



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
skatteadministration, skatteavtal och tullfrågor

Svar på formell underrättelse angående den svenska lagstiftningen om preliminär inkomstskatt på ersättning för arbete utfört av utländsk uppdragstagare (utan fast driftställe) i Sverige (överträdelseärende nr 2023/4007)

1. Inledning

Europeiska kommissionen framför i en formell underrättelse som kom in den 14 juli 2023 att den ordning som innebär att svenska utbetalare i regel är skyldiga att göra skatteavdrag på ersättningar för arbete som utförs av entreprenörer med hemvist i andra EU-medlemsstater eller EES-länder utan fast driftställe i Sverige eventuellt kan vara oförenlig med artiklarna 56 och 57 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) och artiklarna 36 och 37 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet).

Det anges i den formella underrättelsen att utbetalare som betalar ersättning för arbete som utförs i Sverige är skyldiga att göra skatteavdrag oavsett var mottagaren har sitt säte eller sin skatterättsliga hemvist. Skatteavdrag ska dock inte göras i de fall den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt.

Kommissionen anför att den relevanta svenska lagstiftningen innebär att utländska entreprenörer kan få en betydande likviditetsnackdel jämfört med inhemska entreprenörer. Det är mer sannolikt att inhemska entreprenörer redan har ett giltigt godkännande för F-skatt och därmed inte får sin ersättning påverkad av skatteavdrag. Utländska entreprenörer får däremot sin ersättning reducerad på grund av skatteavdrag eller måste genomgå ett administrativt förfarande för att ansöka om F-skatt. En sådan skatteordning förefaller enligt kommissionen principiellt utgöra en inskränkning i friheten

att tillhandahålla tjänster som inte är förenlig med nämnda artiklar i EUF-fördraget och EES-avtalet.

2. Det svenska preliminärskattesystemet

Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. Den preliminära skatten betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt), (8 kap. 1 och 2 §§ skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL).

Den som betalar ut kontant ersättning för arbete ska göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 och 3 §§ SFL). Om utbetalaren hör hemma i Sverige och mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska skatteavdrag från ersättning för arbete bara göras för arbete som mottagaren utför i Sverige (10 kap. 6 § SFL).

Under vissa förutsättningar kan Skatteverket besluta om befrielse från skatteavdrag (10 kap. 9 och 10 §§ SFL). Skatteavdrag ska inte heller göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (10 kap. 11 § SFL).

Den som är godkänd för F-skatt betalar själv in sin preliminära skatt efter att Skatteverket fattat beslut om debitering av preliminär skatt (se 55 kap. SFL). F-skatten ska betalas varje månad (62 kap. 4 § SFL).

Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt. Från den slutliga skatten ska vid slutskatteberäkning avdrag göras för avdragen A-skatt (56 kap. 2 och 9 §§ SFL).

Belopp som motsvarar ännu inte tillgodoräknad preliminär A-skatt ska betalas tillbaka om kontohavaren begär det och det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen och det är oskäligt att vänta med återbetalningen (64 kap. 5 § SFL).

Innan 1 januari 2021 skulle skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk eller fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige bara göras om ersättningen betalades ut för näringsverksamhet som mottagaren bedrev från ett fast driftställe i Sverige. I

förarbetena till ändringen av 10 kap. 6 § SFL gjorde regeringen bedömningen att de skäl som tidigare talat för ett undantag från bestämmelserna om skatteavdrag för betalningar till utländska mottagare hade försvagats och att huvudregeln i svensk rätt, att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete till en mottagare som saknar F-skatt, bör gälla generellt när betalningsmottagaren utför arbete i Sverige. En sådan ordning bedömdes öka konkurrensneutraliteten mellan svenska och utländska företag (prop. 2019/20:190 s. 92).

3. Den svenska regeringens ståndpunkt

Den svenska regeringens ståndpunkt är att regeln i 10 kap. 6 § SFL är förenlig med artiklarna 56 och 57 i EUF-fördraget och artiklarna 36 och 37 i EES-avtalet. Enligt regeringens uppfattning innebär regeln att skatteavdrag ska göras på utbetalningar av ersättning till utländska mottagare för arbete som utförs i Sverige inte någon inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.

Det följer av fast rättspraxis att varje nationell åtgärd – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som medför att tjänster som tillhandahålls av en tjänsteleverantör, som är etablerad i en annan medlemsstat, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster (se bl.a. domstolens avgörande i mål C-433/04 punkterna 28–29 och där angiven rättspraxis¹). Medlemsstaterna ska vidare inte bara tillåta en utländsk aktör att utföra tjänster på sitt territorium, utan dessutom möjliggöra för en inhemsk aktör att beställa de tjänster som erbjuds av en utländsk leverantör.²

Regeringen gör bedömningen att reglerna om preliminär skatt varken förbjuder, hindrar eller gör det mindre attraktivt för utländska företag att erbjuda sina tjänster på den svenska marknaden.

Det svenska preliminärskattesystemet är ett källskattesystem, dvs. skatteinbetalningen ska ske i samband med inkomsternas intjänande. Den preliminära skatten ska betalas antingen genom skatteavdrag på ersättning för arbete (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt och särskild A-

¹ Dom av den 9 november 2006, Europeiska gemenskapernas kommission/Konungariket Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702.

² Se t.ex. dom den 6 november 2003, Gambelli m.fl., C -243/01, EU:C:2003:597.

skatt). Källskattesystemet har fördelar för både det allmänna och den skattskyldige. För det allmänna innebär det en relativt säker skatteuppbörd, eftersom betalningen sker i samband med intjänandet. För den skattskyldige, dvs. i här aktuell situation tjänsteleverantören, innebär systemet att denne kan disponera det belopp som betalats ut av uppdragsgivaren utan att behöva oroa sig för kommande skatter (jfr prop. 1996/97:100 s. 281). Regelverket har utvecklats i syfte att åstadkomma ett enkelt och förutsebart system för uppbörden av källskatt.

Det svenska preliminärskattesystemet innebär att skatteavdrag som huvudregel ska göras av utbetalaren i samband med att ersättning för arbete som utförs i Sverige betalas ut och att det är utbetalaren som gör skatteinbetalningen till Skatteverket. Att ett källskattesystem används vid beskattningen av ersättning för arbete som utförs i Sverige, oavsett vem som mottar ersättningen, innebär att Skatteverket mer effektivt kan säkra skatteuppbörden. För att den preliminära skatten i stället ska betalas genom särskild debitering, vilket innebär att skatteinbetalningen görs av mottagaren av ersättningen, krävs att Skatteverket godkänner ett sådant förfarande, t.ex. genom att godkänna ett företag för F-skatt. Att det är Skatteverket som gör bedömningen på vilket sätt skatteinbetalningen ska ske i de enskilda fallen innebär att utbetalarna och betalningsmottagarna inte behöver göra och ta ansvar för skatterättsliga bedömningar, som kan vara komplicerade.

Att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete när betalningsmottagaren utför arbete i Sverige, oavsett dennes skatterättsliga hemvist, bedöms enligt regeringen också öka konkurrensneutraliteten mellan svenska och utländska företag. Den tidigare regleringen kunde enligt regeringens uppfattning leda till att kunder var mindre benägna att anlita utländska företag eftersom kunderna, i egenskap av utbetalare, var tvungna att ta ställning till om företaget hade ett fast driftställe i Sverige eller inte. Utbetalarna skulle göra en bedömning av en svår skatterättslig fråga och riskerade att drabbas av administrativa påföljder, i form av olika sanktionsavgifter, om bedömningen var felaktig. Detta kan antas ha inneburit att anlitan av utländska företag framstod som mindre attraktivt. Med nu gällande regelverk har utbetalaren, oavsett vilket företag som anlitas, endast att kontrollera om företaget har F-skatt eller inte, för att ta ställning till om skatteavdrag ska göras eller inte på ersättning för arbete utfört i Sverige. Innebörden av 10 kap. 6 § SFL är alltså att kunden inte behöver göra någon annan bedömning vid anlitan av ett utländskt företag jämfört

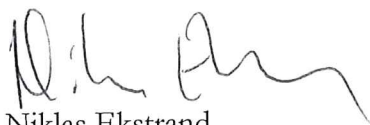
med vid anlitaandet av ett inhemskt företag. Företagets hemvist saknar därmed betydelse för den administration som krävs från kundens sida.

Utgångspunkten för både svenska och utländska företag är att utbetalaren ska göra skatteavdrag på ersättning för arbete som företagen utför i Sverige och betala in den preliminära skatten. För att undvika att ett sådant skatteavdrag görs måste såväl svenska som utländska företag ansöka om att själva få sköta skatteinbetalningen genom särskild debitering, dvs. ansöka om godkännande för F-skatt. Svenska företag beviljas alltså inte F-skatt automatiskt utan måste genomgå samma ansökningsförfarande som utländska företag. Kriterierna för att godkännas för F-skatt är desamma för svenska och utländska företag. Detsamma gäller vid begäran om befrielse från skatteavdrag eller beräkning enligt särskild beräkningsgrund. Regelverken innebär därmed inte att utländska företag åläggs en större administrativ börda än svenska företag utan samma regler gäller för samtliga företag som utför arbete i Sverige. Det föreligger därmed konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företag.

Ändringarna i 10 kap. 6 § SFL innebär att svenska och utländska företag numera omfattas av samma krav. Regelverket gör således inte skillnad på svenska och utländska företag. Som angetts ovan har ändringen också inneburit att ett regelverk, som kan ha inneburit att tjänster från utländska företag framstått som mindre attraktiva, upphört att gälla.

Sammanfattningsvis är regeln att skatteavdrag ska göras på utbetalningar av ersättning för arbete som utförs i Sverige förenlig med artiklarna 56 och 57 i EUF-fördraget och artiklarna 36 och 37 i EES-avtalet.

Den svenska regeringen står till kommissionens förfogande med ytterligare upplysningar i detta ärende om så önskas.



Niklas Ekstrand
Finansråd

