



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Sigfrid

Hur regleras beskattning av begränsat skattskyldiga?

En komparativ studie avseende de nordiska staterna och det arbetsgivarbegrepp som
tillämpas i förhållande till skatteavtal.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: Period 1 VT19

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Komparativ rätt och valet av stater som kommer att ingå i den komparativa studien.	9
1.5 Syftet med en komparativ jämförelse	11
1.6 Avgränsning	12
1.7 Disposition	12
2 GÄLLANDE RÄTT	14
2.1 Gällande svensk rätt	14
2.1.1 Inkomstskattelag	14
2.1.2 SINK	16
2.1.3 Skatteavdrag	20
2.1.4 Fast driftställe i Sverige	21
2.2 Sammanfattning	22
3 HUR BÖR INTERNATIONELLA ARBETSTAGARE BESKATTAS?	24
3.1 Inledning	24
3.2 Vad utgör skälen för en förändring?	24
3.2.1 Promemorian	24
3.2.2 Regeringen	25
3.2.3 Lagrådet	26
3.3 Vad innebär begreppen utstationering respektive uthyrning?	26
3.4 Hur bör vi se på arbetsgivarbegreppet?	28
3.5 Vad innebär förslaget för arbetsgivaren och arbetstagaren?	29

3.6 EU-rättsliga aspekter	31
3.6.1 Art. 45 EUF	31
3.6.2 Art. 56 EUF	32
4 INTERNATIONELL JÄMFÖRELSE	33
4.1 Inledning	33
4.2 Gällande rätt	34
4.2.1 Danmark	34
4.2.1.1 Reglering av begränsat skattskyldiga i Danmark	34
4.2.1.2 Uthyrning av arbetskraft till Danmark	36
4.2.1.3 Fast driftställe	38
4.2.2 Norge	39
4.2.2.1 Reglering av begränsat skattskyldiga i Norge	39
4.2.2.2 Tidigare norska skatteregler	41
4.2.2.3 Nya skatteregler från och med beskattningsåret 2019	42
4.2.2.4 Uthyrning av arbetstagare	43
4.2.2.5 Fast driftställe	43
4.2.2.6 Sammanfattning	44
4.2.3 Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet	44
4.2.3.1 Danmark	44
4.2.3.2 Norge	45
4.2.4 Det nordiska skatteavtalet	45
4.2.4.1 Vad är gällande rätt enligt det nordiska skatteavtalet?	45
4.2.4.2 Uthyrning av arbetstagare	48
4.2.4.3 Tolkning av det nordiska skatteavtalet	49
5 ANALYS	53
5.1 Inledning	53
5.2 Finns det några skillnader respektive likheter avseende hur begränsat skattskyldiga beskattas?	53
5.2.1 Arbetstagare som inte är bosatta eller vistas stadigvarande i en nordisk stat men som arbetar i en nordisk stat	53
5.2.2 Arbetstagare som är bosatta eller vistas stadigvarande i en nordisk stat men arbetar i en annan nordisk stat.	56
5.3 Ett införande av begreppet	57
5.4 Avslutande kommentar	59
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	61
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	69

Summary

In 2017, the Swedish Tax Agency, Skatteverket, released a memorandum that suggested a change in the employer approach. This has led to a discussion on how taxation of limited taxpayers should be regulated and how the current tax affects the internal labor market in Sweden. Every year, Sweden has a large number of employees who avoid taxation because of the exception rule in SINK and in the Nordic tax treaty. This thesis aims to discuss how taxation of limited taxpayers is regulated in Sweden, Denmark and Norway. The thesis also intends to investigate whether Denmark or Norway has implemented the economic employer approach and investigate whether guidance can be obtained.

The results obtained by the thesis show that there are differences in the state's internal legislation that do not depend solely on the economic employer approach that is applied. The differences are mainly due to the fact that each state is sovereign and thus tax law is an internal matter.

Sammanfattning

Skatteverket släppte 2017 en promemoria som föreslog en förändring av arbetsgivarbegreppet. Det har lett till en diskussion om hur beskattning av begränsat skattskyldiga bör regleras och hur nuvarande reglering påverkar den inre arbetsmarknaden i Sverige. Sverige har årligen ett stort antal arbetstagare som undgår beskattning på grund av undantagsregeln i SINK och i det nordiska skatteavtalet. Den här uppsatsen ämnar diskutera hur beskattning av begränsat skattskyldiga regleras i Sverige, Danmark och Norge. Uppsatsen ämnar även undersöka om Danmark eller Norge har infört det ekonomiska arbetsgivarbegreppet för att således undersöka om vägledning går att hämta.

Det resultat som uppsatsen kommer fram till visar att det finns skillnader i staters interna lagstiftning som inte enbart beror på vilket skatterättsligt arbetsgivarbegrepp som tillämpas. Skillnaderna beror främst på att varje stat är suverän och således är skattelagstiftningen en intern angelägenhet.

Förord

Min resa mot att bli jurist började under en regnig natt på Roskildefestivalen när någon frågade mig vad jag ville bli när jag blir stor. Jag svarade jurist och det var i det ögonblicket som jag bestämde mig. På vägen mot att bli jurist finns det ett fåtal betydelsefulla personer och en hund som har gjort min resa möjlig.

Morfar, du kommer alltid att vara min största förebild och för evigt saknad!

Mamma, tack för att du alltid finns här.

Adina, tack för alla gånger du har ställt upp när jag har haft panik över uppsatsen och livet.

Och Hedda.

Lund, den 14 juni 2019.

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EUF	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KSL	Kildeskatteloven
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
PAYE	Pay as you earn
PM	Promemoria
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det finns ett flertal syften som ligger bakom den skattelagstiftning vi har i Sverige idag men det primära syftet framhålls många gånger som det fiskala syftet, det vill säga att finansiera de offentliga verksamheterna.¹ Andra syften som ligger bakom vårt sätt att beskatta inkomster är till exempel fördelningspolitiska som handlar om att jämna ut inkomst- och förmögenhetsskillnader i Sverige.² Nuvarande lagstiftning stadgar att en fysisk person är undantagen från beskattning i Sverige så länge det rör sig om en uthyrning eller utstationering till Sverige från ett utländskt företag som saknar fast driftställe i Sverige samt att arbetstagarens vistelse inte överstiger 183 dagar.³

I takt med att globaliseringen ökat har även antalet internationella arbetstagare ökat. Något som innebär att även Sverige har fått fler internationella arbetstagare som arbetar här varje månad. För att förstå varför 183-dagarsregeln kan utgöra ett problem vad gäller beskattningen av utländska arbetstagare måste vi förstå hur många utländska arbetstagare som faktiskt befinner sig i Sverige varje månad och därmed även årligen. Under 2017 befann sig runt 10.300 stycken utstationerade arbetstagare i Sverige, varje månad. Totalt under året anmäldes 72.552 utstationeringar till arbetsmiljöverket.⁴ Det kan jämföras med att det under 2016 befann sig cirka 7.700 stycken utstationerade arbetstagare i Sverige per månad och totalt under året anmäldes 47.727 stycken arbetstagare.⁵ Enligt

¹ Lodin m.fl. (2019) s. 2.

² Ibid.

³ Lagrådsremiss, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* från den 17 maj 2018, s. 1.

⁴ Arbetsmiljöverket, Nyheter, 5 mars 2018, *Kraftig ökning av utstationerade 2017*, <https://www.av.se/nyheter/2018/kraftig-okning-av-utstationerade-2017/> besökt 28 februari 2019.

⁵ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 21.

arbetsmiljöverket utgör det en ökning med 52 procent jämfört med föregående år.⁶ En utländsk arbetstagare som arbetar i Sverige under mindre än 183 dagar under en tolv månadersperiod för en arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige har inte en skyldighet att betala skatt på sina inkomster som förvärvas i Sverige. Sverige har som källstat av sagt sig beskattningsrätten till förmån för hemviststaten som fortfarande har full beskattningsrätt. I kommentaren⁷ till artikel 15(2) i *Model tax convention on income and on capital*, även kallat OECD:s modellavtal diskuteras det faktum att det finns en medvetenhet om att 183-dagarsregeln kan komma att missbrukas för att undkomma att arbetstagaren betalar skatt i källstaten på inkomster som uppstår där. Det har redan i formuleringen av artikeln och dess kommentarer gjorts försök att komma åt problemet med att utländska arbetstagare inte betalar skatt i sina källstater genom att använda begreppet *tolvmånadersperiod*.⁸ Det är således en rullande tolv månadersperiod på tolv efterföljande månader som utgör tidsunderlaget för beskattning och inte en fast period som löper från 1 januari till 31 december.⁹ Det som avgör om 183-dagarsregeln är gällande för en utländsk arbetstagare som arbetar i Sverige är vilken arbetsgivare som har hand om utbetalning av tjänsteinkomsten. Ett krav är att arbetsgivaren som betalar ut tjänsteinkomsten ska vara stationerad utomlands. Arbetsgivaren ska inte ha ett fast driftställe i Sverige eller en representant som agerar i bolagets ställe.¹⁰ Den utländska arbetstagarens utstationering respektive uthyrning i Sverige kan ibland likställas med en anställning i det svenska företaget. Det har lett till att myndigheter vill försöka komma konstlade upplägg som går ut på att arbetstagaren helt undgår att betala skatt i Sverige.

⁶ Arbetsmiljöverket, Nyheter, 5 mars 2018, *Kraftig ökning av utstationerade 2017*, <https://www.av.se/nyheter/2018/kraftig-okning-av-utstationerade-2017/>, besökt 28 februari 2019.

⁷ Se framför allt punkt 4 i kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 15(2) som diskuterar skatteundandragande i samband med tillämpningen av undantagsregeln.

⁸ Se punkt 4.1 i kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 15(2).

⁹ Ibid.

¹⁰ Regeringen, Pressmeddelanden, 17 maj 2018, <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2018/05/andrade-skatteregler-for-tillfalligt-arbete-i-sverige/>, besökt 11 mars 2019.

Skatteverket framhåller dock att det finns flera olika skäl som föranleder en förändring men uppmärksammar en problematik med det arbetsgivarbegrepp vi tillämpar idag. En lösning anses vara att förändra det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet för att förändra synsättet om vem som är att anse som arbetsgivare. Det motiv som Skatteverket framhåller är att svenska arbetsgivare startar verksamhet utomlands för att sedan hyra in sin egen personal för att få det att se ut som en uthyrning eller utstationering i Sverige. Konstellationen som följer av upplägget gör att det ser ut som att den svenska arbetsgivaren hyr in personal från utlandet när det i själva verket är så att de låter sin personal vara direkt anställda under det utländska bolaget för att sedan hyras ut till sin egen arbetsgivare i Sverige.¹¹ Idag tillämpar Sverige det formella arbetsgivarbegreppet vilket betyder att den som betalar ut lön till arbetstagaren och som formellt har anställt arbetstagaren är arbetsgivaren i förhållande till skatteavtal och 183-dagarsregeln.¹² En förändring till synsättet ekonomisk arbetsgivare innebär istället att det är andra faktorer än de rent formella som blir avgörande. Det som blir de avgörande faktorerna är då till exempel vem som har kontrollen över det arbete arbetstagaren utför och som sedan tillämpas i förhållande till skatteavtal och 183-dagarsregeln.¹³

¹¹ Saric, Mato och Schwarz, Christian, Svensk skattetidning nr 5, 2018, *förlaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, punkt 5, *avslutande kommentarer*.

¹² Skatteverkets PM *Beskattnings och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 25.

¹³ *Ibid*, s. 30.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att göra en komparativ studie av hur begränsat skattskyldiga regleras i olika nordiska länder och på så sätt försöka utröna innebörden av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet. Syftet kommer att besvaras med hjälp av följande frågeställningar.

- Finns det skillnader i hur Sverige beskattar begränsat skattskyldiga jämfört med andra nordiska länder?
- Finns det skillnader vad gäller beskattning av begränsat skattskyldiga mellan de nordiska stater som har olika synsätt på arbetsgivarbegreppet?
- Går det att hämta vägledning kring hur det ekonomiska arbetsgivarbegreppet har införts i andra nordiska stater?

1.3 Metod och material

Då uppsatsens svar söks i vedertagna rättskällor kommer metoden vara den rättsdogmatiska.¹⁴ Det kan sammanfattas så att uppsatsen avser att utreda hur gällande rätt ser ut och hur gällande rätt borde se ut.¹⁵ Således kommer rättspraxis, lagstiftning, lagförarbeten och doktrin att användas.¹⁶

I doktrin har Claes Sandgren framfört kritik mot begreppet ”rättsdogmatisk”.¹⁷ Sandgren framhåller att begreppet rättsdogmatik är ett vagt begrepp vars syfte är att fastställa gällande rätt utifrån givna ramar. Gällande rätt är således utgångspunkten för att besvara ett givet syfte eller en given frågeställning. Problemet är att rättsdogmatiken inte alltid behöver hålla sig inom ramarna för vad gällande rätt är. Sandgren framhåller även att rättskällevärdet har en skiftande innebörd beroende på vem eller vilka som

¹⁴ Se Kleineman (2018), *Rättsdogmatisk metod* i Nääv och Zamboni, Juridisk metodlära s. 21.

¹⁵ Det vill säga både rätten de lege lata och rätten de lege ferenda.

¹⁶ Se Kleineman (2018), *Rättsdogmatisk metod* i Nääv och Zamboni, Juridisk metodlära s. 21.

¹⁷ Sandgren (2005), *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 04-05 (Volum 118), se avsnitten 1-4.

tillämpar den. Den rent hierarkiska rättskälleuppfattningen är en av de vedertagna rättskällevägar. Det är även den rättskällevägar som uppsatsen kommer att tillämpa. Den rent hierarkiska rättskällevägar är lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin och används i juristers dagliga arbete. Trots ovanstående är den rättsdogmatiska metoden den metod som är bäst lämpad att besvara det syfte och den frågeställningen som uppsatsen har ställt upp.

Det material som kommer att bearbetas i uppsatsen är framför allt svensk skattelagstiftning, även om dansk och norsk intern skattelagstiftning kommer användas. Vad gäller internationella källor så kommer framför allt OECD:s modellavtal och det nordiska skatteavtalet att användas. Det nordiska skatteavtalet anses vara internationell skatterätt på grund av att det är ett multilateralt avtal. Det kommer även undersökas om och hur det ekonomiska arbetsgivarbegreppet tillämpas i Danmark och Norge. Vid hänvisning till OECD:s modellavtal så avses genomgående den konsoliderade versionen som publicerades 18 december 2017. En problematik som uppsatsen har ställts inför är att det verkar vara relativt lite skrivet om det ekonomiska arbetsgivarbegreppet i nordisk rätt, det mesta är skrivet i samband med att Skatteverket släppte sin promemoria. Det finns några få enstaka artiklar skrivna av revisionsbyråer som tar upp begreppet ekonomisk arbetsgivare och hur det regleras i varje enskild stat.

1.4 Komparativ rätt och valet av stater som kommer att ingå i den komparativa studien.

Valet av Danmark och Norge motiveras genom att stater vid en komparativ studie kan delas in i olika rättsystem baserat på hur rättssystemet är uppbyggt. Världens rättsystem kan således delas in i angloamerikansk rätt¹⁸ och kontinentaleuropeisk rätt¹⁹. I det rättsystem som kallas det

¹⁸ Även kallat common law.

¹⁹ Även kallat civil law.

kontinentaleuropeiska ingår Norden.²⁰ För att ytterligare motivera valet av Danmark och Norge går det att dela in stater utefter de underliggande syften som finns vid utformandet av den interna skattelagstiftningen. Alla de nordiska staterna är medlemmar i OECD²¹ vilket utgör ytterligare ett skäl för att avgränsa sig till de nordiska staterna. Doktrin framhåller att stater som är medlemmar i OECD ofta har en mer avancerad²² ekonomi och vid en jämförelse av hur skattesystemen fungerar ofta har system som påminner mer med varandra än vid en jämförelse med stater som inte är medlemmar. Det är således inte av vikt för besvarandet av uppsatsen syfte och frågeställning att göra en komparativ jämförelse mellan Sverige och stater som inte har en lika utvecklad ekonomi eller ett lika utvecklat skattesystem.²³ Vidare har de nordiska staterna rättssystem som kan liknas vid det svenska på grund av det juridiska samarbete som finns.²⁴ Finland kommer dock på grund av utrymmesskäl att lämnas därhän även om det hade varit en intressant jämförelse. Då Island använder sig av synsättet ekonomisk arbetsgivare men inte har utvecklat det fullt ut eller klargjort innebörden av begreppet kommer Island inte att ingå i den komparativa studien.²⁵ Färöarna och Grönland kommer också lämnas därhän då ingen av öarna tillämpar det ekonomiska arbetsgivarbegreppet.²⁶ Grönland tillämpar sexmånadersregeln som stadgar att en person blir obegränsat skattskyldig för sina inkomster som uppstår på Grönland om vistelsen är längre än sex månader.²⁷ För den som arbetar på Färöarna gäller en begränsad

²⁰ Thuronyi, Brooks och Kolozs (2016), s. 6 och s. 21 f.; Stening, Bogdan och Arvidsson för National encyklopedins, sökord rättsväsen, <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/sverige/rattsvasen>, besökt 3 maj 2019.

²¹ OECD, Home, About, Our global reach, <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>, besökt 4 maj 2019.

²² Översatt från engelskans sophisticated, se Thuronyi, Brooks och Kolozs (2016), s.9.

²³ Thuronyi, Brooks och Kolozs (2016), s. 8 f.

²⁴ Danelius, Johan och Bynander, Kerstin (2018), *Det nordiska juristsamarbetet* i Svensk Juristtidning SvJT 2018, s. 65.

²⁵ KPMG, Insights, *Iceland – Income tax*, 1 januari 2018, se rubriken *economic employer*, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/iceland-income-tax.html>, besökt 3 maj 2019.

²⁶ Se Nordisk eTax, Danmark, Grönland, <https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/gre/sve.asp>, besökt 3 maj 2019; Nordisk eTax, Danmark, Färöarna, <https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/far/eng.asp>, besökt 3 maj 2019.

²⁷ Se Nordisk eTax, Danmark, Grönland, <https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/gre/sve.asp>, besökt 3 maj 2019.; PWC

skattskyldighet om personen arbetar där mindre än 180 dagar under en löpande tolv månadersperiod.²⁸ Med utgångspunkt i ovanstående kommer således de stater som ingår i den komparativa studien att vara Danmark och Norge.

1.5 Syftet med en komparativ jämförelse

Suveränitetsprincipen stadgar att en stat har rätt att vara suverän vad gäller stiftandet av lagar inom vissa rättsliga områden. Staters suveränitet inkluderar det skatterättsliga området vilket betyder att en stat har exklusiv beskattningsrätt. I Sverige innebär det att det är riksdagen som har exklusiv lagstiftningsrätt inom beskattningsrätten.²⁹ I dagens globaliserade samhälle kan det vara av vikt att inte bara undersöka vårt eget rättssystem och våra egna lagregler utan även andra staters rättssystem. En komparativ jämförelse kan bygga på att undersöka de skillnader som eventuellt finns mellan stater, hur olika staters rättssystem påverkar varandra och de grundläggande strukturerna i rättssystemen.³⁰ Det framhålls i doktrin att det är meningsfullt att jämföra flera rättssystem även om det främsta skälet är att fastställa gällande rätt i en av staterna.³¹ Även för att kunna fastställa rätten de leger ferenda kan det vara meningsfullt att få en förståelse för hur andra stater löser liknande juridiska frågor och juridiska problem för att sedan kunna jämföra resultaten och således hitta vägledning för hur rättsliga problem bör eller kan lösas.³²

Worldwide Tax Summaries, Greenland, under rubrikerna *Individual - Taxes on personal income* och *Individual - residence* <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Greenland-Individual-Taxes-on-personal-income>, besökt 3 maj 2019.

²⁸ Se Nordisk eTax, Danmark, Färöarna,

<https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/far/eng.asp>, besökt 3 maj 2019.

²⁹ Pelin (2011), s. 84.

³⁰ Thuronyi, Brooks och Kolozs (2016), s. 3.

³¹ Bogdan (2013), s. 15.

³² Bogdan (2013), s. 16.

1.6 Avgränsning

Uppsatsens fokus ligger på arbetsgivarbegreppet och beskattning av begränsat skattskyldiga innebärande att all annan inkomst än tjänsteinkomster kommer att lämnas därhän. I 5 § första stycket andra punkten SINK stadgas att lön från en privat anställning är skattepliktig inkomst enligt SINK. Det är således ersättning från privata anställningar som kommer att behandlas, innebärande att lön från offentliga anställningar kommer att lämnas därhän. Vidare utgår uppsatsen även från det inkomstbegrepp som presenteras i OECD:s modellavtal artikel 15, innebärande att beskattning av inkomst från självständig yrkesutövning inte kommer att behandlas. Uppsatsen avgränsar sin komparativa del till att behandla Danmark och Norge men inte Färöarna, Island, Grönland och Finland. Avgränsningen är framför allt på grund av utrymmesbrist. Utgångspunkten för uppsatsens komparativa del blir således intern svensk, dansk och norsk skattelagstiftning. Det ska noteras att det finns andra ersättningar förutom lön, till exempel olika typer förmåner, som arbetsgivaren kan tillhandahålla sina arbetstagare, dock kommer sådana ersättningar inte att behandlas i den här uppsatsen. Det finns specialregler som enbart rör vissa grupper av arbetstagare, till exempel sjömän, frisörer och även andra arbetstagare i staters interna lagstiftning på grund av utrymmesskäl kommer de yrkesgrupperna att lämnas därhän.

1.7 Disposition

Dispositionen för uppsatsen ser ut på följande sätt. I det andra kapitlet kommer gällande svensk skatterätt att presenteras. I det tredje kapitlet kommer en genomgång av hur skatteregleringen bör se ut för att möta den ökning av internationella arbetstagare som har skett. Det kommer således presenteras varför det behövs en förändring av vårt nuvarande synsätt på arbetsgivarbegreppet. I det fjärde kapitlet kommer en komparativ studie att presenteras. I kapitlet kommer även det nordiska skatteavtalet att

presenteras. I det femte och sista kapitlet kommer en analys som behandlar det material som finns presenterat i föregående kapitel samt så kommer syftet och frågeställningen att besvaras.

2 Gällande rätt

2.1 Gällande svensk rätt

2.1.1 Inkomstskattelag

Inkomstskattelag (1999:1229), nedan förkortad IL gör skillnad på tre typer av beskattningsbara inkomster, nämligen inkomst av kapital, tjänst och näringsverksamhet.³³ Lön och annan ersättning för arbete räknas till inkomstlagen tjänst i enlighet med 10 kap. 1 § första stycket och andra stycket första punkten IL. I inkomstlagen tjänst är det enbart fysiska personer och deras inkomster som beskattas.³⁴ För inkomster förvärvade i Sverige gäller *kontantprincipen* vilket betyder att inkomster tas upp till beskattning den dag då arbetstagaren erhåller inkomsten. Kontantprincipen inkluderar således även att inkomster ska beskattas i den stat där inkomsten uppstod.³⁵ Inkomstskattelagen stipulerar att beskattning av fysiska personer kan ske om en fysisk person antingen är obegränsat eller begränsat skattskyldig. Det innebär således att om en fysisk person varken är obegränsat eller begränsat skattskyldig föreligger ingen beskattningsrätt. För att en fysisk person ska vara obegränsat skattskyldig krävs det i enlighet med 3 kap. 3 § första stycket 1-3 punkten IL att personen antingen är bosatt i Sverige, vistas stadigvarande i Sverige eller har en väsentlig anknytning till Sverige och då varit bosatt här tidigare. Vidare stadgar huvudregeln att den som spenderar minst sex månader i Sverige och spenderar sin dygnsvila här eller är folkbokförd här i Sverige normalt anses vara stadigvarande här.³⁶ 7 § 1-2 stycket Folkbokföringslag (1991:481) stadgar att en person som regelmässigt spenderar sin dygnsvila i en specifik fastighet eller spenderar sin dygnsvila i en fastighet motsvarande minst en dag i veckan eller en

³³ Se rubrikerna till avdelningarna IV-VI i Inkomstskattelagen.

³⁴ Se 1 kap. 1 § IL och 1 kap. 3 § 1-2 punkterna IL.

³⁵ 10 kap. 8 § IL och se *Borg*, Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 10 kap. 8 §, *Lexino* (Karnov), 2018-08-14.

³⁶ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 25.

tidsrymd som motsvarar ovanstående normalt anses vara bosatt där. Väsentlig anknytning kan till exempel vara att en person har varit stadigvarande bosatt i Sverige tidigare. Om den fysiska personen inte är obegränsat skattskyldig för sina inkomster ska det undersökas om den fysiska personen är begränsat skattskyldig för sina inkomster. För att vara begränsat skattskyldig krävs det i enlighet med 3 kap. 17 § första punkten IL att den fysiska personen inte är obegränsat skattskyldig. Det betyder att om en fysisk person inte är obegränsat skattskyldig är personen begränsat skattskyldig. Det finns fler bestämmelser om vilka personer som är begränsat skattskyldiga men de lämnas därhän.³⁷ Innebörden av att vara begränsat skattskyldig framgår i 3 kap. 18 § första punkten IL som stadgar att tjänsteinkomster som en begränsat skattskyldig person erhåller ska beskattas enligt lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, nedan förkortad SINK.

I enlighet med 3 kap. 9 § första och andra stycket IL stadgas att om en fysisk person är bosatt i Sverige, och därmed obegränsat skattskyldig, innehar en anställning som innebär att personen arbetar utomlands och vistas där för arbete i minst sex månader eller minst ett år föreligger ingen svensk beskattningsrätt. Reglerna kallas sexmånadersregeln respektive ettårsregeln.³⁸ Ett undantag från sexmånadersregeln görs om det framkommer att verksamhetslandet har beskattat inkomsten i strid med gällande rätt eller om skattefriheten strider mot ingångna skatteavtal.³⁹ Kravet på vistelsetid regleras vidare i 3 kap. 10 § IL som anger att kortare avbrott i form av till exempel tjänsteuppdrag eller semester inte anses som avbrott från utomlandsvistelsen.⁴⁰ I 6 kap. 7 § IL stadgas att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga och innebörden av den

³⁷ Se 3 kap. 17 § 2-4 punkterna. IL.

³⁸ Se Nörklit (2014), *Sexmånadersregeln – något om problematiken vid arbete i fler länder (del 2)*, Skattenytt, nr 3, s. 123; Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Tjänst, Skatteplikt och Undantag, Lön, Skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.6/323993.html>, besökt 29 juni 2019.

³⁹ Nörklit (2014), *Sexmånadersregeln – något om problematiken vid arbete i fler länder (del 1)*, Skattenytt, nr 1-2, s. 42-43.

⁴⁰ Ibid, s. 43.

begränsade skattskyldigheten framgår i 6 kap. 11 § första stycket första punkten IL som stadgar att den begränsade skattskyldigheten enbart gäller inkomster från ett fast driftställe eller inkomster från en fastighet i Sverige.

2.1.2 SINK

Huvudregeln är att fysiska personer som är skattesubjekt i Sverige är obegränsat skattskyldiga⁴¹ för alla inkomster som erhålls, oavsett var inkomsten uppstår. Undantaget för fysiska personer stadgar en begränsad skattskyldighet. De personer som är begränsat skattskyldiga beskattas som huvudregel inte enligt IL utan enligt SINK. SINK reglerar den situation när Sverige kan utkräva ett skatteanspråk på fysiska personers inkomster på grund av att inkomsten uppstår i Sverige, trots att den fysiska personens vistelse i Sverige inte anses vara stadigvarande.⁴² För att Sverige ska ha ett beskattningsanspråk krävs det i enlighet med 3 § SINK att personen är bosatt utomlands och att inkomsten som uppstår i Sverige ska vara beskattningsbar enligt SINK. Det finns ytterligare ett krav och det är att det skattesubjektet ska vara en fysisk person.⁴³ I enlighet med 4 § SINK undantas inkomster från beskattning enligt SINK om den skattskyldige begär att bli beskattad enligt IL. I 5 § första stycket andra punkten SINK stadgas att den inkomst som är skattepliktig enligt SINK är avlöning som uppbärs genom annan anställning än hos svensk kommun, svenska staten eller ett svenskt landsting. Det betyder att det således är tjänsteinkomster från privat anställning som är beskattningsbar inkomst. Det framgår av 5 § andra stycket SINK att även förskottsbetalningar av tjänsteinkomster likställs med 5 § första stycket andra punkten SINK och räknas som beskattningsbar tjänsteinkomst. Enligt 5 § tredje stycket SINK anses en arbetstagare utöva sin anställning i Sverige även om arbetstagaren inom ramen för tjänsten åker på tjänsteresor utomlands. Det gäller så länge arbetet utförs för en svensk arbetsgivare eller för en utländsk arbetsgivare med ett

⁴¹ Jämför ovanstående kapitel 2.1.1.

⁴² Se 2-3 §§ SINK; 3 kap. 3 § första stycket 1-3 punkterna IL; 3 kap. 17 § första punkten IL.

⁴³ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 25 och Prop. 2004/05:19, *Beskattning av utomlands bosatta*, s. 30.

fast driftställe i Sverige. En annan situation som täcks in i ovanstående reglering är om arbetstagaren utför sitt arbete i sin hemviststat förutsatt att tiden för arbetet under varje tremånadersperiod uppgår till högst hälften av arbetstagarens totala arbetstid i verksamheten. Inkomster som inte beskattas enligt SINK är skattefria inkomster och inkomst från näringsverksamhet.⁴⁴ Ovanstående utgör grunden för beskattning enligt SINK medan 6 § första stycket 1a-c punkterna SINK stadgar när en fysisk persons inkomster helt undantas från beskattning. Rekvisiten som stadgas i paragrafen är kumulativa och samtliga punkter ska således vara uppfyllda för att undantaget från beskattning ska bli gällande. Enligt punkterna ska det röra sig om en arbetstagare som inte arbetar i Sverige i mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod och ersättningen ska inte betalas av en arbetsgivare som har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar. Ersättningen ska inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige eller någon som representerar arbetsgivaren.⁴⁵ Det ska tilläggas att en begränsat skattskyldig person kan välja vilket regelverk som inkomsterna ska beskattas enligt.⁴⁶

En person som har en väsentlig anknytning till Sverige och en person som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig. Det innebär att begreppen är ovidkommande vid fastställandet av om en person är begränsat skattskyldig. Det begrepp som har en betydelse vid fastställandet om en person är obegränsat eller begränsat skattskyldig är stadigvarande vistelse. Begreppet är därmed av vikt för att avgöra om en person kan tillämpa SINK och 183-dagarsregeln eller inte. Är en person stadigvarande i Sverige gäller nämligen inte 183-dagarsregeln och det inträder en obegränsad skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket andra punkten IL. För att veta om en person är stadigvarande i en stat så ska det undersökas dels hur länge personen vistas i

⁴⁴ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 26; det är enbart fysiska personer som beskattas enligt SINK.

⁴⁵ Se även Skatteverket, vägledning, 2019, inkomstskatt, begränsat skattskyldigas inkomster, särskild inkomstskatt, SINK, lön och annan ersättning för arbete, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2648.html>, se rubriken *ersättningen får inte belasta ett fast driftställe i Sverige*, besökt 7 maj 2019, för vidare läsning.

⁴⁶ Se Skatteverket, privat, skatter, internationellt, bosatta utomlands, <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/internationellt/bosattutomlands/sinksarskildinkomstskattforutomlandsbosatta.4.6fdde64a12cc4eee23080002583.html>, besökt 6 maj 2019.

Sverige samt hur avbrotten av vistelsen ser ut. Det vill säga hur många avbrott det görs samt hur långa avbrotten är.⁴⁷ Stadigvarande vistelse är inte definierat i lagtext utan vägledning får istället hämtas från praxis och förarbeten. En sammanhängande vistelsetid på sex månader stadgar normalt en stadigvarande vistelse.⁴⁸ Den stadigvarande vistelsen avbryts dock om en fysisk person åker utomlands och vistas där i mer sex månader.⁴⁹ Det kan uppstå gränsdragningsproblem om en person koncentrerar sin vistelse till antingen slutet eller början av sin tolv månadersperiod.⁵⁰ Högsta förvaltningsdomstolen, HFD⁵¹, fastslog i RÅ 1981 Aa 4 att det förutom en sammanhängande vistelse på minst sex månader⁵² även krävs att personen har haft sin dygnsvila i Sverige. I RÅ 1997 ref. 25 kom HFD fram till att en person som vistades i Sverige två till tre nätter per vecka under 16 månader vistades stadigvarande i Sverige och att de kortare avbrott som gjordes inte räknades som avbrott av den stadigvarande vistelsen. HFD kom i RÅ 2008 ref. 16 fram till att en arbetstagare som vistades i Sverige under nästan sex månader i taget under en sammanlagd tid på 14 månader var obegränsat skattskyldig. Avbrotten som arbetstagaren gjorde uppgick till cirka två till tre månader och trots att vistelserna i Sverige inte riktigt uppgick till exakt sex månader vardera ansågs omständigheterna göra så att vistelsen i Sverige var stadigvarande. I RÅ 2008 ref. 56 var det en läkare som arbetade två veckor i taget i Sverige. Läkaren hade ständigt jour och tillbringade således sin dygnsvila under vistelserna i Sverige i en jourlägenhet i Arvika. Läkaren hade planerat avbrott där han återgick till sin tjänst i Danmark samt åkte hem och besökte sin familj. Sammanlagt arbetade läkaren fyra tvåveckorsperioder i Sverige under våren 2005 samt midsommarhelgen

⁴⁷ Se SOU 2003:12, s. 143-144.

⁴⁸ Se Skatteverket, 2019, Inkomstskatt, Obegränsat eller begränsat skattskyldig?, Obegränsad skattskyldighet fysiska personer, stadigvarande vistelse Sverige, se under rubriken *Vem vistas i stadigvarande i Sverige?*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2637.html>, besökt 7 maj 2019; Se även SOU 2003:12, s. 14 och s. 143.

⁴⁹ Skatteverket, 2019, Inkomstskatt, Obegränsat eller begränsat skattskyldig?, Obegränsad skattskyldighet fysiska personer, stadigvarande vistelse Sverige, se under rubriken *Vad är tillfälligt avbrott i en Sverigevistelse*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2637.html>, besökt 7 maj.

⁵⁰ Se SOU 2003:12 s. 146.

⁵¹ Med HFD avses även Regeringsrätten och deras avgöranden.

⁵² Prop. 2004/05:19, s. 30.

2005 och under 2004 arbetade han 18 veckor fördelade på nio tvåveckorsperioder. HFD ansåg att läkaren vistades i Sverige stadigvarande. Det förelåg således en obegränsad beskattningsskyldig i enlighet med IL, trots att avbrotten kunde vara några veckor i taget.⁵³ Praxis ger inte direkt någon förklaring på hur lång tid som måste spenderas i Sverige för att en vistelse ska vara stadigvarande, i vilken omfattning vistelsen ska vara eller vad en regelbundenhet i vistelsen är. Däremot ges vägledning. Det RÅ 2008 ref. 56 slog fast var att även om avbrotten i hemlandet kan vara längre än vistelsen i Sverige gör den långa tidsperioden, regelbundenheten i arbetsbesöken i Sverige och omfattningen av vistelserna i Sverige att vistelsen i Sverige anses vara stadigvarande. Fokus vid bedömningen om någon är stadigvarande i Sverige är vistelsen i Sverige och är kraven på omfattning, tid och regelbundenhet för vistelsen i Sverige uppfylla ses avbrotten som tillfälliga.⁵⁴ HFD har i RÅ 2008 not. 106 bedömt efter samma kriterium vilket bekräftar RÅ 2008 ref. 56. I RÅ 2008 not. 106 var det en person vars arbetsvistelse var förlagd så att han vistades i Sverige varannan vecka, han tillbringade således lika många dagar i Sverige som utomlands. Situationen liknade den i RÅ 2008 ref. 56 med det undantaget att arbetet i det senare målet varade under en längre period. Vistelsen varade regelbundet mellan år 1999 fram till år 2006 med tillfälliga avbrott för att åka hem till sin familj i Finland.⁵⁵ HFD konstaterade i båda rättsfallen att det som ska tillmätas betydelse vid avgörandet om en vistelse är stadigvarande är omfattningen, regelbundenheten och tiden av själva vistelsen.⁵⁶ Det betyder att om en person vistas i Sverige stadigvarande eller inte är en bedömningsfråga i varje enskilt fall men det finns vägledning att hämta i praxis och doktrin.

Skattesatsen för en begränsat skattskyldig person är i enlighet med 7 § SINK 25 procent. En arbetstagare kan välja att bli beskattad antingen genom SINK eller genom IL. Beskattning enligt IL är förmånligt om det finns

⁵³ Se även, Gustafsson, Sofie, *Innebörden av tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen – vid bedömning av stadigvarande vistelse*. Skattenytt 2016, s. 751-753.

⁵⁴ Ibid, s. 751.

⁵⁵ Ibid, s. 752 f.

⁵⁶ Ibid, s. 757.

skatteavdrag eller skattereduktioner för arbetstagaren att beakta då SINK inte tillåter skatteavdrag eller skattereduktioner.⁵⁷

2.1.3 Skatteavdrag

Skatteavdrag är en preliminär skatt som arbetsgivaren ska betalas in till Skatteverket.⁵⁸ Reglerna vad gäller skatteavdrag för preliminär skatt återfinns i 10-12 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan förkortad SFL medan 13 kap. SFL gäller betalning och redovisning av särskild inkomstskatt.⁵⁹ I 10 kap. 2 § första och tredje stycket SFL stadgas att den som betalar ut lön enligt IL även ska göra skatteavdrag på arbetstagarnas lön. Skatteavdragen ska enligt 10 kap. 2 § andra stycket SFL göras varje gång en arbetstagare erhåller kontant ersättning från arbetsgivaren. Undantaget från ovanstående är om ersättningen understiger vissa i lagen angivna belopp i enlighet med 10 kap. 4 § SFL.

För en svensk arbetsgivare som betalar ersättning till en utländsk arbetstagare som arbetar i Sverige gäller speciella regler enligt SFL. I enlighet med 13 kap. 1 § SFL är det Skatteverket som ska besluta om arbetsgivaren ska göra skatteavdrag eller inte. Beslutet kallas beslut om särskild skatteredovisning, förkortat SINK-beslut och i enlighet med 13 kap. 3 § första stycket 1-2 punkterna SFL ska SINK-beslutet ange att skatteavdrag ska göras och skatteavdrag ska göras om utbetalaren känner till beslutet. En svensk arbetsgivare som betalar ersättning enligt SINK ska således betala skatteavdrag i enlighet med 13 kap. 3 § SFL. För att beräkna avdraget ska det göras i enlighet med det underlag som presenteras i 13 kap.

⁵⁷ Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Begränsat skattskyldigas inkomster, Särskild inkomstskatt, Val av beskattning enligt, IL, *Möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK eller A-SINK och Avdrag i inkomstslaget tjänst*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2653.html>, besökt 16 april 2019.

⁵⁸ Se Skatteverket, Företag och organisationer, Arbetsgivare, Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, Skatteavdrag, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/skatteavdrag.4.233f91f71260075abe8800021121.html>, besökt 5 maj 2019.

⁵⁹ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), 33.

5-6 §§ SFL. För utländska arbetsgivare som hör hemma i utlandet och således inte har fast driftställe i Sverige ska avdrag inte göras på ersättning som betalas ut till arbetstagare i enlighet med 10 kap. 3 § andra stycket SFL. Istället är det den som tar emot lönen, förutsatt att lönen är skattepliktig enligt SINK, som ska betala avdrag på sin inkomst i enlighet med 13 kap. 6 § SFL.

2.1.4 Fast driftställe i Sverige

I 2 kap. 29 § IL definieras fast driftställe, en definition som även återfinns i artikel 5 i OECD:s modellavtal. 2 kap. 29 § IL innehåller kumulativa rekvisit som stadgar att det ska finnas en affärsverksamhet och en stadigvarande plats samtidigt som det ska finnas en korrelation mellan affärsverksamheten och platsen.⁶⁰ Huvudregeln stadgar att ett fast driftställe definieras utifrån att verksamheten helt eller delvis ska bedrivas från en stadigvarande plats.⁶¹ Sträcker sig verksamheten över en period som är längre än sex månader anses verksamheten normalt stadigvarande.⁶² Det finns således tre kumulativa krav. De kumulativa kraven stadgar att affärsverksamheten måste ha en särskild plats, platsen ska användas stadigvarande och den affärsverksamhet som bedrivs ska helt eller delvis bedrivas från den platsen.⁶³ Vägledning vid oklara fall går att hämta från domstolarna. I RÅ 2009 ref. 91 hade ett norskt aktieförvaltande bolag sökt svar genom förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Den person som fattade placeringsbesluten i bolaget och som därmed hade hand om kapitalförvaltningen av bolaget var stadigvarande i Sverige. Bolaget hade sitt fasta driftställe i Norge och hade ingen annan verksamhet i Sverige förutom den verksamhet som personen i Sverige skötte från sin bostad. HFD kom fram till att bolaget, på grund av att personen i Sverige representerade

⁶⁰ Carlsson (2009), *Fast driftställe – definitionen enligt svensk rätt och enligt OECD:s modellavtal*, Svensk Skattetidning, 2009:6-7, sida 624.

⁶¹ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), 24.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

och genomförde affärer med bolagets kapitaltillgångar, ansågs vara stadigvarande i Sverige. HFD kom fram till att personen uppträdde som en beroende representant⁶⁴ för bolaget och att det således förelåg en skattskyldighet för företaget i Sverige. Skulle begreppet fast driftställe behöva tolkas görs det med utgångspunkt i kommentarerna till OECD:s modellavtal.⁶⁵

Det kan det vara värt att notera att det finns skillnader mellan OECD:s modellavtal och svensk intern rätt. En skillnad som finns är mellan artikel 5(3) i OECD:s modellavtal och 2 kap. 29 § IL. Det stadgas nämligen i artikel 5(3) i OECD:s modellavtal att installationsverksamhet, anläggningsverksamhet och byggnadsverksamhet ska pågå under minst tolv månader innan verksamheten utgör ett fast driftställe. I svensk intern rätt stadgas det att ett byggnadsprojekt blir fast driftställe redan efter sex månader.⁶⁶

2.2 Sammanfattning

Huvudregeln vid beskattning av obegränsat skattskyldiga arbetstagare är beskattning enligt IL. Undantaget som innebär att en arbetstagares inkomst av tjänst beskattas enligt SINK föreligger om en person är begränsat skattskyldig. Om en stadigvarande vistelse föreligger är en arbetstagare obegränsat skattskyldig enligt IL, föreligger inte en stadigvarande vistelse men vistelsen är regelbunden är arbetstagaren begränsat skattskyldig enligt SINK. För att avgöra om det en vistelse är stadigvarande ska bedömning

⁶⁴ En beroende representant är en person som har fullmakt att ingå avtal för bolagets räkning. Trots att ett bolag inte har någon stadigvarande verksamhet bedrivs bolaget helt eller delvis från en plats genom att personen som bedriver verksamheten har en fullmakt. Se vidare Skatteverket, Vägledning, Inkomstskatt, Begränsat skattskyldigas inkomster, Näringsverksamhet, Utländska företagsskattskyldighet i Sverige, Fast driftställe, Beroende representant, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2692.html>, besökt 27 mars 2019.

⁶⁵ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), 23-24 och 2 kap. 29 § IL. Genom RÅ 2009 ref. 91 är det fastställt att tolkning av begrepp med ursprung i modellavtalet ska ske med hjälp av kommentarer.

⁶⁶ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 24.

göras från fall till fall men det finns vägledning att hämta i praxis. En arbetstagare som beskattas enligt SINK kan välja att bli inkomstbeskattad enligt IL⁶⁷, något som kan vara fördelaktigt om arbetstagaren vill göra avdrag men kan vara oförmånligt då det är en progressiv beskattning. 183-dagarsregeln gäller samtliga utländska arbetstagare som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden. Vad gäller skatteavdrag utgör det en preliminär skatt som arbetsgivaren ska dra från den kontanta ersättning som arbetstagaren erhåller och betala in den till Skatteverket. Är arbetstagaren begränsat skattskyldig, skattskyldig enligt SINK och arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige är det arbetstagaren själv som ska betala preliminär skatt. Fast driftställe regleras i svensk intern rätt i 2 kap. 29 § IL där det stadgas kumulativa rekvisit som måste vara upp fyllda för att ett driftställe ska anses vara stadigvarande.

⁶⁷ Se Andersson, Dahlberg, Saldén-Enérus och Tivéus (2019), en kommentar till 3 kap. 18 § IL, s. 131.

3 Hur bör internationella arbetstagare beskattas?

3.1 Inledning

Följande kapitel kommer att reda ut vad promemorians förslag innebär för svensk rätt, aktörer på den svenska arbetsmarknaden och hur vi bör se på arbetsgivarbegreppet i förhållande till skatteavtal och 183-dagarsregeln. Det vill säga att kapitlet kommer att ha ett perspektiv de lege ferenda.

3.2 Vad utgör skälen för en förändring?

3.2.1 Promemorian

Det formella arbetsgivarbegreppet är det begrepp som Sverige tillämpar i förhållande till både 183-dagarsregeln och ingångna skatteavtal. Begreppet används för att bestämma vem som är att anse som arbetsgivare när arbetstagaren är begränsat skattskyldig och arbetar tillfälligt i Sverige.⁶⁸ Problematiken med nuvarande arbetsgivarbegrepp och reglering är, förutom att det utnyttjas för att undgå beskattningsskyldighet, att om ett skatteavtal stadgar en annorlunda syn på vem som är arbetsgivare när en arbetstagare utstationeras eller hyrs ut till arbetsgivare i Sverige medför det att Sverige inte alltid kan utnyttja den beskattningsrätt som föreligger. Sverige kan genom skatteavtal nämligen inte utöka beskattningsrätten vilket medför att om en annan stat har ett annorlunda synsättet på 183-dagarsregeln än den formella arbetsgivaren får Sverige inte utöka beskattningsrätten.⁶⁹ Ändringen av synen på arbetsgivarbegreppet ska således leda till att

⁶⁸ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 18 och s. 2.

⁶⁹ Se 2 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna; Pelin (2011), s. 97.

utländsk arbetskraft i vissa fall beskattas för tjänsteinkomster som erhålls i Sverige även när arbetstagaren arbetar under en kort tidsperiod.⁷⁰ Syftet är att uppnå konkurrensneutrala regler för både arbetsgivare och arbetstagare.⁷¹ Ett annat syfte som ligger till grund för en förändring är ökade skatteintäkter.

3.2.2 Regeringen

Regeringen har i sin budgetproposition för 2017/2018⁷² gjort följande bedömning för beskattning av tillfälligt arbete i Sverige och står således bakom Skatteverkets förslag om en ändring av arbetsgivarbegreppet och reglerna för begränsat skattskyldiga. Regeringen anser att syftet för en förändring är att minska skatteundandragande.⁷³ Det innebär enligt regeringen att utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige men som har anställda utstationerade eller uthyrda till Sverige bör omfattas av reglerna för F-skatt⁷⁴, uppgiftsskyldighet, registreringskyldighet och skatteavdrag. Regeringen framhåller att omfattningen ska vara på samma sätt som för svenska företag. Framför allt framhåller regeringen anför att skäl för förändring är att det ska råda en konkurrens på den svenska arbetsmarknaden som går ut på lika villkor för alla parter samtidigt som att det ska vara en ordning och reda på den svenska arbetsmarknaden. Vidare skriver regeringen att nuvarande regler tycks ha lett till att utländska arbetstagare och arbetsgivare som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden skaffar sig en konkurrensfördel genom att inte betala skatt. Konkurrensfördelen sker gentemot andra aktörer som inte kan undgå att

⁷⁰ Ibid, s.18.

⁷¹ Ibid, s. 2.

⁷² Se prop. 2017/18:1, *Regerings proposition* från den 20 september 2017, s. 601-602.

⁷³ Ibid, se rubriken, kapitel 6.33, *Övriga skattefrågor, Det internationella samarbetet för att motverka skatteundandragande*, s. 602.

⁷⁴ F-skatt är en preliminärskatt och omfattar normalt enskilda näringsidkare, aktiebolag och ekonomiska föreningar. F-skatt inkluderar bland annat egenavgifter/sociala avgifter och innebär att företagaren själv erlägger skatt, se vidare p Skatteverket, Företag och organisationer, Driva företag, Starta och registrera, F- och FA-skatt, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/startaochregistrera/fochfaskatt.4.58d555751259e4d66168006355.html>, besökt 5 maj 2019.

betala skatt i samma utsträckning som utländska aktörer som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden. Regeringen hänvisar till Skatteverkets promemoria för att belysa positiva ekonomiska effekter och framhåller att det bör ske en förändring. I vårbudgeten för 2019 nämndes inget om den föreslagna förändringen och det går inte att utläsa när en eventuell förändring är att vänta.⁷⁵

3.2.3 Lagrådet

Lagrådet fastslår att syftet med lagändringarna och ändringen av arbetsgivarbegreppet är dels att minska skatteundandragande och skattefusk men även att bidra till en arbetsmarknad som har en sundare konkurrens. Lagrådet skriver att 183-dagarsregeln inte ska tillämpas i förhållande till arbetstagare som är uthyrda från utländska bolag som saknar fast driftställe i Sverige.⁷⁶ Lagrådet tar vidare upp som skäl för en förändring att det ska finnas trygga anställningar med svenska arbetsvillkor och att arbetstagare som arbetar i Sverige ska få svenska löner.⁷⁷ Lagrådet vill även att en förändring av lagreglerna ska leda till att det blir svårare för arbetsgivare och arbetstagare att fuska på den svenska arbetsmarknaden.⁷⁸

3.3 Vad innebär begreppen utstationering respektive uthyrning?

De två typer av utländska arbetstagare som belyses i Skatteverkets promemoria är utstationerade och uthyrda.⁷⁹ För att bringa klarhet i vad respektive begrepp innebär för en arbetstagare och en arbetsgivare kommer

⁷⁵ Se Prop. 2018/19:100, *2019 års ekonomiska vårproposition* och Prop. 2018/19:99, *Vårändringsbudget för 2019*.

⁷⁶ Se Lagrådsremiss, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* från den 17 maj 2018, s. 1.

⁷⁷ *Ibid*, s. 20.

⁷⁸ *Ibid*, s. 20.

⁷⁹ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 20.

nedan begreppsförklaringar. I Lag (1999:678) om utstationering av arbetstagare, utstationeringslagen, regleras den situation när en arbetstagare anses vara utstationerad.⁸⁰ För att det ska röra sig om en utstationering måste vissa rekvisit vara uppfyllda. Enligt 1 § första stycket utstationeringslagen föreligger en utstationering när en utländsk arbetsgivare utstationerar en arbetstagare till Sverige och på så sätt tillhandahåller tjänster över gränserna. Ett krav är att det således måste finnas ett arbetsförhållande mellan arbetsgivaren och arbetstagaren.⁸¹ I 3 § första stycket 1-3 punkterna utstationeringslagen definieras vad en utstationering faktiskt är. I första punkten stadgas att en utstationering är när en arbetstagare sänds till Sverige genom avtal arbetsgivaren har med en mottagande arbetsgivare i Sverige. Utstationeringen ska ske för den utländska arbetsgivarens räkning och under dennes ledning. I andra punkten stadgas att det även kan röra sig om arbetsgivare som utstationerar en arbetstagare till en verksamhet i Sverige som ingår i koncernen. I tredje punkten stadgas att ytterligare en situation kan vara när en arbetsgivare ställer en arbetstagare till förfogande eller hyr ut en arbetstagare genom att sända arbetstagaren till ett användarföretag som antingen bedriver verksamhet i Sverige eller som har en etablering här. En utstationering kan således definieras som att en arbetstagare vanligen arbetar i ett annat land än det land som utstationeringen sker till. Det kan vara en arbetstagare som till exempel arbetar i England men som under en begränsad tid arbetar i Sverige under samma arbetsgivare.⁸² Varje månad befinner sig ett stort antal utstationerade arbetstagare i Sverige⁸³ och för att Sverige ska ha koll på antalet utstationerade arbetstagare i Sverige finns det en anmälningsplikt för arbetsgivare. I 10 § första stycket utstationeringslagen stadgas att det är arbetsgivaren som ska anmäla utstationeringen till Arbetsmiljöverket och att det ska ske senast när arbetstagaren påbörjar sitt arbete i Sverige. Utstationeringen ska då pågå längre än fem dagar i enlighet med 10 § tredje stycket utstationeringslagen. Kort är en utstationering av en arbetstagare

⁸⁰ Ibid, s. 19.

⁸¹ Ibid, s. 20.

⁸² Ibid.

⁸³ Se ovanstående kapitel 1.1.

således att en arbetstagare arbetar över gränsen men under ledning av samma arbetsgivare. Det är således en gränsöverskridande åtgärd. Det måste i enlighet med 3 § andra stycket utstationeringslagen finnas ett anställningsavtal mellan den utländska arbetsgivaren och arbetstagaren under den tid som arbetstagaren utstationeras till Sverige.⁸⁴

Ett anställningsförhållande kan även vara mellan ett bemanningsföretag och en arbetstagare där en arbetstagare hyrs ut till en arbetsgivare som tillhandahåller tjänster. Det rör sig då istället om en uthyrning av arbetstagare.⁸⁵ Uthyrning av arbetstagare regleras i lag (2012:854) om uthyrning av arbetstagare. Lagen kommer i fortsättningen att benämnas uthyrningslagen. I 1 § uthyrningslagen stadgas att en uthyrning av arbetstagare föreligger då en arbetsgivare är ett bemanningsföretag där syftet för arbetstagaren är att hyras ut till ett kundföretag. Vid uthyrning agerar således arbetstagaren under det inhyrande företags ledning och kontroll i enlighet med 5 § första stycket första punkten uthyrningslagen.

3.4 Hur bör vi se på arbetsgivarbegreppet?

Synsättet formell arbetsgivare innebär att den arbetsgivare som arbetstagaren formellt är anställd av och som ansvarar för utbetalning av lön är att anse som arbetsgivare i förhållande till skatteavtal och vid tillämpning av 183-dagarsregeln.⁸⁶ Ändringen av synsättet på arbetsgivarbegreppet, till det ekonomiska, medför att avgörande faktorer istället ska vara vem som arbetstagaren utför arbetet för, vem som drabbas av kostnader för arbetstagarens arbete och vem som drar nytta av det arbete som arbetstagaren utför.⁸⁷ Syftet bakom den här typen av reglering är

⁸⁴ Se Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 20.

⁸⁵ *Ibid*, s. 20 f.

⁸⁶ *Ibid*, s. 18.

⁸⁷ *Ibid*, s. 19.

konkurrensneutralitet. Konkurrensneutraliteten uppnås genom att arbetstagare och arbetsgivare inte ska kunna välja olika handlingsalternativ utifrån hur deras skatteutfall blir. Samtidigt ska personer som är stadigvarande i Sverige och personer som är stadigvarande utomlands men arbetar i Sverige få en likvärdig beskattning av sin lön.⁸⁸ Vid bestämmande av vem som är arbetsgivare ska följande rekvisit vara avgörande.

- Vem som instruerar arbetstagaren och har behörigheten att instruera arbetstagaren hur arbetet ska utföras.
- Vem som har ansvaret och kontrollen för den plats där arbetet utförs.
- Vem som bestämmer hur många arbetstagare som ska arbeta och vilka kvalifikationer som arbetstagarna ska ha.
- Vem som bestämmer arbetstagarens arbetsschema samt semestrar.
- Vem som har rätt att välja ut vilken arbetstagare som ska göra arbetet samt vilka avtalsvillkor som ska träda i kraft för arbetstagaren i samband med att denne utför arbetet.
- Vem som har rätt att införa disciplinära åtgärder för arbetstagaren i samband med arbetet.
- Om arbetsersättningen som arbetstagaren erhåller faktureras direkt av den formella arbetsgivaren till den arbetsgivare som nyttjar arbetstagarens tjänster.⁸⁹

3.5 Vad innebär förslaget för arbetsgivaren och arbetstagaren?

För utländska arbetsgivare innehåller promemorian tre förslag.⁹⁰

1. Skatteavdrag ska göras av en arbetsgivare som befinner sig i utlandet, betalar ut lön till och saknar fast driftställe i Sverige om

⁸⁸ Ibid, s. 2.

⁸⁹ Samtliga punkter är hämtade från punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15(2) i OECD:s modellavtal.

⁹⁰ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 2.

ersättningen betalas till en arbetstagare för tjänster som denne utfört i Sverige.⁹¹

2. Idag finns det ett undantag som gäller när en utbetalare i Sverige betalar ersättning för arbete till ett företag som saknar fast driftställe i Sverige och är utländskt. Undantaget innebär att det svenska företaget inte ska göra skatteavdrag i en sådan situation, något som föreslås ska upphöra att gälla. Så länge det utländska företaget inte är godkänt för F-skatt ska det svenska företaget i en sådan situation betala skatteavdrag.⁹²
3. Om utländska företag bedriver viss verksamhet i Sverige så ska det finnas en plikt för det utländska företaget att lämna uppgifter så att det ska gå att bedöma skattskyldigheten.⁹³

Ovanstående tre punkter är ett sätt för myndigheter att reglera en arbetsmarknad för att det ska uppstå konkurrensneutralitet och för att se till så att skatt betalas. Det blir således en likvärdig behandling av svenska och utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige.⁹⁴

För en arbetstagare innebär förslaget att denne även vid tillfälligt arbete som inte sträcker sig mer än 183 dagar trots det kan komma att bli beskattningsskyldig i Sverige.⁹⁵ Det ska noteras att 183-dagarsregeln fortfarande kommer att vara gällande för utländska arbetstagare som inte är uthyrda till Sverige och därmed föreslås det att uthyrda arbetstagarers inkomster inte ska bli undantagna enligt 183-dagarsregeln.⁹⁶ Den omständighet som är relevant för att undersöka om 183-dagarsregeln är gällande för arbetstagaren är att undersöka vem som är arbetsgivare och då ska det inte spela någon roll vad som står i anställningskontraktet utan det är andra faktorer som blir avgörande.

⁹¹ Ibid.

⁹² Ibid; se även ovanstående avsnitt 2.1.3. om skatteavdrag.

⁹³ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 2.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid, s. 58f.

3.6 EU-rättsliga aspekter

3.6.1 Art. 45 EUF

Artikel 45 i *Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt*, nedan förkortat EUF, stadgar fri rörlighet för arbetstagare. Fri rörlighet för arbetstagare innebär att stater ska motverka all form av diskriminering på grund av nationalitet. En medborgare i en medlemsstat ska kunna förflytta sig mellan medlemsstater i syfte att erhålla anställning i enlighet med arbetsstatens interna lagstiftning. Den fria rörligheten medför således att arbetsersättning, arbetsvillkor, anställningsvillkor och anställning inte ska diskrimineras på grund av nationalitet. Stater får dock begränsa den fria rörligheten men då med hänsyn till säkerhet, allmän ordning och hälsa.⁹⁷ Med hänsyn till ovanstående ska den fria rörligheten för arbetstagare innebära att medborgare ska kunna röra sig fritt inom medlemsstaternas territorium för arbetsrelaterade ändamål.⁹⁸ Arbetstagare som förflyttar sig mellan medlemsstater och arbetar en period i Sverige beskattas i Sverige i enlighet med SINK om de inte är stadigvarande i Sverige. Skatteverket undersöker med utgångspunkt i ovanstående om ändringen av arbetsgivarbegreppet strider mot den fria rörligheten för arbetstagare. Skatteverket anser inte att ändrade bestämmelser om vem som är att anse som arbetsgivare för enskilda arbetstagare inte strider mot den fria rörligheten för arbetstagare. Registreringen av arbetstagare strider inte heller mot den fria rörligheten då det, enligt Skatteverket, är till för att undersöka vilka skattepliktiga inkomster som utländska arbetstagare uppbär i Sverige. Skatteverket bedömer även att en ändring av arbetsgivarbegreppet är proportionerlig.⁹⁹

⁹⁷ Ibid, s. 117.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Ibid.

3.6.2 Art. 56 EUF

Art. 56 EUF stadgar en fri rörlighet att tillhandahålla tjänster. Det är således förbjudet att inskränka den fria rörligheten vad gäller att tillhandahålla tjänster över gränserna. Det innebär att det är förbjudet att diskriminera en medborgare som har etablerat sig i en annan stat än den stat där mottagaren av tjänsten befinner sig. Ovanstående gäller dock enbart Europeiska unionens medlemsstater och gäller all form av diskriminering på grund av nationalitet. Det innebär således att de tjänster som liknar varandra men som erhålls av inhemska och utländska distributörer ska erbjudas på lika villkor. Den utländska distributören ska således inte förbjudas eller hindras. Ovanstående gäller tjänster som erbjuds av utländska distributörer på en marknad som redan har inhemska distributörer som erbjuder liknande tjänster.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Ibid, s. 117.

4 Internationell jämförelse

4.1 Inledning

För att undersöka hur utvecklingen av regleringen av begränsat skattskyldiga ser ut i övriga Norden kommer i detta kapitel en genomgång av regleringen i Norge och Danmark. Det kommer även undersökas vilket arbetsgivarbegrepp som Danmark och Norge tillämpar i förhållande till sin skatteavtal och intern rätt. Det nordiska skatteavtalet kommer att presenteras i detta kapitel, även om det är en del av den svenska interna rätten, då det är ett multilateralt avtal mellan de nordiska staterna som stadgar gemensamma bestämmelser för staterna. För att kunna göra en komparativ studie kommer en genomgång av hur Danmark och Norge tillämpar begreppet ekonomisk arbetsgivare samt hur deras reglering av begränsat skattskyldiga ser ut. Som grund i sin komparativa studien har Skatteverket en jämförelse mellan de nordiska länderna.¹⁰¹ Det ska dock noteras att reglerna som rör begränsat skattskyldiga har ändrats i Norge från och med 2019. Det innebär att Skatteverkets komparativa del baseras på regler som var gällande vid tidpunkten för genomförandet av undersökningen men som idag inte längre är gällande.¹⁰² För att ge en heltäckande bild av hur beskattning av begränsat skattskyldiga regleras och hur utvecklingen sett ut kommer både nya och gamla regler att ligga till grund för den komparativa studien. Det kommer även ske en undersökning av om det ekonomiska arbetsgivarbegreppet har implementerats i någon av staterna och i så fall hur synsättet ser ut.

¹⁰¹ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 47-52.

¹⁰² Se Skatteetaten, Person, Foreign, Are you intending work in Norway? Tax deduction cards, se rubriken, *PAYE (Pay As You Earn) for foreign workers*, <https://www.skatteetaten.no/en/person/foreign/are-you-intending-to-work-in-norway/tax-deduction-cards/payee/>, besökt 7 maj 2019; jämför med Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 50.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Danmark

4.2.1.1 Reglering av begränsat skattskyldiga i Danmark

Beskattningslagstiftningen i Danmark skiljer på begränsat och obegränsat skattskyldiga. Den relevanta danska skattelagstiftningen för att avgöra om en arbetstagare är begränsat eller obegränsat skattskyldig är Bekendtgørelse af kildeskatteloven, även kallad kildeskatteloven och förkortad KSL. Enligt 1 § första punkten KSL ska en person som stadigvarande bor i Danmark betala skatt enligt Kildeskatteloven. I 1 § andra punkten KSL stadgas en sexmånadersregel som stadgar att personer som inte bor stadigvarande i Danmark men ändå befinner sig i landet längre än sex månader ska betala skatt. Personer som är skyldiga att betala skatt enligt 1 § KSL är obegränsat skattskyldiga.¹⁰³ Det innebär att arbetstagare är obegränsat skattskyldiga för alla sina inkomster oavsett var inkomsten uppstår. I 2 § första stycket KSL stadgas vad som gäller för personer som inte omfattas av 1 § KSL. I 2 § första stycket första, tredje och fjärde punkterna KSL stadgas vad som gäller för arbetstagare. I den första punkten stadgas att arbetstagare som utför arbete i Danmark är skattskyldiga för arbetsersättningen och det spelar inte någon roll i vilken form som arbetstagaren erhåller arbetsersättningen. Arbetstagaren är således skattskyldig för arbetsersättningar även när anställningen upphört så länge som arbetsersättningen är knuten till den tjänst som utövades. I den tredje punkten regleras det fall när en arbetstagare genom sin anställning tillhandahåller sina tjänster till ett företag i Danmark, där arbetet är en integrerad del av det danska bolaget. Den fjärde punkten reglerar det fall när en arbetstagare utför arbete i ett företag som har fast driftställe i Danmark och stadgar skattskyldighet för inkomster som

¹⁰³ Se Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F. Subjektiv skattepligt og dobbelbeskatning, C.F.3 Begrænset skattepliktige, subjektive og objektive regler, C.F.3.1 Begrænset skattepligt, C.F.3.1.1. Regel om begrænset skattepligt, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1977338&chk=215961>, besökt 2 maj 2019.

förvärvas genom arbete i ett företag med fast driftställe. Även förmåner inkluderas i skatteplikten. Det som punkterna i 2 § KSL har gemensamt är att de reglerar när en arbetstagare som arbetar i Danmark är begränsat skattskyldig.¹⁰⁴ 21 § KSL förskriver att den beskattningsbara inkomsten ska bestämmas i enlighet med allmänna regler i skattelagstiftningen. En arbetstagare kan bli dubbelt skattskyldig enligt dansk skatterätt i följande två situationer. Antingen är en arbetstagare skattskyldig på grund av hemvistprincipen i en stat och enligt källstatsprincipen i en annan stat eller så har en arbetstagare dubbelt domicil, det vill säga dubbel bosättning, vilket innebär att det för arbetstagaren föreligger obegränsad skatteplikt i flera stater.¹⁰⁵ Det är bland annat sådana situationer som det nordiska skatteavtalet reglerar genom att undanröja skattskyldigheten i en av staterna.¹⁰⁶

Dansk skattelagstiftning har en specialreglering för så kallade gränsgångare.¹⁰⁷ För att kunna tillämpa reglerna om gränsgångare måste arbetstagaren pendla till Danmark, vara begränsat skattskyldig och uppbära minst 75 procent av sin totala tjänsteinkomst genom arbete i Danmark. En svensk arbetstagare som pendlar till Danmark och därmed är obegränsat skattskyldig i Sverige kan också tillämpa gränsgångarregeln.¹⁰⁸ Det är 5a § KSL som stadgar att minst 75 procent av tjänsteinkomsten ska vara förvärvat genom arbete i Danmark. Efter att avdrag har gjorts i enlighet med 6 § första stycket punkten a i Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, Statsskatteloven, så kan arbetstagaren bli beskattad enligt reglerna om gränsgångare men det är arbetstagaren själv som måste ansöka om att bli

¹⁰⁴ Se Danske skatteforvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F. Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning, C.F.3 Begrænset skattepliktige, subjektive og objektive regler, C.F.3.1 Begrænset skattepligt, C.F.3.1.1. Regel om begrænset skattepligt, <https://skat.dk/skat.aspx?oId=1977338&chk=215961>, besökt 2 maj 2019.

¹⁰⁵ Se Danske skatteforvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F. Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning, C.F.8 Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler, C.F.8.1 Undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse, C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning, se rubriken *situationer med dobbeltbeskatning*, <https://skat.dk/skat.aspx?oId=2060670>, besökt 3 maj 2019.

¹⁰⁶ Se det nordiska skatteavtalet. Avsnitt 4.4.4.

¹⁰⁷ Jämför rubriken till avsnitt 1A i KSL.

¹⁰⁸ Skat, Borger, Vejledninger og systemvejledninger, vejledninger till borgere, At arbejde i Danmark – og bo i Sverige, Din skattepligt till Danmark, Grænsegængerreglen, <https://skat.dk/skat.aspx?oId=1720115>, besökt 29 juni 2019.

beskattad enligt reglerna.¹⁰⁹ Det sker då enligt 5a-d §§ KSL. Det som sker vid beskattning enligt gränsgångarregeln är att en avräkning görs i enlighet med 1 § första momentet första punkten KSL, se 5b § KSL. Avräkningen avser avdrag för personliga kostnader och kostnader relaterade till skattebetalarens familj. Avdrag kan även göras om arbetstagaren är bosatt i Sverige och således betalar socialavgifter enligt svenska bestämmelser. I enlighet med 5c § KSL sker beräkningen av skattskyldigheten i enlighet med reglerna för obegränsat skattskyldiga vilket är i enlighet med 1 § KSL. Den skattskyldige arbetstagaren ska i enlighet med 5d § KSL vid inlämning av sin deklaration välja att beskattning ska ske enligt angivna regler. Det går även för arbetstagaren att välja att bli beskattad enligt generella regler för begränsat skattepliktig. Således innebär det att begränsat skattskyldiga beskattas enligt samma regler som obegränsat skattskyldiga och kan då göra vissa avdrag gällande.¹¹⁰ Det betyder att det är en progressiv beskattning på tjänsteinkomster som förvärfvas i Danmark av begränsat skattskyldiga där marginals-katten år 2019 inte kan överstiga 52.02 procent¹¹¹ och den lägsta skatten för begränsat skattskyldiga är 36 procent för år 2019. Ska arbetsmarknadsbidrag betalas är dock den högsta marginals-katten 55.89 procent.¹¹²

4.2.1.2 Uthyrning av arbetskraft till Danmark

Angående uthyrning av utländsk arbetskraft till Danmark så är det särskilda regler som gäller om kontrakten ingåtts efter den 19 september 2012.¹¹³

Danmark bygger sin tolkning av begreppet uthyrning på punkt 8.14 i

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Se Danska skatteförvaltningen, Individuals, working and living in Denmark, Income and tax, *Hired out to a Danish business*, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244406&lang=us>, Se under rubriken, *you can choose to have your earned income taxed according to the rules on limited tax liability*, besökt 5 maj 2019.

¹¹¹ Se även PWC, Worldwide Tax Summeries, Denmark, Individual – Taxes on personal income, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Individual-Taxes-on-personal-income#>, besökt 29 juni 2019.

¹¹² Skat, Individuals, Coming to Denmark, Coming to work and live, tax liability, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2244283>, Se under rubriken *Limited tax liability*, besökt 29 juni 2019.

¹¹³ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 47.

kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal.¹¹⁴ Det är i 2 § första stycket tredje punkten KSL som skattskyldigheten för uthyrda arbetstagare stadgas. Skattskyldighet för tjänsteinkomster föreligger således även om arbetstagaren är uthyrd till en dansk arbetsgivare vilket betyder att arbetstagaren är skattskyldig för inkomster som uppbärs genom arbete i Danmark.¹¹⁵ Danmark reglerar uthyrning av utländska arbetstagare på så sätt att det finns tre stycken parter. Det är en utländsk arbetsgivare, en arbetsgivare i Danmark och den utländska arbetsgivaren. I Danmark anses en uthyrning av arbetstagare vara när en utländsk arbetstagare ställs till förfogande av en utländsk arbetsgivare till en arbetsgivare i Danmark. Arbetstagaren arbetar sedan under kontroll av den danska arbetsgivaren och det avgörande för vem som är arbetsgivare är om arbetet den utländska arbetstagaren utför under den danska arbetsgivaren är en integrerad del av det danska företaget. Hur avtalet rubriceras har därmed ingen betydelse.¹¹⁶ Danmark bedömer att en uthyrning inte föreligger när en arbetstagare är obegränsat skattskyldig i Danmark. När den mottagande arbetsgivaren saknar fast driftställe i Danmark och således inte är skattskyldig i Danmark anses arbetstagaren inte heller vara uthyrd. Det finns ett antal situationer där en arbetstagare inte anses vara uthyrd till Danmark. Det är till exempel om det är egenföretagare som ställer sig till förfogande till ett danskt företag. Om en dansk arbetsgivare betalar arbetstagarens ersättning i form av ombud för den utländska arbetsgivaren. Om det i Danmark finns ett fast driftställe för den utländska arbetsgivaren. Om den utländska arbetstagaren är musiker, artist eller idrottsman. Om det osäkert vem som är arbetsgivare går det att få ett förhandsbesked.¹¹⁷ Det är den danska arbetsgivaren som både ska göra skatteavdrag och betala in skatten till den danska skattemyndigheten. Vid uthyrning blir arbetstagaren beskattad med en skattesats på 30 procent i enlighet med 48b § KSL och om arbetstagaren ska betala ett

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ KPMG, Home, Insights, Denmark – Income tax, 1 april 2018, Taxation of international executives, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-income-tax.html>, se rubriken, *economic employer approach*, 1 april 2018, besökt 7 maj 2019.

¹¹⁶ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 47 f; punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15(2) i OECD:S modellavtal.

¹¹⁷ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s. 48.

arbetsmarknadsbidrag är det ytterligare åtta procent.¹¹⁸ En arbetstagare kan välja att bli beskattad enligt de allmänna reglerna för begränsat skattskyldiga vilket kan vara förmånligt om arbetstagaren har avdrag att göra.¹¹⁹

4.2.1.3 Fast driftställe

Danmark baserar sin definition av begreppet fast driftställe på artikel 5 i OECD:s modellavtal.¹²⁰ Danmark definierar således begreppet fast driftställe som en permanent plats där företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs. Den definition som finns innehåller således följande kumulativa villkor. Det ska röra sig om affärsverksamhet, det röra sig om ett permanent företag och den affärsverksamhet som företaget bedriver ska bedrivas från driftstället.¹²¹ Som exempel på fast driftställe nämns kontor, filialer, en verkstad eller ett kontor.¹²² Då Danmark bygger sin tolkning av begreppet fast driftställe på artikel 5 i OECD:s modellavtal exkluderar deras tolkning av begreppet följande. Som exempel på vad som inte är ett fast driftställe räknas användandet av en plats enbart för förvaring av varor, förvaring av varor för att sedan distribueras vidare, om platsen enbart är till för visning

¹¹⁸ Skat, Individuals, Working and living in Denmark, Income tax, Hired out to a Danish business, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2244406>, se rubriken, *Hired out to a Danish business*, besökt 29 juni 2019; Se Nordiske eTax, Danmark, Allmän information, skattesatser och beloppsgränser, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/dan/sve/i07.asp>, besökt 7 maj 2019.

¹¹⁹ Se Skat, Individuals, Working and living in Denmark, Income and tax, Hired out to a Danish business, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244406&lang=us>, besökt 29 juni 2019.

¹²⁰ Se Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F. Subjektiv skattepligt og dobbelbeskatning, C.F. Indgåelse dobbelbeskatningsaftaler, C.F.8.2 OECD's modeloverenskomst, C.F.8.2.2 De enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst, C.F.2.2.5 Artikel 5: Fast driftsted, C.F.8.2.2.5.2 Fast forretningssted, C.F.8.2.2.5.2.1 hovedregel om fast forretningssted, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>, besökt 3 maj 2019.

¹²¹ Ibid, besökt 3 maj 2019.

¹²² Se Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.D. Selskabs- fonds- og foreningsbeskatning, C.D.1 Subjektiv skattepligt, C.D.1.2 Begrænset skattepligtige selskaber mv., C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftsted her i landet, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>, besökt 3 maj 2019. besökt 3 maj 2019; Se även uppräknningen i den andra punkten i artikel 5 i OECD:s modellavtal.

av företagets varor och om det är en plats som enbart är till för att tillhandahålla information till företaget.¹²³

4.2.2 Norge

4.2.2.1 Reglering av begränsat skattskyldiga i Norge

I Norge delas personer upp i begränsat och obegränsat skattskyldiga. Arbetstagare som är bosatta i Norge är obegränsat skattskyldiga medan personer som tillfälligt arbetar i Norge är begränsat skattskyldiga. Enligt 2-1 Lov om skatt av formue og inntekt, Skatteloven ska en arbetstagare som är bosatt i Norge betala inkomstskatt. I 2-1 § första punkten Skatteloven stadgas att skatteplikten omfattar alla personer som är bosatta i Norge. I 2-1 § andra punkten a-b Skatteloven regleras när en person anses vistas stadigvarande i Norge. Reglerna stadgar att en person som arbetar i Norge längre än 183 dagar under en tolv månadersperiod eller 270 dagar under en trettiosex månadersperiod blir obegränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse. Huvudregeln stadgas i 2-1 § nionde punkten Skatteloven och slår fast att en person som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för all sin inkomst, oavsett var i världen den genereras.¹²⁴ För en person som inte är bosatt i Norge stadgas det i 2-3(1)(d) § Skatteloven en begränsad skattskyldighet innebärande att arbetstagaren är skattskyldig för arbetsersättningar som uppstår genom arbete i Norge. Det betyder således att om en person stannar i Norge och arbetar längre 183 dagar under en tolv månadersperiod respektive 270 dagar under en trettiosex månadersperiod blir personen skattskyldig från och med nästföljande taxeringsår och

¹²³ Se Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.D Selskabs- fonds- og foreningsbeskatning, C.D.1 Subjektiv skattepligt, C.D.1.2 Begrænset skattepligtige selskaber mv., C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftsted her i landet, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>, besökt 3 maj 2019.; Se även uppräknningen i den fjärde punkten i artikel 5 i OECD:s modellavtal för att se en komplett uppräknning.

¹²⁴ KPMG, 1 januari 2018, Home, Insights, Norway, *Thinking beyond borders*, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2014/01/norway-thinking-beyond-borders.html>.

skattskyldigheten uppkommer första dagen då vistelsen börjar.¹²⁵ En person kan stanna i Norge i upp till per år utan att bli skattskyldig för sina inkomster.¹²⁶ I 5-10(a) § Skatteloven stadgas att arbetsersättningar inkluderar lön, semesterersättning och andra ersättningar som kan fås både genom arbete i tjänsten och utanför tjänsten. I 19-1 § Skatteloven stadgas att reglerna om källskatt gäller arbetsersättning som arbetstagaren erhåller från Norge i enlighet med 2-3(1)(d) § Skatteloven. Vid källbeskattning har arbetstagaren inte rätt att göra avdrag i enlighet med 19-2 § Skatteloven. Tjänar arbetstagaren mer än 617.500¹²⁷ norska kronor i bruttolön under ett år stadgas det att det är progressiv beskattning på hela summan, se 19-3 § Skatteloven. Det är värt att notera att det är arbetstagaren som ska identifiera sig hos Skatteetaten¹²⁸ för att erhålla ett D-nummer. Ett D-nummer är ett temporärt personnummer och ska innehas av alla som tillfälligt arbetar i Norge och är ett krav för alla arbetstagare som ska arbeta i Norge i mindre än sex månader.¹²⁹ Ska en person arbeta i Norge i längre än sex månader så ska personen folkbokföras och då få ett norskt personnummer.¹³⁰ Det ska tilläggas att det finns regler om gränsgångare mellan Sverige och Norge där personer som bor i vissa angivna kommuner kan ansöka om att bli beskattade enligt gränsgångarregeln. Det är förmånligt om arbetstagaren till exempel vill göra avdrag för resor till och från arbetet och betala socialavgifter i arbetsstaten. För att kunna utnyttja gränsgångarregeln finns det regler som stadgar hur mycket dygnsvila som arbetstagaren måste

¹²⁵ Nordisk eTax, Allmän information, obegränsad / allmän skattskyldighet, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/Q00.asp&c=nor&l=sve>, besökt 27 maj 2019.

¹²⁶ Se Skatteetaten, Person, Taxes, Help to get the taxes right, Abroad, Se rubriken, *Tax residence in Norway when moving to or from Norway*, <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/abroad/tax-residence-in-norway-when-moving-to-or-from-norway/>, besökt 29 juni 2019.

¹²⁷ Se Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Skal du arbeide i Norge?, skattekort, under rubriken *inntekstak på 617 500 kroner*, <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/skal-du-arbeide-i-norge/skattekort/kildeskatt-pa-lonn/#kildeskattogandreinntekter>, besökt 6 maj 2019.

¹²⁸ Motsvarande svenska Skatteverket.

¹²⁹ Grensetjansen, Jobba i Norge, När du har fått jobb i Norge, *Gör ID-kontroll för att få skattekort och D-nummer*, <https://www.grensetjansten.com/sv/jobba-i-norge/nar-du-fatt-jobb-i-norge/skattekort/>, besökt 5 maj 2019; Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Norsk identitetsnummer, *D-nummer*, <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/norsk-identitetsnummer/d-nummer/>, besökt 29 juni 2019.

¹³⁰ Person, Utenlandsk, Norsk identitetsnummer, <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/norsk-identitetsnummer/fodselsnummer/>, besökt 29 juni 2019.

spendera i arbetsorten för att kunna tillämpa regeln.¹³¹ Norge har år 2019 en inkomstskatt för fysiska personer på 22 procent. Det är en progressiv inkomstskatt då skattesatsen ökar om arbetstagaren tjänar mer än 174.500 norska kronor. Det finns då fyra beloppsgränser som styr hur hög marginals-katten kan bli.¹³²

4.2.2.2 Tidigare norska skatteregler

Norge gjorde tidigare en tolkning av kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal som innebar att 183-dagarsregeln inte kunde tillämpas på inkomst som förvärvats i Norge om arbetstagaren var inhyrd från en utländsk arbetsgivare. Det är något som återspeglas i de skatteavtal Norge har ingått med bland annat Cypern. Således var en arbetstagare som genom en utländsk arbetsgivare ställdes till förfogande till en norsk arbetsgivare skattskyldig för sin inkomst.¹³³ Norge föreskrev inte några särskilda regler för personer som var bosatta utomlands men arbetade i Norge. Det förelåg en skattskyldighet som reglerades likadant för en begränsat skattskyldig som för en person som var obegränsat skattskyldig. Först och främst var det arbetsgivaren som skulle göra avdrag från den anställdes lön för att täcka arbetstagarens skatteförpliktelser. Vid uthyrning av arbetstagare var reglerna något annorlunda. Det var då både den uthyrande arbetsgivaren och den inhyrande arbetsgivaren som skulle svara för att arbetstagarens skatt betalas in till Skatteetaten. Det förelåg avtalsfrihet och arbetsgivarna kunde avtala om vem som skulle betala skatten men det avtalet kunde enbart frånta parterna vissa skyldigheter och inte alla skyldigheter som en arbetsgivare hade. Om arbetstagaren saknade ett skattekort skulle arbetsgivaren göra avdrag med 50 procent av arbetstagarens bruttolön. Den tidigare skattesatsen för begränsat skattskyldiga arbetstagare var progressiv

¹³¹ Skatteverket, Privat, Skatter, Internationellt, Företag och arbete i Norge, Gränsgångare, <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/internationellt/foretagocharbeteinorge/norge/gransgangare.4.7b610ded10741da92fa80001408.html>, besökt 29 juni 2019.

¹³² Se, Skatteetaten, Rates, General Income, <https://www.skatteetaten.no/en/rates/general-income/>, besökt 29 juni 2019; Skatteetaten, Rates, Bracket tax, <https://www.skatteetaten.no/en/rates/bracket-tax/>, besökt 29 juni 2019.

¹³³ Skatteverkets PM *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (2017), s 50.

beskattning, där skattesatsen ökade beroende på hur mycket arbetstagaren tjänade. Begränsat och obegränsat skattskyldiga beskattades således enligt samma regler.

4.2.2.3 Nya skatteregler från och med beskattningsåret 2019¹³⁴

Från och med år taxeringsåret 2019 har Norge infört ett förenklat skattesystem för utländska arbetstagare verksamma i Norge, *PAYE*.¹³⁵ Det är således en källskatt som utgår på arbetstagarens bruttolön.¹³⁶ *PAYE* står för *Pay as you earn*¹³⁷ och riktar sig till arbetstagare som ska arbeta i Norge under en begränsad tid och som inte har skatterättslig hemvist i Norge.¹³⁸ Före år 2019 var det progressiv inkomstbeskattning även för internationella arbetstagare som uppehöll sig i Norge men nu har det införts en proportionell skatt istället. Det betyder att begränsat skattskyldiga inkomstbeskattas för inkomster som täcks av *PAYE* trots att vistelsen understiger 183-dagar under en tolv månadersperiod. Om en arbetstagare erhåller annan beskattningsbar inkomst som inte täcks av *PAYE*, är en utländsk sjöman, är offshorearbetare eller är en arbetstagare som har inkomster från affärsverksamhet eller hyr ut fastigheter blir arbetstagaren beskattad enligt vanliga regler. Nedan kommer en genomgång av vilka inkomster som är beskattningsbar enligt *PAYE*:

- Lön och andra fördelar som uppstått i Norge och då är semesterersättning inräknat.
- Ersättningar som har erhållits på grund av styrelsemedlemskap eller som en verkställande direktör från bolag baserade i Norge.
- Bonusar och ersättningar eller liknande förmåner från norska företag.

¹³⁴ Skatteetaten, Business and organisation, employer, Tax deduction cards and tax deductions, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/employer/tax-deduction-cards-and-tax-deductions/payee/>, besökt 27 maj 2019.

¹³⁵ Ibid, besökt 27 maj 2019.

¹³⁶ Se även Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Skal du arbeide i Norge?, Skattekort, <https://www.skatteetaten.no/kildeskatt/lonn/>, besökt 29 juni 2019.

¹³⁷ Ibid, besökt 27 maj 2019.

¹³⁸ Ibid, besökt 27 maj 2019.

- Lön från utländska arbetstagare som är uthyrda till Norge.
- Inkomster som anses vara någon form av skatteförmån.

Den arbetstagare som vill att inkomsten ska beskattas enligt *PAYE* ska ansöka om ett kort för skatteavdrag. Utländska arbetstagare som arbetar i Norge som inte vill bli beskattade enligt *PAYE* blir beskattade enligt vanliga skatteregler och blir således progressivt beskattade.¹³⁹ För år 2019 ligger källskatten enligt *PAYE* på 25 procent vilket inkluderar en socialförsäkringsavgift på 8.2 procent. Om arbetstagaren inte ska betala en socialförsäkringsavgift måste det ansökas om en reducerad skatt samt så ska arbetstagaren kunna styrka att denne omfattas av en socialförsäkring i ett annat land.¹⁴⁰

4.2.2.4 Uthyrning av arbetstagare

Vid uthyrning av arbetstagare till Norge är det tre parter, precis som stadgandet i det nordiska skatteavtalet¹⁴¹, nämligen uthyraren, uppdragsgivare och arbetstagare. Uthyrning av arbetskraft till Norge innebär att arbetstagaren kan ansöka om att bli beskattade med en skattesats på 25 procent av sin lön. Ansöker arbetstagaren inte om att ingå i *PAYE*¹⁴² gäller vanliga regler för arbetstagaren. Det innebär en progressiv beskattning och så länge arbetstagaren befinner sig i Norge mindre än 183 dagar under en tolv månadersperiod respektive 270 dagar under en trettiosex månadersperiod

4.2.2.5 Fast driftställe

Norge tillämpar begreppet fast driftställe så som det lyder enligt det nordiska skatteavtalet vilket betyder att ett fast driftställe är därifrån en permanent verksamhet helt eller delvis bedrivs. Vidare ska verksamheten

¹³⁹ Nordisk eTax, Norge, Allmän information, Skattesatser och beloppsgränser – 2019, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/nor/eng/i07.asp>, besökt 6 maj 2019.

¹⁴⁰ Skatteetaten, Person, Foreign, Are you intending to work in Norway?, Tax deduction cards, <https://www.skatteetaten.no/en/person/foreign/are-you-intending-to-work-in-norway/tax-deduction-cards/payee/>, besökt 29 juni 2019; Se även Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Skal du arbeide i Norge?, Skattekort, <https://www.skatteetaten.no/kildeskatt/lonn/>, besökt 29 juni 2019.

¹⁴¹ Se nedanstående avsnitt, 4.4.4.2.

¹⁴² Jämför kapitel 4.4.2.3.

även ha bedrivits under en längre period för att det ska röra sig om en permanent verksamhet och därmed vara ett fast driftställe. Ett fast driftställe kan då vara en filial, en plats varifrån verksamheten förvaltas, en fabrik eller ett kontor.¹⁴³

4.2.2.6 Sammanfattning

Då Norge har ändrat sina regler kan det vara värt att sammanfatta ändringarna. Numera är det en proportionell skattesats på 25 procent som utländska arbetstagare kan ansöka om att betala i inkomstskatt vid tillfälligt och tidsbegränsat arbete i Norge. Utländska arbetstagare blir först beskattningsskyldiga för sin inkomst efter att ha arbetat i Norge minst 183 dagar under en tolv månadersperiod respektive minst 270 dagar under en trettiosex månadersperiod. Undantaget som stadgas är om personen är uttyrd till Norge, då inträder en skattskyldighet direkt. Tidigare var det en progressiv skattesats och lika villkor gällde för både begränsat och obegränsat skattskyldiga. En utländsk arbetstagare kan fortfarande välja att bli beskattad enligt vanliga skatteregler och då bli progressivt beskattade.

4.2.3 Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet

4.2.3.1 Danmark

Danmark tillämpar begreppet ekonomisk arbetsgivare vid tolkning av artikel 15 i OECD:s modellavtal, i förhållande till det nordiska skatteavtalet och övriga skatteavtal. Genom att bland annat stadga att en avgörande faktor för vem som är att anse som arbetsgivare vid uttyrning av arbetstagare är om arbetet som den utländska arbetstagaren utför är en integrerad del av det danska företaget. Det är istället för att undersöka rubriceringen i ett avtal och leder således till att det som blir avgörande vid uttyrning är vilken

¹⁴³ Skatteetaten, bedrift og organisasjon, Rapportering og bransjer, Starte og drive, Arbeidsgiver, Utenlandsk, utenlandsk aksjeselskap, skattemelding og skatteoppjør, <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/utenlandsk/utenlandsk-aksjeselskap/skattemelding-og-skatteoppgjor/fast-driftssted/>, besøkt 6 maj 2019; se även kapitel 4.3 för en jämförelse med vad det nordiska skatteavtalet anser vara fast driftställe.

arbetsgivare som den faktiska kontrollen och ledningen av arbetstagaren och det arbete som arbetstagaren utför.¹⁴⁴

4.2.3.2 Norge

Norge tillämpar inte begreppet ekonomisk arbetsgivare. Det som är avgörande för vem som är att anse som arbetsgivare enligt norska regler är vem som betalar ut arbetsersättning och vem som därmed ansvarar för löneutbetalningar. Något som gäller även om någon annan än den arbetsgivare som står i anställningsavtalet betalar ut arbetsersättning, så länge det sker för den förstnämnda arbetsgivarens räkning. Arbetsgivaren ska således fortsätta bära den ekonomiska risken.¹⁴⁵

4.2.4 Det nordiska skatteavtalet

4.2.4.1 Vad är gällande rätt enligt det nordiska skatteavtalet?

Det nordiska skatteavtalet¹⁴⁶ är ett multilateralt avtal ingånget mellan de nordiska staterna Finland, Danmark inklusive Färöarna och Grönland, Island, Sverige och Norge och är således bindande för alla staterna.¹⁴⁷ På grund av Sveriges dualistiska synsätt är det nordiska skatteavtalet svensk lag genom en införlivningslag och utgör således svensk intern rätt.¹⁴⁸ Vid tillämpning av svensk intern rätt är det nordiska skatteavtalet *lex specialis* innebärande att det äger företräde framför 3 kap. 18 § IL vid beskattning i inkomstslaget tjänst för en nordisk medborgare som arbetar i ett annat

¹⁴⁴ Se punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15(2) i OECD:s modellavtal för en komplett uppräknings av omständigheter; se ovanstående avsnitt 4.4.1.2.

¹⁴⁵ Skatteetaten, business and organisation, foreign, foreign limited companies, employer, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-companies/employer/the-role-of-employer/>, besökt 6 maj 2019.

¹⁴⁶ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

¹⁴⁷ Se 1 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och artikel 3(1)(a) i bilagan, det nordiska skatteavtalet.

¹⁴⁸ Pelin (2011), s. 90.

nordiskt än det land som utgör hemviststaten.¹⁴⁹ *Den gyllene regeln* återfinns i införlivandelagen till det nordiska skatteavtalet och stadgar att ett skatteavtal endast tillämpas i den mån som det innebär en begränsning i svensk beskattningsrätt och kan således inte utöka beskattningsrätten.¹⁵⁰ Det nordiska skatteavtalet omfattar enligt artikel 1 personer som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Artikel 2 i det nordiska skatteavtalet stadgar i 3a(1), 3e(1)(2) och 3f(1-2)(5-6) att Danmark, Norge och Sverige har rätt beskatta arbetstagares inkomster. Det nordiska skatteavtalet har några begreppsdefinitioner som kan vara värda att förklara. I artikel 4 återfinns begreppet *hemvist* där det i punkterna 1-3 stadgas vad det nordiska skatteavtalet har för definition av begreppet. I första punkten a-c förklaras begreppet hemvist som att en person på grund av bosättning, plats för styrelse eller domicil är skattskyldig. I andra punkten regleras hur en skattskyldigs hemviststat ska fastställas om hemvisten för den skattskyldige finns i flera stater. Avgörande omständigheter i en sådan situation är var den skattskyldige har sin permanenta bostad. Om situationen är sådan att det fortfarande är flera stater som anses utgöra hemviststat är hemviststaten den stat där centrum för levnadsintressen finns. Om ovanstående fortfarande inte utgör vägledning för vilken hemviststat en skattskyldig har är det den stat där den skattskyldige stadigvarande vistas eller den stat där medborgarskapet finns. Om det trots ovanstående inte går att utröna vilken stat som ska utgöra hemviststaten är det upp till berörda myndigheter att gemensamt avgöra var den skattskyldige har sin hemvist. Ett begrepp som inte definieras i det nordiska skatteavtalet är vad *arbetet utförs i annan avtalsslutande stat* avser. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref 18 fastslagit att begreppet *arbete utförs* inkluderar att det krävs fysisk närvaro i källstaten för att källstatsprincipen ska tillämpas vid gränsöverskridande arbete när det nordiska skatteavtalet tillämpas.¹⁵¹

¹⁴⁹ Andersson, Dahlberg, Saldén-Enérus och Tivéus (2019), en kommentar till 3 kap. 18 § IL, s. 131.

¹⁵⁰ Se 2 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna; Pelin (2011), s. 97.

¹⁵¹ Något som stämmer överens med OECD:s medlemsstaters generella uppfattning då det i punkt 1 i kommentaren till artikel 15(1) i OECD:s modellavtal stadgas just att det krävs fysisk närvaro vid arbete i en källstat för att källstaten ska ha beskattningsrätt.

Juridiska personer har sin hemvist i den stat där den verkliga ledningen finns.

I artikel 5 i det nordiska skatteavtalet definieras begreppet fast driftställe. Ett fast driftställe är enligt det nordiska skatteavtalet en *stadigvarande plats för affärsverksamhet*, där begreppet innefattar särskilt bland annat om det finns en filial eller en plats för företagsledning. Vad gäller installationsprojekt, byggnadsprojekt och liknande stadgar avtalet att verksamheten ska pågå i minst tolv månader i en avtalsslutande stat för att utgöra ett fast driftställe.¹⁵² Definitionen gäller således för samtliga stater som kommer att ingå i den komparativa studien så länge arbetstagaren är medborgare i en annan nordisk stat.

Artikel 15(1) i det nordiska skatteavtalet stadgar att huvudregeln för beskattning av enskild tjänst är att inkomsten ska beskattas i hemviststaten så länge den inte uppbärs i en källstat, då går beskattningsrätten över till källstaten. Undantaget till huvudregeln hittar vi i artikel 15(2) i det nordiska skatteavtalet som lyder:

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om

a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, och

¹⁵² Det överensstämmer med artikel 15 i OECD:s modellavtal medan det i svensk intern rätt stadgar att det räcker med sex månader för att det ska bli ett fast driftställe; se vidare Lindberg (2012), *HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet*, Skattenytt, s. 626-631; se även, Skatteverket, Företag och organisation, Skatter, Internationellt, Utländska företag, Fast driftställe, <https://skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/utlandskaforetag/fastdriftstalle.4.71004e4c133e23bf6db800064933.html>, besökt 4 maj 2019.

- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt*
d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.¹⁵³

Ovanstående reglering betyder att hemviststaten har beskattningsrätt om den skattskyldige vistas i källstaten mindre än 183 dagar under en tolv månadersperiod. Punkterna a-d är kumulativa innebärande att alla fyra punkterna måste vara uppfyllda för att ersättningen ska vara undantagen från beskattning i källstaten. Vad gäller arbetsgivaren får denne enligt ovanstående inte vara etablerad eller ha någon representant i källstaten som agerar på dennes vägnar och ersättningen ska inte belasta ett fast driftställe i källstaten. Vad beträffar arbetstagaren ska anställningsförhållandet inte avse uthyrning.

4.2.4.2 Uthyrning av arbetstagare

I artikel 15(2)(d) i det nordiska skatteavtalet stadgas att en uthyrd arbetstagare inte omfattas av undantagsregeln i 15(2) och ska således beskattas. En uthyrning av arbetstagare föreligger när en arbetstagare med hemvist i en avtalslutande stat hyrs ut från ett företag i hemviststaten till ett företag med hemvist i en annan medlemsstat. I en uthyrningssituation är det således tre parter, en arbetstagare, en uppdragsgivare och en uthyrare. Den mottagande uppdragsgivaren ska således ha ett fast driftställe eller hemvist i den andra medlemsstaten och uthyraren ska inte ha kontrollen eller risken för det arbete som arbetstagaren utför i det mottagande företaget. För att undersöka om en arbetstagare är uthyrd ska det enligt det nordiska skatteavtalet ske en samlad bedömning av samtliga omständigheter där vissa omständigheter talar särskilt för att det rör sig om en uthyrning. De omständigheter som särskilt talar för en uthyrning är att uppdragsgivaren ska ansvara för arbetsledningen och arbetsplatsen, samt disponera över den arbetsplats där arbetstagaren utför arbetet. Uppdragsgivaren ska ha ett övergripande ansvar över arbetsledningen och arbetsplatsen och disponera över den arbetsplats där arbetstagaren utför arbetet. Uthyraren får en

¹⁵³ Se artikel 15(2) i det nordiska skatteavtalet.

ersättning som antingen beräknas med hjälp av ett samband mellan arbetstagarens lön och ersättningen som lämnas till det uthyrande företaget eller med hjälp av att beräknas efter den tid som arbetstagaren har disponerats av uppdragsgivaren. Material och arbetsredskap som arbetstagaren använder ska till en majoritet disponeras av uppdragsgivaren. Uthyraren ska inte ensidigt bestämma hur många arbetstagare och vilka kvalifikationer arbetstagarna ska ha utan det ansvaret ska även åvila uppdragsgivaren.¹⁵⁴

4.2.4.3 Tolkning av det nordiska skatteavtalet

Det som händer om de nordiska staterna inte är överens om en tolkning i det nordiska skatteavtalet eller vad skatteavtalet stadgar är att parterna ska avtalstolka och partsviljan ska utrönas. I RÅ 1996 ref. 84, Luxemburgdomen, fastställde Högsta förvaltningsdomstolen att vid en tolkning av skatteavtal ska de avtalsslutande parternas gemensamma partsavsikt försöka utrönas. Något som ska ske med hjälp av artiklarna 31-33 i Wienkonventionen.¹⁵⁵ För att kunna utröna partsviljan och tolka ett skatteavtal finns det två så kallade förhållningssätt. Det ena förhållningssättet är det statiska och det andra förhållningssättet är det ambulatoriska. Det ska tilläggas att det är med utgångspunkt i OECD:s modellavtal och dess kommentarer som en tolkning sker då OECD:s modellavtal utgör grunden vid utformandet av många skatteavtal.¹⁵⁶ Det ambulatoriska förhållningssättet innebär att även ändringar som gjorts i kommentarerna efter skatteavtalets ingående ska få betydelse vid tolkning av skatteavtal. Det statiska förhållningssättet stadgar att det är den

¹⁵⁴ Se protokollet i det nordiska skatteavtalet under punkten V. till artikel 15, se Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Lagar & förordningar, 2019, Lag (1996:2512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/27531.html?date=2019-01-01>, besökt 29 juni 2019.

¹⁵⁵ Se RÅ 1996 ref. 84; Sallander, Ann-Sophie (2017), *Om valet av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år*. Skattenytt, s. 690.

¹⁵⁶ Se Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Skatteavtal, Tolkning av skatteavtal, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2962.html>, se rubriken *Den allmänna tolkningsregeln i skatteavtal*, besökt 7 maj 2019.

kommentar som gällde vid avtalets ingående som är den som ska ligga till grund vid tolkandet. En kritik mot det statiska förhållningssättet är att ändringar som görs i kommentarerna i OECD:s modellavtal inte får snabba genomslag. Det ska framhållas att det ska göras en skillnad mellan olika ändringar, så som förändringar respektive materiella ändringar.¹⁵⁷ Skatteverket tog ställning till hur ett skatteavtal skulle tolkas när de i ett ställningstagande redde ut hur en ändring i en kommentar i OECD:s modellavtal skulle gälla för svenskt vidkommande. Ändringen i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal avsåg att det ekonomiska arbetsgivarbegreppet inte längre enbart skulle tillämpas i missbrukssituationer utan det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skulle användas mer frekvent. Det är dock fortfarande upp till varje stat att genom intern rätt bestämma vilket synsätt på arbetsgivarbegreppet som ska tillämpas vilket ledde till att Sverige fortfarande kunde fortsätta tillämpa synsättet formell arbetsgivare.¹⁵⁸ Skatteverket har förespråkat att ett ambulatoriskt förhållningssätt ska användas då de anser att en ändring i en kommentar i OECD:s modellavtal även ska tillämpas på skatteavtal som har ingåtts innan ändringen trätt i kraft. I praxis har HFD i HFD 2012 ref. 18 tillämpat en nyare version av kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal än den som fanns när det nordiska skatteavtalet skrev. HFD skriver följande i domskälen, *I kommentaren till OECD:s modellavtal sägs beträffande den nu aktuella artikeln följande*¹⁵⁹ vilket indikerar att de tyckte att ett ambulatoriskt förhållningssätt var att föredra. I HFD 2016 ref. 57 har HFD dock valt ett statiskt förhållningssätt genom att stadga att den kommentar som var aktuell vid skatteavtalets undertecknande var den som skulle tillämpas för att utröna partsviljan. Tvisten rörde en situation som reglerades av den ändring som hade skett i kommentaren till artikeln. HFD kom fram till att den kommentar som förelåg vid undertecknandet inte ger stöd för den situation som ena parten vill påtala då ändringen innebar en

¹⁵⁷ Saric, Mato och Schwarz, Christian (2018), Svensk Skattetidning, nr 5, *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige*, p. 4.

¹⁵⁸ Se Skatteverkets ställningstagande *Arbetsgivarbegreppet i skatteavtalen*, dnr: 131 670082-10/111. Det gällde en ändring av punkt 8 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal angående vem som skulle anses vara arbetsgivare.

¹⁵⁹ Se HFD 2012 ref. 18, under rubriken *domskäl*, elfte stycket.

utvidgning. Ändringen var således inte förenlig med partsviljan. Det finns forskare som förespråkar båda förhållningssätten. Det finns således vissa forskare som menar att det ambulatoriska synsättet är en huvudregel för HFD att använda och att det ambulatoriska förhållningssättet således utgör en huvudregel men att det går att använda det statiska vid till exempel materiella ändringar.¹⁶⁰ Det finns dock doktrin som framhåller att det är ett statiskt förhållningssätt som är att föredra. Det förhållningssättet är att föredra på grund av att det är den lydelse av kommentaren som har använts vid utformandet av ett skatteavtal som ska användas för att utröna partsviljan. Senare ändringar som gjorts behöver inte vara förenligt med partsviljan.¹⁶¹

Det ska noteras att det finns diskussioner i doktrin angående rättskällevärdet som OECD:s modellavtal har vid tolkning. För det internationella samarbetet mellan stater finns OECD som en riktlinje för hur stater bör agera. OECD har släppt dokument och riktlinjer som ska vara vägledande men som inte är bindande för staterna.¹⁶² De vedertagna tolkningsmetoderna vid oklara rättsregler inom intern rätt är i första hand att antingen använda praxis från Högsta förvaltningsdomstolen eller genom att utröna ordalydelsen för att tolka. Går det trots ovanstående inte att utröna lydelsen bör tolkningen i andra hand ske genom förarbeten och andra rättskällor.¹⁶³ Turordningen blir således *lagt-text-praxis-förarbeten-doktrin*.¹⁶⁴ Ovanstående tolkningsmodell gäller svensk intern rätt och den tolkningsmodellen är något som leder till att tolkning med hjälp av OECD:s modellavtal och dess kommentarer inte riktigt passar in.¹⁶⁵ I HFD 2016 ref. 23 sa HFD att svaret på huvudfrågan, tvisten rörde om ersättning för idrottslig verksamhet ansetts

¹⁶⁰ Sallander, Ann-Sophie (2017), *Om valet av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år*. Skattenytt, s. 718.

¹⁶¹ Hilling och Linderfalk (2015), *The use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*. Nordic Tax Journal, 1:34-59, s. 34; Cejje, Katja (2017). *The Commentaries on the OECD Model as a Mechanism for Interpretation with Reference to the Swedish Perspective*. Bulletin for International Taxation (Volume 71), nr. 12, s. 672 f.

¹⁶² Rick, Johan (2016), *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur*, i Svensk Skattetidning, nr 8, s. 542.

¹⁶³ Ibid, s. 541.

¹⁶⁴ Ibid, s. 543.

¹⁶⁵ Ibid.

skattepliktig enligt A-SINK¹⁶⁶, i målet inte kunde hämtas från förarbeten till A-SINK men stadgade att Kammarrätten däremot ansett att svaret då kunde hämtas från OECD:s modellavtal och dess kommentarer. HFD konstaterar att kommentarerna till OECD:s modellavtals i första hand har betydelse vid tolkning av skatteavtal då OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer ofta används vid utformandet av skatteavtalen. HFD stadgar att om kommentarerna ska vara vägledande vid tolkning av svensk intern rätt så förutsätter det att vår intern rätt och modellavtalet bygger på samma principer.¹⁶⁷ På grund av vårt dualistiska synsätt där vi införlivar skatteavtal och likställer dem med svensk intern rätt tolkas således svensk intern rätt med hjälp av OECD:s modellavtal.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

¹⁶⁷ Se även RÅ 2009 ref. 91 och Prop. 1986/87:30 s. 42.

¹⁶⁸ RÅ 2009 ref. 91; Rick, Johan (2016), *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur*, i Svensk Skattetidning, nr 8, s. 544.

5 Analys

5.1 Inledning

I det här avslutande kapitlet kommer jag att diskutera vad som framkommit i övriga kapitel med utgångspunkt i det syfte som uppsatsens inledande kapitel presenterade samt besvara den frågeställning som ställdes. I den komparativa studien användes dansk och norsk rätt¹⁶⁹ för att i denna avslutande del jämföras med svensk rätt. Då det nordiska skatteavtalet gäller i förhållande till nordiska medborgare kommer analysen att innehålla en uppdelning mellan arbetstagare som är medborgare i en nordisk stat respektive icke medborgare i en nordisk stat.

5.2 Finns det några skillnader respektive likheter avseende hur begränsat skattskyldiga beskattas?

5.2.1 Arbetstagare som inte är bosatta eller vistas stadigvarande i en nordisk stat men som arbetar i en nordisk stat

Suveränitetsprincipen stadgar att varje stat är suverän, innebärande att det är upp till varje stat att bestämma hur beskattning av medborgarna ska regleras.¹⁷⁰ En stor skillnad vad gäller det ekonomiska arbetsgivarbegreppet är att Norge och Sverige inte har implementerat begreppet i sin interna rätt och således använder ett mer formellt sätt att se på vem som är arbetsgivare.¹⁷¹ Vad gäller beskattning av begränsat skattskyldiga så är

¹⁶⁹ Se ovanstående kapitel 4.

¹⁷⁰ Se ovanstående avsnitt 4.3.

¹⁷¹ Se ovanstående avsnitt 4.4.3.2 och 1.1.

uthyrda arbetstagare särreglerade i dansk skattelagstiftning och det stadgas en beskattningsskyldighet från första arbetsdagen.¹⁷² Det skiljer sig från Sveriges reglering som undantar uthyrda arbetstagare från beskattning genom att tillämpa 183-dagarsregeln i SINK.¹⁷³ Tidigare norska regler stadgade i linje med Danmarks nuvarande regler att arbetstagare som var uthyrda till Norge inte kunde tillämpa några undantagsregler och således blev progressivt beskattade från första arbetstillfället. Norge gjorde nämligen inte någon skillnad på om en arbetstagare var begränsat eller obegränsat skattskyldig utan alla arbetstagare beskattades enligt samma regler vilket var progressiv beskattning. Det var således enbart en formell skillnad på arbetstagare som var begränsat och obegränsat skattskyldiga.¹⁷⁴ Norges nuvarande regler undantar uthyrda arbetstagare från beskattning så länge arbetstagaren inte arbetar mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod respektive 270 dagar under en trettiosex månadersperiod. Om en uthyrd arbetstagare väljer att ansöka om att ingå i det förenklade skattesystemet som kallas PAYE kan denne inte tillämpa några undantagsmånader. Skattesatsen är en proportionell skattesats på 25 procent och lägre om arbetstagaren inte ska betala socialförsäkringsavgifter.¹⁷⁵ För begränsat skattskyldiga som inte ingår i PAYE gäller en progressiv beskattning där den lägsta skattesatsen är 22 procent.¹⁷⁶ Danmark har infört det ekonomiska arbetsgivarbegreppet och tillämpar således begreppet i förhållande till skatteavtal innebärande att utländska arbetstagare som är uthyrda till danska bolag inte undantas från beskattning då det är fler faktorer än bara de formella som avgör vem som är att anse som arbetsgivare. Vid en uthyrning av arbetstagare är det en proportionell skattesats på 30 procent och ytterligare åtta procent om arbetstagaren ska betala arbetsmarknadsbidrag. Arbetstagaren kan dock välja att bli beskattad enligt generella regler för begränsat skattskyldiga vilket innebär en progressiv beskattning. Som lägst är skattesatsen för begränsat skattskyldiga 36 procent men marginalskatten kan inte överstiga

¹⁷² Jämför ovanstående kapitel 4.4.1 och 4.4.2.

¹⁷³ Se ovanstående avsnitt 2.1.2.

¹⁷⁴ Se ovanstående avsnitt 4.4.2.2.

¹⁷⁵ Se ovanstående avsnitt 4.4.2.3.

¹⁷⁶ Se ovanstående avsnitt 4.4.2.1

52.02 procent. Ska arbetsmarknadsbidrag betalas är marginalskatten högst 55.89 procent.¹⁷⁷ Det är förmånligt om arbetstagaren vill göra vissa avdrag.¹⁷⁸ Är en arbetstagare under det danska bolagets kontroll och ledning anses således det danska bolaget vara arbetsgivare. Det innebär att det inträder en beskattningsskyldighet direkt om arbetstagarens anställning kan likställas med anställning i det danska bolaget eller om arbetstagaren är uttyrd till det danska bolaget.¹⁷⁹ Den reglering som Danmark har vad gäller begränsat skattskyldiga skiljer sig åt från Sveriges och Norges. Norges nya system med en proportionell skatt på 25 procent påminner om den beskattning vi i Sverige har enligt SINK, då begränsat skattskyldiga i Sverige beskattas med en proportionell skatt på 25 procent.¹⁸⁰ Danmark är den enda av staterna som har infört det ekonomiska arbetsgivarbegreppet. En skillnad som finns i staternas inkomstbeskattning är att Danmark har en progressiv beskattning. Den progressiva inkomstbeskattning gäller så länge arbetstagaren inte är uttyrd då är skattesatsen istället proportionell. Norge har en progressiv beskattning på alla begränsat skattskyldiga som inte ingår i PAYE.¹⁸¹ Sverige har en proportionell skattesats på 25 procent enligt SINK och beskattar som huvudregel enbart obegränsat skattskyldiga progressivt.¹⁸² En gemensam sak för alla tre staterna är att det finns valmöjligheter för arbetstagare att själva välja mellan olika regler för beskattning av tjänsteinkomsten.¹⁸³

¹⁷⁷ Se ovanstående avsnitt 4.4.1.1.

¹⁷⁸ Se ovanstående avsnitt 4.4.1.2.

¹⁷⁹ Se ovanstående avsnitt 4.4.1.2.

¹⁸⁰ Jämför ovanstående avsnitt 4.4.2.3 och 2.1.2.

¹⁸¹ Se ovanstående avsnitt 4.4.2.3.

¹⁸² Jämför ovanstående avsnitt 2.1.1. och 2.1.2.

¹⁸³ Jämför ovanstående avsnitt 2.1.2. 4.4.2.3 och 4.4.1.1.

5.2.2 Arbetstagare som är bosatta eller vistas stadigvarande i en nordisk stat men arbetar i en annan nordisk stat.

Det ska noteras att det finns ett multilateralt skatteavtal som alla tre staterna är bundna av och vid tillämpning i Sverige utgör det nordiska skatteavtalet *lex specialis* och har således företräde framför 3 kap. 18 § IL.¹⁸⁴ Det nordiska skatteavtalet reglerar när en nordisk medborgare arbetar i en annan nordisk stat än bosättningsstaten. Det nordiska skatteavtalet sätter upp gemensamma ramar som de avtalsslutande staterna ska förhålla sig till. I det nordiska skatteavtalet stadgas innebörden av begrepp som är av vikt vid tillämpningen och därmed tolkningen av skatteavtalet.¹⁸⁵ Den mest väsentliga skillnaden mellan de tre staterna är hur den interna beskattningsrätten regleras och hur begränsat skattskyldiga beskattas i respektive stat. En skillnad mellan de nordiska staterna är gränsgångarreglerna. Danmark har gränsgångarregeln som arbetstagaren kan ansöka om att få utnyttja i vissa specifika situationer.¹⁸⁶ En liknande regel finns mellan Norge och Sverige som stadgar att arbetstagare som pendlar mellan vissa angivna kommuner i staterna kan få avdrag om vissa villkor är uppfyllda.¹⁸⁷ Slutsatsen av gränsgångarreglerna är att de är främst till för att underlätta för arbetstagare som arbetspendlar till Danmark respektive mellan Norge och Sverige. En annan väsentlig skillnad som finns mellan SINK och det nordiska skatteavtalet är att det nordiska skatteavtalet utesluter att uthyrda arbetstagare kan nyttja undantagsregeln och därmed tillämpa 183-dagarsregeln. Arbetstagaren blir beskattningsskyldig enligt de nordiska staternas interna rätt. Det spelar således ingen roll vid tillämpning av undantagsregeln om staten har ett formellt eller ekonomiskt synsätt på arbetsgivarbegreppet.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Se ovanstående avsnitt 2.1.5 och avsnitt 4.

¹⁸⁵ Jämför ovanstående avsnitt 4.4.4.1 och 4.4.4.2.

¹⁸⁶ Se ovanstående avsnitt 4.4.1.1.

¹⁸⁷ Se ovanstående avsnitt 4.4.2.1.

¹⁸⁸ Jämför ovanstående avsnitt 4.4.4.1

Trots att det nordiska skatteavtalet är ett avtal som avtalsslutande stater har undertecknat och godkänt kan det uppstå situationer då det behöver tolkas. Skulle det uppstå en situation där Sverige vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet inte är överens med en annan nordisk stat vad gäller tillämpning och tolkning av det nordiska skatteavtalet har HFD kommit fram till att det är partsviljan som ska utrönas. Något som även sker med stöd av Wienkonventionen.¹⁸⁹ Då HFD vid tvister har tillämpat båda förhållningssätten vid utrönandet av partsviljan är slutsatsen att båda förhållningssätten således går att tillämpa så länge resultatet är förenligt med partsviljan. Kritiken som har framförts om att OECD:s modellavtal inte är en del av rättskällevärdet är legitim men då modellavtalet har använts vid utformandet av det nordiska skatteavtalet och andra bilaterala och multilaterala avtal är det trots kritiken en relevant källa vid utrönandet av partsviljan.¹⁹⁰

5.3 Ett införande av begreppet

Idag undantas både uthyrda och utstationerade arbetstagare från beskattning enligt 183-dagarsregeln i SINK. Vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet undantas utstationerade arbetstagare från beskattning enligt 183-dagarsregeln men inte uthyrda arbetstagare.¹⁹¹ Begreppet formell arbetsgivare innebär att Sverige inte alltid kan nyttja den beskattningsrätt, som annars åvilar en källstat, som föreligger på tjänsteinkomster som uppstått i samband med arbete här.¹⁹² Att arbetstagare som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden undviker att betala skatt eller att arbetsgivare som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden men saknar fast driftställe inte behöver göra skatteavdrag innebär en snedvriden konkurrens. En av de föreslagna förändringarna innebär att utländska arbetsgivare vars arbetstagare arbetar på den svenska arbetsmarknaden ska betala

¹⁸⁹ Jämför ovanstående avsnitt 4.4.4.4 och RÅ 1996 ref. 84.

¹⁹⁰ Ibid.

¹⁹¹ Se ovanstående avsnitt 2.1.2 och 4.4.4.1.

¹⁹² Se ovanstående avsnitt 3.2.1.

skatteavdrag och registrera sig för F-skatt vilket innebär en förbättring. Saknar den utländska arbetsgivaren F-skatt så är förslaget att den svenska arbetsgivaren som nyttjar arbetstagarens tjänster ska betala skatteavdrag i den förstnämnda arbetsgivarens ställe.¹⁹³ Reglerna för begränsat skattskyldiga är idag så pass förmånliga jämfört med en progressiv beskattning att en arbetstagare som inte skulle kunna tillämpa 183-dagarsregeln men faller inom lagstiftningen för begränsat skattskyldiga fortfarande har en förmånlig beskattning. Har arbetstagaren kostnader som denne kan dra av är en progressiv beskattning enligt IL att föredra då SINK inte tillåter avdrag. Vad gäller reglering av uthyrda arbetstagare som i och med ett införande av begreppet ekonomisk arbetsgivare inte kommer att kunna tillämpa 183-dagarsregeln går vägledning att hämta från Danmark. Danmark har i och med införandet av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet implementerat att undantaget, 183-dagarsregeln, inte går att tillämpa på uthyrda arbetstagare. Norge har infört en förmånlig proportionell beskattning som en arbetstagare kan ansöka om att bli beskattad med den konsekvensen att arbetstagaren inte kan göra gällande några undantagsmånader vad gäller beskattning. En poäng med införandet av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet är att komma åt konstlade upplägg som både arbetsgivare och arbetstagare har för att undvika beskattning. En metod som används för att undgå beskattning är att upprätta bolag utomlands så att det utländska bolaget står som arbetsgivare för att sedan hyra in sin egen personal till bolaget i Sverige.¹⁹⁴ Vägledning går även att hämta från Norge som har en proportionell skatt på begränsat skattskyldiga arbetstagare som är förmånligare än deras progressiva beskattning om arbetet pågår under en begränsad tid i Norge. Ett införande av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skulle skifta fokus från vem som idag är att anse som arbetsgivare och därmed väga in fler faktorer än vem som står angiven som arbetsgivare i arbetstagarens anställningsavtal och vem som betalar ut lönen. Det vill säga andra faktorer än de formella. Vid en bedömning enligt det ekonomiska arbetsgivarbegreppet skulle det istället vara avgörande vem

¹⁹³ Se ovanstående avsnitt 3.5.

¹⁹⁴ Se ovanstående avsnitt 1.1.

som har den faktiska ledningen över det arbete som arbetstagaren utför och kontrollen över den plats där arbetstagaren utövar arbetet. Andra avgörande faktorer skulle vara vem som kan bestämma över antalet arbetstagare, deras kvalifikationer och vilka avtalsvillkor som ska gälla i deras anställningsavtal.¹⁹⁵ På så sätt skulle fler anses vara anställda av arbetsgivare med fast driftställe i Sverige vilket hade lett till att den problematik som både Lagrådet, Skatteverket och regeringen anser vara av vikt att komma åt, genom en förändring av arbetsgivarbegreppet, hade blivit bättre. En förändring som innebär att fler personer som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden kan beskattas leder till ökade skatteintäkter. En utstationering innebär att arbetstagaren fortfarande, trots en gränsöverskridande verksamhet, är under ledning av en utländska arbetsgivaren och är således fortfarande direkt av denne. Det innebär att utstationerade arbetstagare fortfarande kommer att kunna tillämpa 183-dagarsregeln.¹⁹⁶ En förändring av synsättet och att införa regler om att även utländska bolag som bedriver verksamhet i Sverige och betalar ut lön till arbetstagare för arbetstjänster utförda i Sverige ska betala skatteavdrag utgör inte diskriminering av medborgare eller tjänster enligt EU-rättsliga regler vilket också talar för att en förändring kan ske.¹⁹⁷ Sverige kommer således kunna beskatta fler utländska arbetstagare som är verksamma på den svenska arbetsmarknaden än vad som är möjligt idag. Anses den utländska arbetstagaren vara anställd i det svenska bolaget eller till exempel utöva arbete som är under ledning av det svenska företaget inträder en beskattningsskyldighet.

5.4 Avslutande kommentar

Vid en jämförelse finns det skillnader mellan Danmark, Norge och Sverige som inte bara beror på att Norge och Sverige inte har införlivat det ekonomiska arbetsgivarbegreppet. Det finns även skillnader i staternas

¹⁹⁵ Se ovanstående avsnitt 3.4.

¹⁹⁶ Jämför ovanstående avsnitt 3.3.

¹⁹⁷ Jämför ovanstående avsnitt 3.6.

interna skattelagstiftning vilket är den största orsaken till skillnaderna. Med utgångspunkt i de faktorer som stadgas i punkt 8.14 i kommentaren till artikel 15(2) i OECD:s modellavtal kommer Sverige vid ett införande av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet att använda sig av samma faktorer som Danmark gör. Sverige kan hämta vägledning från hur både Norge och Danmark reglerar begränsat skattskyldiga för att komma åt problemet med skatteundandragande, en ojämn konkurrens på den svenska arbetsmarknaden och för att öka skatteintäkterna. Oavsett vilket synsätt på arbetsgivarbegreppet som Danmark, Norge och Sverige väljer att använda sig av så finns det både likheter och skillnader i regleringarna av begränsat skattskyldiga. Nu återstår det bara att se om, hur och när ett eventuellt införande av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet kommer att ske.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Dnr 131 670082-10/111 Skatteverkets ställningstagande,
*Arbetsgivarbegreppet i
skatteavtalen.*
- Dnr 2 02 253985-17/113 Skatteverkets promemoria:
*Beskattning och betalning av skatt
vid tillfälligt arbete i Sverige, 2017-
06-19.*
- Lagrådsremiss 17 maj 2018, *Beskattning och
betalning av skatt vid tillfälligt
arbete i Sverige.*
- Prop. 1986/87:30 *Om följdändringar till sloandet av
den kommunala garanti- och
utbokeskattningen m. m.*
- Prop. 2004/05:19 *Beskattning av utomlands bosatta.*
- Prop. 2017/18:1 20 september 2017, *Regeringens
proposition, Budgetpropositionen
för 2018.*
- Prop. 2018/19:99 *Vårändringsbudget för 2019.*
- Prop. 2018/19:100 *2019 års ekonomiska
vårproposition.*
- SOU 2003:12 *Ändrade skatteregler för utomlands
bosatta.*

Svensk lagstiftning

Inkomstskattelag (1999:1229).

Borg, Perman, Emma, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, kommentaren till 10 kap. 8 §, *Lexino* 2018-08-14.

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

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

Dansk lagstiftning

Bekendtgørelse af kildeskatteloven.

Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, Statsskatteloven.

Norsk lagstiftning

Lov om skatt av formue og inntekt.

Litteratur

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén-Enéus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar Del 1 1-28 kap.*, Upplaga 19, Norstedts juridik, Stockholm, 2019.

Bogdan, Michael, *Concise introduction to comparative law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2013.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt*, Sjuttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2019.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 5., omarb. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011.

Thuronyi, Victor, Brooks, Kim & Kolozs, Borbala, *Comparative tax law*, 2. ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2016.

Artiklar

Carlsson, Stefan, Svensk Skattetidning, 2009:6-7 s. 623, *Fast drifställe – definition enligt intern svensk rätt och enligt OECD:s modellavtal.*

Cejje, Katja, Bulletin for International Taxation (Volume 71), nr. 12, 2017, *The Commentaries on the OECD Model as a Mechanism for Interpretation with Reference to the Swedish Perspective.*

Danelius, Johan och Bynander, Kerstin och Svensk Juristtidning, 2018, s. 65-75, *Det nordiska juristsamarbetet.*

Gustafsson, Sofie, Skattenytt, 2016, nr 10, s. 749-758, *Innebörden av tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen – vid bedömning av stadigvarande vistelse.*

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

Lindberg, Carl, Skattenytt, 2012 s. 626-631. *HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet.*

Nörklit, Karl-Johan, Skattenytt nr 1-2 och 3 2014, nr 1-2, s. 42 och nr 3, s. 123, *Sexmånadersregeln – något om problematiken vid arbete i flera länder.*

Rick, Johan, Svensk Skattetidning, 2016, nr 8, s. 541-551, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur.*

Sallander, Ann-Sophie, Skattenytt 2017, nr 11, s. 689, *Om valet av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år.*

Sandgren, Claes, Tidsskrift for rettsvitenskap, 04-05 (Volum 118), 2005, *Är rättsdogmatiken rättsdogmatisk.*

Saric, Mato och Schwarz, Christian, Svensk Skattetidning, 2018, nr 5, s. *Förslaget om övergång till ekonomisk arbetsgivare vid tillfälligt arbete i Sverige.*

Elektroniska källor

Arbetsmiljöverket, *Kraftig ökning av utstationerade 2017*, 5 mars 2018, <https://www.av.se/nyheter/2018/kraftig-okning-av-utstationerade-2017/> besökt 28 februari 2019.

Danska skatteförvaltningen, Individuals, working and living in Denmark, Income and tax, *Hired out to a Danish business*, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244406&lang=us>, besökt 5 maj 2019.

Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.D Selskabs- fonds- og foreningsbeskatning, C.D.1 Subjektiv skattepligt, C.D.1.2 Begrænset skattepligtige selskaber mv., C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftsted her i landet, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>, besökt 3 maj 2019.
besökt 3 maj 2019

Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning, C.F.8 Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler, C.F.8.1 Undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse, C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2060670>, besökt 3 maj 2019.

Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F Subjektiv skattepligt och dobbeltbeskatning, C.F. Indgåelse dobbeltbeskatningsaftaler, C.F.8.2 OECD's modeloverenskomst, C.F.8.2.2 De enkelte artikler i OECD's modeloverenskomst, C.F.2.2.5 Artikel 5: Fast driftsted, C.F.8.2.2.5.2 Fast forretningssted, C.F.8.2.2.5.2.1 hovedregel om fast forretningssted, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>, besökt 3 maj 2019.

Danska skatteförvaltningen, Jura, Vejledninger, Den juridiske vejledning 2019-1, C.F Subjektiv skattepligt og dobbeltbeskatning, C.F.3 Begrænset skattepligtige, subjektive og objektive regler, C.F.3.1 Begrænset skattepligt, C.F.3.1.1. Regel om begrænset skattepligt, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1977338&chk=215961>, besökt 2 maj 2019.

Grensetjänsten, Jobba i Norge, När du har fått jobb i Norge, *Gör ID-kontroll för att få skattekort och D-nummer*, <https://www.grensetjansten.com/sv/jobba-i-norge/nar-du-fatt-jobb-i-norge/skattekort/>, besökt 5 maj 2019.

KPMG, Home, Insights, Denmark – Income tax, 1 april 2018, Taxation of international executives, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-income-tax.html>, 1 april 2018, besökt 7 maj 2019.

KPMG, 1 januari 2018, Home, Insights, Iceland – Income Tax, *Economic*, <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/iceland-income-tax.html>>, besökt 3 maj 2019.

KPMG, 1 april 2018, Home, Insights, Norway, Thinking beyond borders, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2014/01/norway-thinking-beyond-borders.html>, besökt 3 maj 2019.

Nordisk eTax, Allmän information, obegränsad / allmän skattskyldighet, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/Q00.asp&c=nor&l=sve>, besökt 27 maj 2019.

Nordiske eTax, Danmark, Allmän information, skattesatser och beloppsgränser, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/dan/sve/i07.asp>, besökt 7 maj 2019.

Nordisk eTax, Danmark, Grönland, <https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/gre/sve.asp>, besökt 3 maj 2019.

Nordisk eTax, Danmark, Färöarna, <https://www.nordisketax.net/country.asp?url=/files/far/eng.asp>, besökt 3 maj 2019.

Nordisk eTax, Norge, Allmän information, Skattesatser och beloppsgränser – 2019, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/nor/eng/i07.asp>, besökt 6 maj 2019.

OECD, Home, About, Our global reach, <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>, besökt 4 maj 2019.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1>, besökt 7 maj 2019.

PWC, Worldwide Tax Summeries, Denmark, Individual – Taxes on personal income, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Denmark-Individual-Taxes-on-personal-income#>, besökt 29 juni 2019.

PWC Worldwide Tax Summeries, Greenland, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Greenland-Individual-Taxes-on-personal-income>, besökt 3 maj 2019.

Regeringen, Pressmeddelanden, 17 maj 2018, <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2018/05/andrade-skatteregler-for-tillfalligt-arbete-i-sverige/>, besökt 11 mars 2019.

Skat, Borger, Vejledninger og systemvejledninger, vejledninger till borgere, At arbejde i Danmark – og bo i Sverige, Din skattepligt till Danmark, Grænsegængerregeln, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1720115>, besökt 29 juni 2019.

Skat, Individuals, Coming to Denmark, Coming to work and live, tax liability, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2244283>, Se under rubriken *Limited tax liability*, besökt 29 juni 2019.

Skat, Individuals, Working and living in Denmark, Income and tax, Hired out to a Danish business, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2244406&lang=us>, besökt 29 juni 2019.

Skatteetaten, Bedrift og organisasjon, Rapportering og bransjer, Starte og drive, Arbeidsgiver, Utenlandsk, utenlandsk aksjeselskap, skattemelding og skatteoppjør, <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/utenlandsk/utenlandsk-aksjeselskap/skattemelding-og-skatteoppgjor/fast-driftssted/>, besökt 6 maj 2019.

Skatteetaten, Business and organisation, foreign, foreign limited companies, employer, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-companies/employer/the-role-of-employer/>, besökt 6 maj 2019.

Skatteetaten, Business and organisation, Employer, Tax deduction cards and tax deductions, <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/employer/tax-deduction-cards-and-tax-deductions/payee/>, besökt 27 maj 2019.

Skatteetaten, Person, Foreign, Are you intending work in Norway? Tax deduction cards, <https://www.skatteetaten.no/en/person/foreign/are-you-intending-to-work-in-norway/tax-deduction-cards/payee/>, besökt 7 maj 2019.

Skatteetaten, Person, Taxes, Help to get the taxes right, Abroad, <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/abroad/tax-residence-in-norway-when-moving-to-or-from-norway/>, besökt 29 juni 2019.

Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Norsk identitetsnummer, <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/norsk-identitetsnummer/fodselsnummer/>, besökt 29 juni 2019.

Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Norsk identitetsnummer, *D-nummer*, <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/norsk-identitetsnummer/d-nummer/>, besökt 29 juni 2019.

Skatteetaten, Person, Utenlandsk, Skal du arbeide i Norge?, skattekort,
<https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/skal-du-arbeide-i-norge/skattehort/kildeskatt-pa-lonn/#kildeskattogandreinntekter>, besøkt 6 maj 2019 och 29 juni 2019.

Skatteetaten, Rates, Bracket tax,
<https://www.skatteetaten.no/en/rates/bracket-tax/>, besøkt 29 juni 2019.

Skatteetaten, Rates, General Income,
<https://www.skatteetaten.no/en/rates/general-income/>, besøkt 29 juni 2019.

Skatteverket, Företag och organisationer, Arbetsgivare, Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, Skatteavdrag,
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/skatteavdrag.4.233f91f71260075abe8800021121.html>, besøkt 5 maj 2019.

Skatteverket, Företag och organisationer, Driva företag, Starta och registrera, F- och FA-skatt,
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/startaochregistrera/fochfaskatt.4.58d555751259e4d661680006355.html>, besøkt 5 maj 2019.

Skatteverket, Företag och organisation, Skatter, Internationellt, Utländska företag, Fast driftställe,
<https://skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/utlandskaforetag/fastdriftstalle.4.71004e4c133e23bf6db800064933.html>, besøkt 4 maj 2019.

Skatteverket, Privat, Skatter, Internationellt, Bosatta utomlands,
<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/internationellt/bosattutomlands/sinkarskildinkomstskattforutomlandsbosatta.4.6fdde64a12cc4eee23080002583.html>, besøkt 6 maj 2019.

Skatteverket, Privat, Skatter, Internationellt, Företag och arbete i Norge, Gränsgångare,
<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/internationellt/foretagocharbeteinorge/norge/gransgangare.4.7b610ded10741da92fa80001408.html>, besøkt 29 juni 2019.

Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Lagar & förordningar, 2019, Lag (1996:2512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/27531.html?date=2019-01-01>, besøkt 29 juni 2019.

Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Begränsat skattskyldigas inkomster, Särskild inkomstskatt, Val av beskattning enligt, IL,
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2653.html>, besøkt 16 april 2019.

Skatteverket, Rättslig vägledning, 2019, Inkomstskatt, Begränsat skattskyldigas inkomster, Näringsverksamhet, Utländska företags skattskyldighet i Sverige, Fastdriftställe, Beroende representant, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2692.html>, besökt den 27 mars 2019.

Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Begränsat skattskyldigas inkomster, Särskild inkomstskatt, SINK, Lön och annan ersättning för arbete, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2648.html>, besökt 7 maj 2019.

Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Obegränsat eller begränsat skattskyldig?, Obegränsad skattskyldighet fysiska personer, stadigvarande vistelse Sverige, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2637.html>, besökt 7 maj 2019.

Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Tjänst, Skatteplikt och Undantag, Lön, Skattebefrielse enligt sexmånaders- och ettårsregeln, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.6/323993.html>, besökt 29 juni 2019.

Skatteverket, Vägledning, 2019, Inkomstskatt, Skatteavtal, Tolkning av skatteavtal, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/2962.html>, besökt 7 maj 2019.

Stening, Anders. Bogdan, Michael och Arvidsson, Ulf för Nationalencyklopedins, sökord rättsväsen, <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/sverige/rattsvasen>, besökt 3 maj 2019.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 56

RÅ 2008 not. 106

RÅ 2009 ref. 91

HFD 2012 ref. 18

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 57