgivarbegreppet. Sverige har således tidigare använt sig av ett legalt, ett formellt, arbetsgivarbegrepp, det vill säga den arbetsgivaren som har ett anställningsavtal med arbetstagaren. Vid ett par tillfällen tar dock praxis upp ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, i bland annat Brynäsdomen från 2001²⁰. Det finns ingen förklaring i förarbeten som nämner begreppet eller ger en förklaring på hur ett arbetsgivarbegrepp ska tolkas.²¹ Domstolarna har däremot de senaste decennierna visat tendenser att på eget bevåg skapa en tolkning till arbetsgivarbegreppet, det ekonomiska, redan innan det blev infört i lagen.²²

2.4 Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp

Det nya ekonomiska arbetsgivarbegreppet innebär inte att man frångår den formella och legala arbetsgivaren, den formella arbetsgivaren är fortfarande den som har ett anställningsavtal med en arbetstagare och betalar ut ersättningen till denne. Det svenska ekonomiska arbetsgivarbegreppet frångår således huvudregeln i OECD:s modellavtal art 15 om att det är hemviststaten som ska vara beskattningslandet. Ändringarna avser den uthyrning av arbetskraft som numera inte ska omfattas av 183-dagarsregeln.²³ Uthyrning av arbetskraft innebär att när en fysisk person hyrs ut av sin arbetsgivare eller med dennes medverkan till en annan verksamhet i Sverige som drivs av en annan person, det vill säga en uppdragsgivare, och som leder arbetstagaren samt har kontroll för denne och dess arbete. För att en uthyrning ska komma till stånd så förutsätter det att det finns minst tre parter; arbetstagaren, den formella arbetstagaren samt uppdragsgivaren. Uthyrning av arbetskraft föreligger alltså inte om arbetet utförs åt arbetsgivarens vägnar, utan nyttan ska vara för uppdragsgivaren. Det behöver däremot inte endast vara tre parter inblandade, enligt propositionen ska lagen vara tillämplig även när uthyrningen sker i flera led via olika företag.²⁴ Den ekonomiska arbetsgivaren är således den uppdragsgivare som har den faktiska nyttan för arbetstagaren. Regeringen föreslår att vägledning för vem som har nyttan hämtas i kommentaren för art 15 i OECD:s modellavtal enligt punkten 8.14. Regeringen föreslår således att en sammanvägd bedömning av följande punkter görs:

²⁰ RÅ 2001 ref. 50.

²¹ van der Capellen (2020) s. 459.

²² van der Capellen (2020) s. s. 462.

²³ Prop. 2019/20:190 s. 46. jfr p 8-8.15 OECD:s kommentar artikel 15.

²⁴ Ibid. s. 49f.

1. Vem som har behörighet att instruera arbetstagaren avseende det sätt som arbetet ska utföras på.
2. Vem som disponerar och kontrollerar samt har ansvar för platsen där arbetet utförs.
3. Om arbetstagarens ersättning faktureras direkt från den formella arbetsgivaren till företaget där arbetet utförs eller inte.
4. Vem som ställer arbetsredskap och material till förfogande för arbetstagaren.
5. Vem som bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer som arbetstagarna ska ha.
6. Vem som har rätt att välja ut de arbetstagare som ska utföra arbetet och att avsluta det uppdragsavtal som har slutits med arbetstagaren.
7. Vem som har rätt att införa disciplinära sanktioner som rör arbetstagarens arbete.
8. Vem som beslutar om semester och arbetsschema för arbetstagaren.²⁵

3. Den nya lagstiftningen

3.1 Syftet med det ekonomiska arbetsgivarbegreppets införande

Genom att införa det ekonomiska arbetsgivarbegreppet räknar regeringen med att få in 418 miljoner kronor som offentligfinansiella medel. Regeringens beräkning stämmer dock endast delvis överens med Skatteverkets bedömning. Argumentet för att frångå Skatteverkets bedömning är att Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister har publicerat ny statistik sedan Skatteverket gjorde sin bedömning.²⁶ Under år 2020 hade Sverige en total skatteintäkt på 1 468 miljarder kronor vilket var en minskning med 61 miljarder kronor från 2019. Minskningen kan förklaras av det ansträngda läget samhället hamnade i på grund av Coronapandemin.²⁷

Det andra syftet med den nya lagstiftningen var enligt regeringen motiverat av att skapa konkurrensneutrala regler. En uppdragsgivare ska inte välja sin arbetskraft utifrån skatteregler utan på affärsmässiga grunder.²⁸ Tidigare har skatteregler riskerat att vara en bidragande faktor för hur arbetskraft väljs. Tanken är att uthyrningsregeln och det ekonomiska arbetsgivarbegreppet ska skapa konkurrensneutralitet i detta avseende genom att jämna ut förutsättningarna för kostnaden av arbetskraft då det inte längre finns några skatteskillnader som kan påverka prissättningen. För att uppnå bästa möjliga konkurrensneutralitet ska uthyrningsregeln gälla för arbete som utförs åt en uppdragsgivare som är en fysisk eller juridisk person som är skattskyldig för näringsverksamhet enligt IL.²⁹

²⁵ Prop. 2019/20:190 s. 51.

²⁶ Ibid. s. 116f.

²⁷ Ekonomistyrningsverket, Statens transfereringar till hushåll, företag och kommuner ökade under 2020. 2021-03-19.

²⁸ Prop. 2019/20:190 s. 56.

²⁹ Ibid. s. 52.

3.2 Den nya lagstiftningen

De nya ändringarna kommer att börja gälla för arbete utfört efter den 31 december 2020 medan den äldre lagstiftningen kommer att fortsätta behandla det arbete som utfördes före den 1 januari 2021.³⁰ En av de stora förändringarna kommer i 33 kap. 6 a § SFL, där utländska arbetsgivare ska lämna uppgifter till Skatteverket om vad för typ av verksamhet som avses och när denne har bedrivits i Sverige. Övriga förhållanden som kan ha betydelse för bedömningen om skattskyldigheten i Sverige ska också lämnas. Detta är en skyldighet den fysiska och juridiska personen har och gäller för de som inte lämnar en inkomstdeklaration men som är godkänd för F-skatt och ska göra skatteavdrag för ersättning av arbete. Enligt den nya 6 b § får Skatteverket besluta om undantag från skyldigheten att lämna uppgifter enligt 6 a §, ifall dessa inte behövs för att avgöra skattskyldigheten. Ett beslut om undantag av Skatteverket ska avse en viss tid och får inte återkallas.³¹

De stora förändringarna i SINK gäller främst 6 § och att det tillförs en 6 a § och en 6 b §. I § 6 skrivs den tidigare p. 1 a-c om och blir en ny paragraf genom 6 a §. Innebörden av paragrafen är densamma men språket moderniseras. Istället för a-c punkter blir det punkterna 1–3, som ställer upp vissa undantag när en person inte blir skattskyldig i Sverige. Ett av undantagen är 183-dagarsregeln som nu hamnar under § 6 a 1 st p. 1. Vidare så tillkommer ett andra stycke, som innebär att undantaget inte gäller för en fysisk arbetstagar om denne är under uthyrning från en utländsk uthyrare till en uppdragsgivare i Sverige, om uppdragsgivaren är:

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

Det innebär således att 183-dagarsregeln inte längre är tillämplig när det rör sig om en uthyrningssituation för tillfälligt arbete i Sverige. Uthyrningsregeln i 6 a § blir därmed även tillagd i 3 kap 18 § IL om när en begränsat skattskyldig person är skattskyldig i inkomstslaget tjänst för ersättning för utfört arbete i Sverige.³² Uthyrningsregeln gäller oavsett om uppdragsgivaren är obegränsat eller begränsat skattskyldig så länge personen är skattskyldig i Sverige. Uthyrningsregeln gäller däremot inte för fysiska personer som är uppdragsgivare men

³⁰ Prop. 2019/20:190 s. 20.

³¹ Ibid. s. 18f.

³² Ibid. s. 10.

inte bedriver näringsverksamhet.³³ Skatteavdrag ska göras för den ersättning som arbetstagaren får för det utförda arbetet i Sverige om denne får lön från en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte har ett fast driftställe i Sverige. Arbetet ska även anses som utfört i Sverige om arbetstagaren har arbetat utomlands om det är inom ramen för uppdragsgivarens verksamhet i Sverige.³⁴ Skattesatsen för denna nya grupp skattskyldiga kommer att ligga på 30 procent enligt 11 kap 20 § SFL om inget annat föreskrivs.³⁵

Den nya 6 b § är en helt ny § och behandlar de mycket korta arbetstillfällena som tidigare nämnts:

Med uthyrning av arbetskraft i 6 a § avses inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.³⁶

Arbete som pågår längre än 15 dagar i följd ska således beskattas i Sverige med skattesatsen om 30 procent. Vistelsen i Sverige kan däremot vara längre än 15 dagar om arbetstagaren till exempel håller helg i Sverige, det är alltså endast de dagar som arbetstagaren utför något arbete som räknas in i de 15 dagarna. Om arbetstagaren lämnar Sverige så måste arbetstagaren arbeta i det andra landet för att det ska bli en ny 15-dagarsperiod i Sverige, annars fortsätter dagarna att räknas precis som om personen haft lediga dagar.³⁷ Det framgår däremot inte av propositionen hur en arbetsdag ska beräknas, om dagen ska räknas som en arbetsdag när ett visst antal timmar har uppnåtts eller om en arbetstagare i princip kan arbeta hela dygnet. Exemplet i propositionen handlar om en arbetsvecka, från måndag till fredag med uppehåll för helgen, för att sedan arbeta måndag till fredag igen veckan därpå. Det innebär att en arbetstagare kan arbeta 3 veckor i Sverige och hamna under 15-dagarsregeln.³⁸ Om 15-dagarsgränsen överskrids ska en bedömning göras om huruvida arbetet avser uthyrning av arbetskraft. Om 45-dagarsgränsen överskrids ska ett ställningstagande tas till det är fråga om uthyrning av arbetskraft för de dagar som är över 45-dagarsgränsen.³⁹ När det gäller arbete i Sverige så finns ATL som stadgar hur många timmar som en arbetstagare får arbeta under en arbetsvecka. Däremot i 2 § ATL, finns det flera undantag där lagen inte är tillämplig vilket innebär att en arbetstagare som går under paragrafen inte omfattas av regleringen för hur många timmar denne får arbeta under en arbetsvecka.

³³ Prop. 2019/20:190 s. 52.

³⁴ Ibid. s. 75.

³⁵ Ibid. s. 77f.

³⁶ Ibid. s. 8ff.

³⁷ Ibid. s. 56f.

³⁸ Ibid. s. 58.

³⁹ Skatteverket, Lön och annan ersättning för arbete, 2021-01-01.

Skatteutskottet ställde sig bakom förslaget som indikerade på att 183-dagarsregeln inte skulle tillämpas vid frågan om uthyrning av arbetskraft, förslaget innebar att begreppet ekonomiskt arbetsgivarbegrepp infördes. Däremot ska mycket korta arbetstillfällen, det vill säga de som är under 15 dagar i sträck eller totalt 45 dagar på ett kalenderår inte anses utgöra uthyrning av arbetskraft som omfattas av det ekonomiskt arbetsgivarbegreppet utan ska därmed fortsätta gå under 183-dagarsregeln.⁴⁰ Dessa personer ska således fortsätta att betala skatt i sitt hemland som tidigare för den intjänade ersättning under dessa arbetsdagar och det är upp till EU:s arbetsmyndighet att kontrollera så att ingen går odeklarerat förbi om personerna är hemmahörande i ett EU-land.

Preliminärskatten ska betalas den tolfte eller nästkommande vardag varje månad. Om för lite skatt har betalats in som preliminärskatt så behöver personen betala restskatt i efterhand. Lagändringen innebär att personer som tidigare betalat in sin preliminärskatt själva och numera hamnar under uthyrningsregeln nu ska lämna en preliminär inkomstdeklaration och låta utbetalaren sköta preliminärbeskattningen. Preliminärbeskattningen redovisas månadsvis på arbetsgivardeklarationen.⁴¹ Skatteverket ska underrätta fysiska personer som kan antas vara deklarationsskyldiga i Sverige före den 15 april året efter beskattningsåret för att kunna besluta om slutgiltigt skatt.⁴² I fall arbetsgivaren har betalat in skatt och det sedan visar sig att arbetstagaren inte var skattskyldig under det gångna året så får arbetstagaren tillbaka skatten till sitt skattekonto året efter inkomståret.⁴³

3.3 Möjliga konsekvenser

Kritiken mot promemorian som skickades ut till remissinstanserna i första omgången var skarp. Den snäva tidsgränsen med max fem arbetsdagar i följd och totalt 30 dagar på ett kalenderår fick flertalet remissinstanser att protestera mot den snäva tidsgränsen. Svenskt Näringsliv framförde att tidsgränsen inte var i nivå med andra europeiska länder. En längre tidsgräns borde införas ur flera andra perspektiv, såsom effektivitet-, kostnad- samt miljöskäl. Den tilltänkta 5-dagarsregeln skulle kunna innebära att redan korta men långväga affärsresor skulle behöva bli fler om arbetstagarna inte hann klart på 5 dagar, men inte skulle arbeta mer än 30-dagar i landet under ett kalenderår. Det är vanligt att långväga arbetstagare, samlar flera typen av arbeten och gör dessa när de ändå befinner sig i landet för att slippa åka flera gånger för enstaka möten.

⁴⁰ Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU5 s. 1.

⁴¹ Skatteverket, För dig som får ersättning från en utländsk arbetsgivare.

⁴² Prop. 2019/20:190 s. 36.

⁴³ Skatteverket, För dig som har ett utländskt företag.

Möten och övrigt arbete sker därför under samma period för att resan till Sverige ska vara så effektiv som möjligt. Regeringen ansåg efter remissinstansernas kritik att 15 dagar i följd är den gräns som ska hållas för den karaktär av arbete som ska vara skattefri under dessa dagar, det vill säga kortare möten och utbildningar.⁴⁴ Som svar på kritiken kring de snävt tilltagna tidsramarna menar regeringen att andra länder använder sig av antal vistelsedagar istället för arbetsdagar som tidsgränser. I slutändan kommer således vistelsen i Sverige bli lika lång som i länder med antal vistelsedagar.⁴⁵ En av de riktade kritikerna mot 15-dagarsregeln är att om en arbetstagare arbetar 16 dagar i Sverige i sträck för ett projekt där arbetstagaren inte hinner hem och arbeta för att påbörja en ny 15-dagarsperiod i Sverige, men sedan inte arbetar mer i Sverige eller några få dagar, så ska arbetstagaren ändå betala skatt i Sverige även om denne endast har arbetat 16 dagar i Sverige.⁴⁶

Ett par remissinstanser, bland annat företrädare för svensk bärnäring ansåg att det fanns behov för undantag för vissa yrkesgrupper, såsom bärnäringen, och ville ha en 60-dagars gräns.⁴⁷ Regeringen svarar på yrkandet att ett sådant undantag inte kan efterges på grund av risk för snedvridning av konkurrensen i näringslivet samt att det finns risk för ett än mer komplext skattesystem. Det finns även en risk att ett sådant undantag skulle stå i strid med EU:s statsstödsregler.⁴⁸ Det framgår däremot inte i propositionen hur dessa undantag skulle gå i strid mot EU:s statsstödsregler.

Regeringen har övervägt olika lösningar gällande vem som ska betala inkomstskatt på intjänad ersättning vid arbete i Sverige enligt uthyrningsregeln. OECD:s modellavtal innehåller inga bestämmelser om vem som ska göra skatteavdrag eller betala in skatten vilket gör att vägledning inte finns mer än i hur andra länder har hanterat frågan. Den nya grupp skattskyldiga i Sverige hade själva kunnat ansvara för sin preliminärbeskattning för att undvika att företag i andra länder ska få dryga administrativa utgifter. Ifall det hade varit upp till arbetstagarna själva så menar regeringen att det dels varit en stor börda för arbetstagarna, dels förelegat en större risk för felaktigheter vilket hade ökat arbetsbördan för Skatteverket.⁴⁹ En annan möjlig lösning som bland annat IKEA AB har gett som förslag,⁵⁰ hade varit att den ekonomiska arbetsgivaren ansvarar för beskattningen vilket regeringen håller med om att det finns praktiska skäl som

⁴⁴ Prop. 2019/20:190 s. 56f. jfr. Mobilitypodden (2018) S2 avsnitt 1- economic employer.

⁴⁵ Ibid. s. 58.

⁴⁶ Ibid. s. 59. jfr Hagman, Debatt i kammaren 2020-11-04.

⁴⁷ Ibid. s. 54.

⁴⁸ Ibid. s. 60.

⁴⁹ Ibid. s. 70.

⁵⁰ Ibid. s. 73.

talat för, om inte annat så inom samma koncerner. Regeringen anser däremot att det är bättre att den legala arbetsgivaren är den som sköter det administrativa arbetet för preliminärbeskattning i Sverige på grund av nuvarande syfte med F-skattesystemet.⁵¹ För att undvika att ändra om F-skattesystemet anses den legala arbetsgivaren vara den bästa att ansvara för beskattningen även om denne inte är insatt i det svenska skattesystemet, eller till och med inte bryr sig om att betala in skatt för sina arbetstagare. Regeringen medger att det finns svårigheter att driva in obetald skatt från andra länder utanför EU. Inom EU så finns det ett väl fungerande system för indrivning av skatter men detta system saknas när det gäller indrivning från andra länder som Sverige inte har liknande avtal med.⁵² Ifall den uppgiftsskyldige personen är skattskyldig och inte betalar in skatten så ska en förseningsavgift enligt 48 kap. 1 § 1 st. SFL tas ut. Den som lämnar felaktiga uppgifter med uppsåt eller underlåter att lämna in deklaration eller kontrolluppgift, ska dömas för skattebrott enligt 2 § SBL om det finns risk för att skatt inte betalas in, blir felaktigt tillgodoräknad eller återbetalas till personen. Det enda undantaget i detta fall är om uppgifterna lämnas muntligen.⁵³

En av de riktade kritikerna mot den nya lagstiftningen är det administrativa arbetet som ökar för utländska företag. Regeringen hävdar att genom en rättvisare konkurrens på grund av jämnare skatteregler så kommer företag som lägger sina resurser på ökad produktion eller utveckling av produkter och tjänster, bli gynnade.⁵⁴ Hur regeringen menar att en rättvisare konkurrens på grund av skatteregler möjliggör för inhemska företag att lägga resurser på produktionsutveckling framgår inte av propositionen.

Flera remissinstanser har lämnat in yttranden för promemorian om en tidsgräns för när skatt- och upplysningskyldigheten ska uppnå.⁵⁵ För korta uppdrag som bara härrör ett par dagar i landet riskerar den nya lagstiftningen utgöra ett hinder som gör att många utländska personer inte vill komma till Sverige på grund av det omfattande regelverk som lagstiftningen innebär. AB SKF menar att andra branscher kan bli lidande om utländska aktörer finner Sveriges regelverk för komplext för att vilja skicka arbetstagare hit. Det finns risk att både konferenser och projekt läggs utanför Sverige för att minimera antalet dagar i Sverige. Om projekten läggs i andra länder så kan det innebära att bland annat både restaurangbranschen och turistnäringen blir lidande.⁵⁶

⁵¹ Prop. 2019/20:190 s. 72.

⁵² Ibid. s. 71.

⁵³ Ibid. s. 105f.

⁵⁴ Ibid. s. 46.

⁵⁵ Ibid. s. 48.

⁵⁶ Ljunge, Robertsson, Brauer (2018) S2 avsnitt 1- Economic employer.

4. Andra länder

Varje land har sin egen definition av skattskyldighet men huvudregeln inom EU är att en fysisk person är skattskyldig i det land där personen vistas i mer än 183 dagar per år (184 dagar på ett skottår), samt är skattskyldig i hemlandet om personen visat mindre än 183 dagar i ett annat EU-land.⁵⁷ En del som väger tungt inom EU är likabehandlingsprincipen, det vill säga att en arbetstagare som anses vara skattskyldig i ett land ska bli beskattad på samma villkor som de andra invånarna i landet. Det innebär också att personen i sin tur har rätt till eventuella skatteavdrag, familjeförmåner samt sambeskattnings av make/maka, beroende på hur det ser ut i det aktuella landet.⁵⁸

OEED tillkom 1948 och var en del av Marshallplanen för att bygga upp Europa. 1961 reformerades OEED om till dagens OECD som idag har 37 medlemsländer. OECD ger en vägledning i artikel 15 på vem som bör vara den faktiska (ekonomiska) arbetsgivaren. OECD artikel 15 har som huvudregel att inkomst av anställning ska beskattas i den stat där inkomstmottagaren har sitt hemvist, men andra avtalsslutande stater har rätt att beskatta för den ersättning som utgår för arbete i staten. Arbetet ska anses utfört i den stat som arbetstagaren är fysiskt närvarande, vilket innebär att om arbetstagaren gör arbete för en medlemsstats räkning på distans så ska den beskattas i det land där arbetstagaren befinner sig fysiskt.⁵⁹ En liknande lagstiftning om det ekonomiskt arbetsgivarbegrepp har funnits flera år i andra länder, oberoende på om landet har tillämpat OECD eller inte. Bland annat har både Kina och Indien ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp utan att ha antagit OECD, medan bland annat Frankrike och Italien inte använder sig av ekonomiskt arbetsgivarbegrepp trots att de är med i OECD.⁶⁰ Kina använder sig av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp sedan 2019, där arbetstagaren kan arbeta maximum 90 dagar innan denne blir skattskyldig i landet. Den formella arbetsgivaren kan inte registrera sig och betala löneskatt som de ska göra till det Sveriges motsvarighet till Skatteverket. I Kinas fall är det upp till varje individ att sköta sin inkomstskatt.⁶¹

Nederländerna använder sig av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp sedan 2006. Arbetstagaren kan arbeta upp till 60 dagar under ett kalenderår innan denne blir skattskyldig i landet. Det följs dock av två krav, dels att det rör sig om specifika uppdrag i landet och dels att arbetena är inom

⁵⁷ Se EU:s officiella webbplats, Inkomstskatt utomlands.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ HFD 2012 ref. 18. Jfr. Skatteverket rättslig vägledning, Article 15 Income from employment 2021.

⁶⁰ McDonnell (2021). The growth of the 'economic employer'.

⁶¹ Taxand (2021) s. 5, Wang.

samma bransch.⁶² Storbritannien började tillämpa begreppet redan 1995, där en arbetstagare kan arbeta i 59 dagar utan att bli skattskyldig. Vidare så kan även den ekonomiska arbetsgivaren rapportera in inkomstskatten under vissa omständigheter.⁶³ Det skiljer sig således från Sveriges nya lagstiftning om max 15 dagar i rad och 45 dagar på ett kalenderår, samt att i Sverige så ska den formella arbetsgivaren registrera sitt företag enligt Skatteverkets regler. Arbetsgivaren ska löpande lämna in månatliga deklARATIONER, redovisa källskatt på 30 procent på de anställda som utfört arbete i Sverige samt betala och rapportera för socialavgifter om den anställde överstiger 45 dagar på ett kalenderår. Det innebär således att det administrativa arbetet för den formella arbetsgivaren kommer att öka.⁶⁴

5. Analys

Införandet av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet kan anses tillgodose behovet om konkurrensneutralitet mellan företag inom vissa branscher. På grund av den nya lagstiftningen blir det svårare för utländska arbetsgivare att erbjuda billigare arbetskraft på grund av skatteregler. De branscher som utnyttjat 183-dagarsregeln och det legala arbetsgivarbegreppet för att utnyttja utländsk arbetskraft billigare på grund av lägre kostnaderna genom skattesatsen kommer nu inte kunna detta mer än den tillåtna tiden om 45 dagar. Det skulle i praktiken innebära att verksamheter som hyr ut personal under den tillåtna tidsgränsen kan behöva mer personal i omlopp för att kunna fortsätta med sin verksamhet. Arbetsgivarna behöver både registrera sin verksamhet och göra en individuell preliminärbeskattning för arbetstagarna. Att konkurrera på grund av lägre skattekostnader kommer således inte bli lika effektivt som tidigare inom vissa branscher och innebära mer administrativt arbete.⁶⁵

En annan aspekt är att det inte framgår av propositionen hur många timmar en arbetsdag innehåller. Ifall en arbetstagare faller under 2 § ATL så skulle en arbetstagare kunna arbeta betydligt fler timmar per vecka än den normala 40 timmarsveckan. Det gör att en arbetstagare som arbetar 16 timmar per arbetsdag istället för de sedvanliga åtta timmarna, skulle på 45 dagar ändå komma upp i en total arbetsperiod på 90 stycken 8-timmarsdagar som arbetstagaren därmed inte behöver betala skatt för i Sverige så länge 15-dagarsregeln hålls. Eftersom det är skillnad på antal vistelsedagar och arbetsdagar enligt propositionen så kan en arbetstagare till

⁶² Taxand (2021). s. 17, van Scherpenzeel.

⁶³ Ibid. s. 25, Jenkins.

⁶⁴ Ibid. s 23, van der Capellen.

⁶⁵ Prop. 2019/20:190 s. 46.

exempel vara tre veckor i Sverige och arbeta 15 arbetsdagar genom att hålla lediga helger. LO påpekade att bland annat inom jordbrukssektorn så har företag satt i system att hyra in utländsk arbetskraft som håller nere priserna.⁶⁶ Jordbruk är en bransch som kräver mycket arbete under en kort tid, till exempel vid sådd och skörd som endast pågår under ett par veckor. Om ett av målen med lagstiftningen var att komma åt denna sektor som LO anser anställer billigare arbetskraft på grund av skatteregler så är målet inte uppnått. Dels genom att en arbetstagare kan arbeta betydligt fler timmar än åtta timmar på en arbetsdag om de faller utanför ATL. Dels att skörden sällan är längre tid än tre veckor. Arbetstagaren kan därmed åka till ett annat land, ta hand om jordbruket där som på grund av geografiska skillnader kan ha andra skördetider än vad det nordiska Sverige har. När jordbruket är klart där kan det på grund av de geografiska skillnaderna vara dags för andraskörden i Sverige. Den utländske arbetstagaren kan således arbeta sina 45 dagar i Sverige utan att bli skattskyldig precis som före lagstiftningen tillkom.

En av de riktade kritikerna mot den nya lagstiftningen är det administrativa arbetet som ökar för utländska företag. Regeringen hävdar att genom en rättvisare konkurrens på grund av svårt att konkurrera genom lägre skattekostnader, så kommer företag som lägger sina resurser på ökad produktion eller utveckling av produkter och tjänster bli gynnade.⁶⁷ Regeringen ger däremot inget förslag på hur dessa skulle bli gynnade, inte minst när det finns risk att företagens kompetens börjar brista ifall arbetstagare med en viss kompetens inte vill komma till Sverige på grund av det administrativa arbetet och komplexa skatteregler som den nya lagstiftningen tillför.

När det gäller vem som ska rapportera in preliminärbeskattningen menar regeringen att det är betungande för den nya gruppen skattskyldiga att redovisa själva samt att det finns risker för att fel uppstår vilket kommer att öka arbetsbördan för Skatteverket. Regeringen menar att en arbetstagare måste sätta sig in i det nya landets skattesystem och när skattskyldighet uppstår, samt att om arbetstagaren inte lämnar in några uppgifter till Skatteverket så har Skatteverket inga uppgifter att gå på vilket kan leda till att arbetstagaren inte betalar någon skatt i Sverige.⁶⁸ Det framgår inte av propositionen varför inte samma fel eller arbetsbörda kan uppstå om de utländska företagen begår samma fel som arbetstagarna hade kunnat göra. Skatteverket hänvisar att de arbetstagare som tidigare har betalat in sin preliminärskatt själva nu ska lämna in en preliminär inkomstdeklaration och låta sin arbetsgivare betala preliminärbeskattningen.⁶⁹

⁶⁶ Se avsnitt 1:4 Perspektiv, jfr. Prop. 2019/20:190 s. 45f.

⁶⁷ Prop. 2019/20:190 s. 46.

⁶⁸ Ibid. s. 70.

⁶⁹ Skatteverket (2021), För dig som får ersättning från en utländsk arbetsgivare.

Det visar på en medvetenhet om att individer har klarat av att betala skatt i Sverige redan före den nya lagstiftningen tillkom varav argumentet kan anses svagt. Regeringen är även medveten om att alla företag inte kan eller vill betala preliminärskatt för arbetstagare och vilka svårigheter som föreligger vid att driva in obetald skatt från arbetsgivare utomlands. Inom EU finns det goda möjligheter att driva in obetalda skatter på grund av väl fungerande system men utanför EU finns det större svårigheter.⁷⁰

Totalt tog beredningen mer än tre år och mer än 3,5 år innan det blev en ny gällande lagstiftning. Det har alltså tagit lång tid för Sverige att komma fram till en lagstiftning där liknande finns i andra länder sedan flera år. Coronapandemin kan givetvis vara en förklarande faktor, men pandemin nådde Sverige först under våren 2020 och då hade arbetet redan pågått i mer än 2,5 år. En faktor kan vara att Sverige under 2018 hade val där det tog 129 dagar för ett regeringsbildande. Valet skedde i tidigt skede för lagens beredning och bör således inte ha påverkat i alltför stor omfattning. Många länder har redan en liknande lagstiftning och flera länder har haft lagstiftningen i flera år, till exempel har Nederländerna använt sig av en 60-dagarsregel sedan 2006 och Storbritannien av en 59-dagarsregel sedan 1995. Det finns alltså länder som Sverige har nära samarbete med som har en beprövad lagstiftning vilket gör att det är anmärkningsvärt för Sverige att ta mer än 3,5 år på sig att komma fram till en liknande, en som dessutom har blivit hårt kritiserad för sina snäva tidsramar och möjligtvis inte heller uppfyller sina mål. En annan skillnad är vem som ska sköta rapporteringen av skattskyldighet. I Sverige har det bestämts att det är den legala arbetsgivaren som ska göra detta oavsett vilket land denne befinner sig i, medan i Storbritannien så kan den ekonomiska arbetsgivaren göra detta om det finns skäl för det. Det kan således anses finnas rimlighet i att den som både förstår språket, lagarna och samhället samt den som leder arbetstagaren är den som ska rapportera in till Skatteverket om preliminärskatt.

6. Slutsats

Det ekonomiska arbetsgivarbegreppets införande i Sverige är något som många har sett ett behov av men dess utformning har kritiserats. Begreppets införande och syfte med att skapa konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska arbetstagare är något som både riksdagspartierna och remissinstanserna är positiva till. Det som flertalet remissinstanser och riksdagspartier är tveksamma till är framförallt 15-dagarsregeln. Det får ändå anses

⁷⁰ Prop. 2019/20:190 s. 71.

anmärkningsvärt att det har tagit så många år för Sverige att få till stånd en lagstiftning när flera jämbördiga länder redan har inkorporerat det ekonomiska arbetsgivarbegreppet. Sverige är därmed sent på bollen, men utmärker sig sedan med att ha snävare tidsramar än andra jämbördiga länder samt vem som ska sköta rapporteringen till Skatteverket. När det gäller preliminärbeskattning kan det anses vara märkligt att arbetstagare ska bli preliminärbeskattade för bara ett par dagars arbete i landet för att sedan få tillbaka skatten om de visar sig inte vara skattskyldiga i slutet på inkomståret. Givetvis kan arbetstagarna ange att de inte ska bli beskattningsskyldiga och därmed inte betala skatt under året med risk om restskatt. Oavsett blir det ett administrativt arbete för arbetsgivarna men även i viss mån för arbetstagarna. Skatteverket är medvetet om att vissa arbetsgivare inte kommer att betala in preliminärbeskattningen vilket riskerar att straffa arbetstagarna i slutändan. Det administrativa arbetet för arbetsgivarna har ökat medan risken föreligger fortfarande att arbetsgivare och uppdragsgivare som vill kringgå skattereglerna fortfarande kan göra det i vissa fall. Den nya lagstiftningens mål riskerar således att inte bli lika effektiv som tänkt och det finns därmed en risk att lagstiftningen förstör mer med sin komplexa utformning för den svenska näringen än vad det smakar i statskassan.

Källförteckning

Litteratur

Ceije, Katia , *Inkomstskatter och socialavgifter – två metoder att beskatta löneinkomster*, 2020, Nordstedts Juridik AB, Warsaw Polen.

Korling Fredric; Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 2013, Studentlitteratur AB, Lund.

van der Capellen, Pernilla, *Regelverket om det ekonomiska arbetsgivarbegreppet – så blev det!*, 2020, Svensk Skattetidning nr 8-9.

Internetkällor

Ekonomistyrningsverket, pressmeddelande, Malmqvist Lena, *Statens transfereringar till hushåll, företag och kommuner ökade under 2020*. Tillgänglig online:
<https://www.esv.se/press/nyheter/2021/statens-transfereringar-till-hushall-foretag-och-kommuner-okade-under-2020/> 2021-04-25.

Europeiska rådet, Rättvisa villkor för rörlig arbetskraft inom EU, 2020. Tillgänglig online:
<https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/labour-mobility> 2021-05-22.

EU:s officiella webbsida, *Inkomstskatt utomlands*, 2021. Tillgänglig online:
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_sv.htm
03-05-2021.

McDonnell, Siobhan, *The growth of the 'economic employer'*, 2021, ECA, tillgänglig online:
<https://www.eca-international.com/insights/articles/february-2021/the-growth-of-the-economic-employer-concept> 2021-05-21.

Riksdagens officiella webbsida. *Riksdagens arbete med anledning av coronaviruset*.
Uppdateras löpande. Tillgänglig online:
<https://www.riksdagen.se/sv/riksdagens-arbete-med-anledning-av-coronaviruset/> 2021-04-21.

Skatteverket rättslig vägledning, *Article 15 Income from employment*, 2021. Tillgänglig online:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.2/2981.html> 2021-05-20.

Skatteverket rättslig vägledning, *För dig som får ersättning från en utländsk arbetsgivare*, 2021. Tillgänglig online:
<https://www.skatteverket.se/foretag/internationellt/andradeskattereglervidarbeteisverigefran2021/fordigsomfarersattningfranenuotlandskarbetsgivare.4.477abf63175b28eb5444ed.html#Innehall> 2021-05-20.

Skatteverket rättslig vägledning, *För dig som har ett utländskt företag*, 2021. Tillgänglig online:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/andradeskatteregler/vidarbeteisverige/2021/fordigsomharetutlandsktforetag.4.477abf63175b28eb54454f.html> 2021-05-15.

Skatteverket rättslig vägledning, *Lön och annan ersättning för arbete*, 2021. Tillgänglig online:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/2648.html?q=uthyrning+45+15#h-Fran-den-1-januari-2021-far-det-inte-vara-fraga-om-uthyrning-av-arbetskraft-nar-183-dagarsregeln-ska-tillampas> 2021-05-20.

Offentligt tryck:

Europaparlamentet och rådets förordning 2019/1149, *om inrättande av Europeiska arbetsmyndigheten mm.* 20-06-2019.

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

Motion 2020/21:358 Jakob Forssmed m fl (KD). Med anledning av prop. 2019/20:190 Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp - förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige.

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

Övrigt:

Hagman, Hampus KD. Debatt i kammaren 2020-11-04. Sveriges riksdag. Tillgänglig online: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/ekonomiskt-arbetsgivarbegrepp---forandrade_H801SkU5 2021-05-23.

Hick, Christian; Jenkins, Louise; van der Capellen, Pernilla; van Scherpenzeel, Anette; Wang, Kevin, Taxand, *Survey on Economic Employer 2021*, 2021, Luxembourg. Tillgänglig online: <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2021/02/Taxand-Survey-on-Economic-Employer-2021.pdf> 2021-04-26.

Ljunge, Martina; Ogenhammar, Martina; Sander, Johan (2017) *Mobilitypodden special - Arbetsgivarbegreppet*, Deloitte Sweden.

Ljunge, Martina; Robertsson, Elisabeth; Brauer, Camilla (2018) *S2 avsnitt 1 – Economic employer*, Deloitte Sverige.

Rättsfallsförteckning:

HFD 2012 ref. 18.

RÅ 2001 ref. 50.