

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-06-04

Närvarande: F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lena Moore samt justitierådet Erik Nymansson

Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

Enligt en lagrådsremiss den 17 maj 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson samt departementssekreterarna Katrin Fahlgren och Anna Döös.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

6 a §

Som en ny förutsättning för att få tillämpa 183-dagarsregeln gäller enligt paragrafens första stycke d att "det inte är fråga om uthyrning av arbetskraft". Begreppet utvecklas i andra stycket. Den som, direkt eller indirekt, förutsätts hyra ut arbetskraften är "arbetsgivaren" medan den som hyr betecknas som "uppdragsgivare". Av tredje stycket framgår att den nya förutsättningen bara ska gälla om uppdragsgivaren har en viss, närmare angiven anknytning till Sverige.

I avsnitt 7.2 i remissen beskrivs vilka de tre parterna i den grundläggande strukturen är. De är arbetstagaren som utför arbetet, den formella arbetsgivaren som hyr ut eller på annat sätt direkt eller indirekt ställer arbetstagaren till förfogande för en annan verksamhet samt uppdragsgivaren som arbetstagaren utför arbetet för. I motiven betecknas uppdragsgivaren som "den ekonomiska arbetsgivaren".

Någon egentlig definition av begreppet uppdragsgivare, av det slag som finns i protokollet till det nordiska skatteavtalet, ges inte i den föreslagna lagtexten. Det framgår inte heller tydligt vem som är uppdragsgivarens motpart, en brist som i och för sig lätt kan avhjälpas.

Vid tillämpning av annan lagstiftning finns en viss frihet i bedömningen av vem som är arbetstagare eller arbetsgivare där hänsyn kan tas till de sammantagna omständigheterna. Med "arbetsgivare" avses i SINK däremot entydigt "den som betalar ut ersättning för arbete" (2 §). Det finns då inte utrymme att som

arbetsgivare anse annan än den som betalar ut ersättningen, detta även i de fall när det med tillämpning av praxis från andra rättsområden skulle kunna te sig befogat (situationen var en annan innan SINK kom till, jfr beträffande uthyrningsfallet prop. 1989/90:47 s. 22).

I första stycket d och andra och tredje styckena ges "uthyrning av arbetskraft" och "uppdragsgivare" en speciell och snäv betydelse. Bestämmelserna kan med fördel sammanföras till ett stycke där de uthyrningsfall som diskvalificerar från tillämpning av 183-dagarsregeln beskrivs.

Det är enligt Lagrådets mening inte lämpligt att använda termen uppdragsgivare när termen, som det kan uppfattas, på något sätt relaterar till det speciella arbetsgivarbegreppet i SINK. Lagrådet förordar att termen inte används i lagtexten. En mer upplysande term är "hyrestagaren".

I övrigt finns anledning att göra vissa mindre justeringar i remissens lagtext. Ordet "ersättning" bör i första stycket genomgående kunna användas som samlingsbegrepp för lön eller därmed jämförlig förmån. I första stycket b bör uttrycket "inte har hemvist i Sverige" ersättas med "är hemmahörande i utlandet" (jfr 2 §). Uttrycket "direkt eller indirekt" i andra stycket för, när det som här är fråga om en skatteregel, närmast tankarna till moder- och dotterföretag eller annan ägarkedja vilket inte torde vara avsett. Uttrycket "med dennes medverkan" bör kunna användas i stället. Vad som avses med "integrerad del av" är genuint oklart och orden bör kunna undvaras. Första strecksatsen i tredje stycket bör bättre anpassas till inkomstskatterättslig terminologi. Bestämmelserna om svenska handelsbolag och delägarbeskattade juridiska personer skiljer sig åt trots att de beskattas på samma sätt. Avsikten torde vara att

handelsbolaget eller den juridiska personen ska anses som uppdragsgivare (hyrestagare) när det bland delägarna finns åtminstone en som beskattas i Sverige. Lagrådets förslag i andra stycket 2 har formulerats med den utgångspunkten.

Lagrådet föreslår att lagtexten ges följande lydelse.

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för ersättning i form av lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller ett svenskt landsting, om

- a) mottagaren av ersättningen vistas i Sverige, under en eller flera tidsperioder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod,
- b) ersättningen betalas av en arbetsgivare, som är hemmahörande i utlandet eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar ett fast driftställe, som arbetsgivaren har i Sverige.

Undantaget från skatteplikt gäller inte vid sådan uthyrning av arbetskraft som innebär att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (hyrestagaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning, om hyrestagaren är

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

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

10 kap. 2 §

I remissen föreslås att ett nytt andra stycke fogas till paragrafen som innebär att utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete som mottagaren utför i Sverige. Att en utländsk utbetalare hittills inte varit skyldig att göra

skatteavdrag framgår inte av något uttryckligt undantag i skatteförfarandelagen utan följer sedan länge av praxis.

Enligt Lagrådets mening utgör den föreslagna regleringen en precisering och begränsning av skyldigheten att göra skatteavdrag av liknande slag som föreslås i 6 §. Bestämmelsen har därför sin naturliga placering i eller i anslutning till 6 § (jfr rubriken före 4–13 §§ ”Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete” och underrubriken före 5 § ”Vissa ersättningar och betalningsmottagare”). Därmed kan syftet att åstadkomma en ändring av praxis tillgodoses.

Det är en fördel om bestämmelsen kan arbetas in i 6 § eftersom regleringen till stor del är likalydande, se Lagrådets förslag till lagtext vid 6 §. Om det inte bedöms lämpligt att slå samman bestämmelserna förordar Lagrådet att andra stycket i förevarande paragraf flyttas till en ny 6 a §.

10 kap. 5 §

De nya punkterna 4 och 5 bör formuleras enligt följande.

4. ersättning som anges i 3 § andra stycket 1–7, om den som betalar ut ersättningen hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, eller

5. ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt 6 a § lagen (1999:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

10 kap. 6 §

Lagrådet föreslår att remissens 2 § andra stycket arbetas in i förevarande paragraf (se Lagrådets synpunkter vid 2 §) och att paragrafen, med vissa tillkommande redaktionella ändringar, förslagsvis ges följande lydelse.

Om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, ska skatteavdrag från ersättning för arbete bara göras för arbete som mottagaren utför i Sverige. Detsamma gäller om utbetalaren hör hemma i Sverige och mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Arbete ska anses utfört i Sverige även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

I fall som avses i första stycket andra meningen ska skatteavdrag dock alltid göras från inkomst som avses i 5 § första stycket 1 och 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som inte är undantagen från skatteplikt enligt 6 § den lagen.

11 kap. 20 §

Om Lagrådets förslag att arbeta in 10 kap. 2 § andra stycket i 6 § godtas bör hänvisningen i den nya punkten 5 avse 10 kap. 6 § första stycket första meningen. Punkten bör placeras före nuvarande punkt 4 (som blir punkt 5) och förenklas enligt följande.

4. är sådan som avses i 10 kap. 6 § första stycket första meningen.

26 kap. 25 §

Punkt 3 i paragrafen bör lämpligen få följande lydelse.

3. vid redovisning av skatt enligt 13 kap. 6 §, gjorda skatteavdrag.

33 kap. 6 a §

Enligt paragrafen ska en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat under vissa förutsättningar lämna särskilda uppgifter ”om de omständigheter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om den uppgiftsskyldige är skattskyldig” enligt inkomstskattelagen. I bestämmelsen bör anges vad slags uppgifter som avses (jfr Lagrådets yttrande i prop. 2001/02:25 s. 336 f.).

Utformningen av paragrafen bör övervägas under den fortsatta beredningen.

33 kap. 10 §

I paragrafen regleras när särskilda uppgifter enligt bl.a. 6 a § ska ha kommit in till Skatteverket. Av lagtexten framgår att om en fysisk person ska lämna en särskild uppgift enligt 6 a §, ska uppgiften ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter beskattningsåret. Av remissen framgår att detta även ska gälla för dödsbon, något som bör komma till uttryck i lagtexten. Vidare kan orden "till Skatteverket" avvaras i andra meningen.

38 kap. 2 §

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska undertecknas. Punkt 2 b bör förenklas enligt följande (jfr remissens a och c).

b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §, och