

Begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklaration för vissa begränsat skattskyldiga personer

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	5
1.2 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	7
2 Bakgrund	8
3 Gällande rätt	9
3.1 Beskattning av vissa inkomster hos begränsat skattskyldiga personer enligt inkomstskattelagen.....	9
3.1.1 Begränsat skattskyldiga personer	9
3.1.2 Fast driftställe.....	9
3.1.3 Inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet.....	10
3.1.4 Inkomst från internationell trafik	10
3.1.5 Royalty	10
3.2 Skatteavtals inverkan på beskattning av vissa inkomster hos begränsat skattskyldiga personer	11
3.2.1 Skatteavtal	11
3.2.2 Fast driftställe.....	12
3.2.3 Inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet.....	12
3.2.4 Inkomst från internationell trafik	12
3.2.5 Royalty	13
3.3 Inkomstdeklaration	13
4 Överväganden och förslag	15
4.1 Begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklaration för vissa begränsat skattskyldiga personer	15
4.2 Ikraftträdandebestämmelser	27
5 Konsekvensanalys.....	29
5.1 Sammanfattning.....	29
5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring	29
5.3 Offentligfinansiella effekter.....	30
5.4 Effekter för företagen och enskilda	30
5.5 Effekter för Skatteverket	31
5.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten	31
5.7 Övriga effekter	31
6 Författningskommentar	32

6.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	32
6.2	Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	34

Sammanfattning

I promemorian föreslås att begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige endast behöver lämna begränsade uppgifter i inkomstdeklarationen avseende sådan inkomst, om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

De som omfattas av förslaget är begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet i Sverige, begränsat skattskyldiga personer som erhåller ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas från Sverige samt begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från internationell trafik som bedrivs från Sverige genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg.

De som omfattas av förslaget ska för den aktuella inkomsten i inkomstdeklaration inte längre lämna uppgifter om intäktsposter eller kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag. De ska inte heller längre lämna vissa uppgifter som för varje näringsverksamhet ska lämnas i inkomstdeklarationen enligt skatteförfarandeförordningen. Detta innebär att bilagorna till inkomstdeklarationen som avser räkenskapsschema och skattemässiga justeringar inte längre behöver lämnas avseende den aktuella inkomsten.

Vidare förtydligas vilka övriga uppgifter som Skatteverket behöver avseende inkomst från fast driftställe i Sverige som är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt. Detta innebär bland annat att det i lagtext framgår att det i inkomstdeklarationen för sådan inkomst ska lämnas uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits, var verksamheten har bedrivits och under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige.

Lagförslaget bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 31 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 31 kap. 3 a §, och närmast före 31 kap. 3 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

1 §¹

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
 - *uppgifter som vissa begränsat skattskyldiga personer ska lämna (3 a §),*
 - uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
 - uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
 - uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7-15 a §§),
 - uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16-19 b §§),
 - uppgift om tillkommande belopp (20 §),
 - uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21-24 §§),
 - uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
 - uppgifter som fämansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27-29 §§),
 - uppgift om tillskott och uttag (30 §),
 - uppgift om betalning till utlandet (31 §),
 - uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
 - uppgifter om skattereduktion (33-33 c §§), och
 - uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Vissa begränsat skattskyldiga personer

3 a §

En begränsat skattskyldig person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 eller 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) behöver i inkomstdeklarationen för sådan inkomst inte lämna uppgifter som anges i 2 § 2, om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

¹ Senaste lydelse 2020:865

En begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket ska i inkomstdeklarationen för sådan inkomst som anges i första stycket lämna uppgifter om

- 1. vilken verksamhet som bedrivits i Sverige,*
- 2. var verksamheten har bedrivits i Sverige,*
- 3. under vilken tid som verksamheten har bedrivits i Sverige,*
- 4. vilket skatteavtal som är tillämpligt, och*
- 5. övriga förhållanden som behövs för bedömning av tillämpligheten av skatteavtal.*

En begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket på grund av att den erhåller ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, ska för sådan inkomst endast lämna uppgifter som anges i punkterna 4 och 5 i andra stycket. Därutöver ska den lämna uppgift om vem som har rätt till ersättningen, om det är någon annan än den begränsat skattskyldiga personen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2. 31 kap. 1 § i den nya lydelsen och den nya 31 kap. 3 a § tillämpas för första gången på uppgifter som avser beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023.

1.2 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261) att det ska införas en ny paragraf, 6 kap. 8 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

8 a §

9, 10 och 11 §§ gäller inte för inkomst som anges i 31 kap. 3 a § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2024.
 2. 6 kap. 8 a § tillämpas för första gången på uppgifter som avser beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023.

2 Bakgrund

Begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst i Sverige, men vars inkomst är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, ska lämna fullständig inkomstdeklaration trots att beskattning inte ska ske i Sverige. För vissa av dessa deklarationsskyldiga kan det vara administrativt betungande och förenat med stora kostnader att lämna uppgifter om inkomsten i en inkomstdeklaration. I vissa fall har Skatteverket i sin kontrollverksamhet ingen användning av dessa uppgifter. Det finns därför anledning att begränsa uppgiftslämnandet för vissa begränsat skattskyldiga personer som har inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

3 Gällande rätt

3.1 Beskattning av vissa inkomster hos begränsat skattskyldiga personer enligt inkomstskattelagen

3.1.1 Begränsat skattskyldiga personer

I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser som reglerar skattskyldigheten för obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer.

Fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige, eller som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatta här, är obegränsat skattskyldiga (3 kap. 3 § första stycket IL). Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3 § IL). Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL).

Fysiska personer som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga (3 kap. 17 § 1 IL). Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga (6 kap. 7 § IL).

3.1.2 Fast driftställe

Begränsat skattskyldig fysisk och juridisk person är bland annat skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige enligt inkomstskattelagen (3 kap. 18 § första stycket 3 respektive 6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § IL.

Ett fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 § första stycket IL). Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att det ska föreligga ett fast driftställe i Sverige; det ska finnas en särskild plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamheten ska helt eller delvis bedrivas från platsen. Vad som avses med stadigvarande har inte definierats i lagtexten. Normalt anses dock verksamhet som sträcker sig över en period om sex månader som stadigvarande.

Till huvudregeln för fast driftställe finns en exempellista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar (2 kap. 29 § andra stycket IL). Detta gäller bland annat plats för företagsledning, kontor samt plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet. För att fast driftställe ska föreligga i dessa fall krävs dock att även förutsättningarna i första stycket är uppfyllda.

Det saknas särskilda regler i inkomstskattelagen för hur fördelningen av intäkter och kostnader till ett fast driftställe ska göras och hur inkomsten från ett fast driftställe ska beräknas. Därför tillämpas allmänna bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet och för juridiska personer. Enligt praxis ska inkomsten bestämmas som om det fasta driftstället är ett fristående företag (RÅ 1971 ref. 50). Ledning för att bestämma den inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe kan hämtas från OECD:s vinstallokeringsrapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” samt kommentarerna till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Inkomsten som ska hänföras till det fasta

driftstället ska bestämmas med hjälp av en tvåstegsmetod. I det första steget skapar man ett hypotetiskt fristående företag som är skilt från det företag det är en del av. Det görs genom en funktionsanalys där den verksamhet och de ekonomiskt betydelsefulla aktiviteter som utförs av det fasta driftstället ska identifieras. I det andra steget ska affärshändelser med andra delar av företaget samt transaktioner med närstående företag prissättas i enlighet med OECD:s riktlinjer för internprissättning. På detta sätt säkerställs att alla funktioner och aktiviteter som utförs av det fasta driftstället blir ersatta enligt armlängdsprincipen.

3.1.3 Inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet

För att en begränsat skattskyldig person som bedriver byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet ska kunna beskattas i Sverige krävs det att personen har ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 och 6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Enligt 2 kap. 29 § andra stycket IL innefattar fast driftställe särskilt bland annat plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet. För att fast driftställe ska uppkomma för sådan verksamhet måste även förutsättningarna i 2 kap. 29 § första stycket IL vara uppfyllda. Detta innebär bland annat att platsen för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamheten måste vara stadigvarande, vilket i normalfallet anses föreligga om verksamheten sträcker sig över en tidsperiod om sex månader. Om en begränsat skattskyldig person har byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet i Sverige som har pågått i sex månader eller längre och övriga förutsättningar i 2 kap. 29 § första stycket IL är uppfyllda, så har den begränsat skattskyldiga personen ett fast driftställe i Sverige. Inkomsten från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamheten ska i dessa fall tas upp till beskattning i Sverige enligt inkomstskattelagen.

3.1.4 Inkomst från internationell trafik

För att begränsat skattskyldiga personer som bedriver internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg ska kunna beskattas i Sverige krävs det att personen har ett fast driftställe i Sverige varifrån den internationella trafiken bedrivs (3 kap. 18 § första stycket 3 och 6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Enligt 2 kap. 29 § andra stycket IL innefattar fast driftställe särskilt bland annat plats för företagsledning, filial och kontor. Om en begränsat skattskyldig person som bedriver internationell trafik exempelvis har kontor i Sverige som affärsverksamheten bedrivs stadigvarande från, så uppkommer ett fast driftställe i Sverige för den begränsat skattskyldiga personen. Inkomsten från den internationella trafiken hänförlig till det fasta driftstället ska i dessa fall tas upp till beskattning i Sverige enligt inkomstskattelagen.

3.1.5 Royalty

Till skillnad från de flesta andra länder har Sverige ingen källskatt på royalty till mottagare som är begränsat skattskyldiga personer. I stället anses den utländska mottagaren ha en inkomst från fast driftställe i Sverige om royalty kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). För begränsat skattskyldiga fysiska personer gäller detta royalty som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Begränsat skattskyldiga personer är därmed skattskyldiga enligt inkomstskattelagen för inkomst från fast driftställe i Sverige om personen tar emot royalty.

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater har implementerats i 6 a kap. II. Det innebär att ersättning i form av royalty ska undantas från skattskyldighet om 1) betalaren är en sådan juridisk person som omfattas av direktivet och antingen är obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig och bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige, 2) mottagaren av ersättningen är en sådan juridisk person som omfattas av direktivet, och 3) betalaren och mottagaren har intressegemenskap. Om royaltyn är högre än vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, tillämpas bestämmelserna om undantag från skattskyldighet bara på det belopp som hade betalats om företagen inte hade haft intressegemenskap.

3.2 Skatteavtals inverkan på beskattning av vissa inkomster hos begränsat skattskyldiga personer

3.2.1 Skatteavtal

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 kap. 35 § II). För närvarande har Sverige fullständiga skatteavtal med drygt 80 stater och jurisdiktioner.

För att bestämmelserna i ett skatteavtal ska bli gällande och kunna tillämpas av svenska domstolar och andra myndigheter krävs att de införlivas i svensk rätt, vilket sker genom en inkorporering av avtalen. Sedan skatteavtalen inkorporerats utgör de en del av svensk skattelag. Ett inkorporerat skatteavtal ska därmed i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

Skatteavtalen är tillämpliga på personer, såväl fysiska som juridiska, som är obegränsat skattskyldiga i den ena eller båda de avtalsslutande staterna. Om en person är obegränsat skattskyldig i båda staterna bedöms vilken av staterna personen har starkast anknytning till och som därför ska anses som hemviststat i avtalets mening.

De svenska skatteavtalen ansluter nära till den modell som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderar för bilaterala skatteavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital"), nedan kallat OECD:s modellavtal. Har ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett skatteavtal utformats med OECD:s modellavtal som förlaga kan avtalets artiklar enligt praxis tolkas med hjälp av modellavtalets kommentarer till respektive artikel (HFD 2012 ref. 18).

Bestämmelser i ett skatteavtal kan begränsa men inte utvidga den svenska beskattningsrätten. Detta innebär att i de fall beskattning av en inkomst ska ske hos en begränsat skattskyldig person i Sverige enligt inkomstskattelagen men inte enligt tillämpligt skatteavtal, ska beskattning i Sverige inte ske.

Nedan redogörs för beskattning av vissa inkomster enligt OECD:s modellavtal. Det kan i sammanhanget noteras att skatteavtalen som Sverige ingått med andra länder i vissa fall avviker från vad som anges i modellavtalet.

3.2.2 Fast driftställe

Artikel 5 i OECD:s modellavtal fastställer när ett utländskt företag har ett fast driftställe. Fast driftställe definieras som en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna bestämmelse överensstämmer i princip med bestämmelsen avseende fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL. Dock finns några undantag, se avsnitten nedan.

I artikel 7 fördelas beskattningsrätten till inkomst av rörelse som förvärfvas av ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat. Bara om företaget bedriver rörelse från ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten enligt artikel 5 får inkomsten beskattas i denna andra stat och då endast till den del företagets inkomst är hänförlig till det fasta driftstället.

3.2.3 Inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet

I artikel 5 punkt 3 i OECD:s modellavtal finns en särskild bestämmelse för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet som inte har någon motsvarighet i 2 kap. 29 § IL. En sådan verksamhet måste enligt modellavtalet pågå i mer än tolv månader för att det ska uppkomma ett fast driftställe. Om ett skatteavtal som Sverige ingått med annat land innehåller en sådan bestämmelse anses exempelvis ett byggprojekt i Sverige som pågår i elva månader inte utgöra ett fast driftställe enligt skatteavtalet, även om det anses utgöra fast driftställe enligt inkomstskattelagen. Någon beskattning av inkomst från fast driftställe kan då inte ske i Sverige. Bestämmelser motsvarande den som finns i artikel 5 punkt 3 i OECD:s modellavtal återfinns i många skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder.

3.2.4 Inkomst från internationell trafik

Artikel 8 i OECD:s modellavtal innebär att inkomst av internationell trafik genom användning av skepp och luftfartyg endast ska beskattas i en stat. Det uppnås genom att inkomst av sådan verksamhet endast beskattas i den stat där företaget som bedriver internationell sjö- och luftfart hör hemma. Fram till den 21 november 2017 innebar artikeln att inkomst av sådan verksamhet endast beskattades i den stat där företaget hade sin verkliga ledning. I regel har de skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder en motsvarande artikel 8 utformad i enlighet med den nuvarande lydelsen i OECD:s modellavtal, men även den äldre versionen av artikel 8 existerar.

Med inkomst av internationell sjö- och luftfart avses i första hand inkomst från transport av personer eller gods. Bestämmelsen omfattar dessutom inkomst som har direkt samband med sådan transport. Även inkomster, som visserligen inte har direkt samband med, men ändå har en nära anknytning till transporten, kan omfattas om sådan stödverksamhet endast bedrivs i mindre omfattning.

Artikel 8 i OECD:s modellavtal har inte någon motsvarighet i den svenska skattelagstiftningen. Eftersom bestämmelserna i inkomstskattelagen respektive skatteavtal skiljer sig åt avseende när inkomst från internationell trafik genom sjö- och luftfart ska beskattas i Sverige, kan det uppkomma situationer när begränsat skattskyldiga personer har inkomst som ska beskattas i Sverige enligt inkomstskattelagen men där inkomsten undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Detsamma gäller inkomst från landsväg eller järnväg i internationell trafik enligt skatteavtalen med Rumänien, Bulgarien, Turkiet och Ungern.

3.2.5 Royalty

Av artikel 12 punkt 1 i OECD:s modellavtal framgår att royalty som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra staten beskattas endast i denna andra stat (hemviststaten). Om ett skatteavtal som Sverige ingått med ett annat land innehåller en sådan bestämmelse blir royalty till en i Sverige begränsat skattskyldig person med hemvist i den andra staten undantagen från beskattning i Sverige även om inkomsten ska beskattas enligt inkomstskattelagen.

Källstaten saknar beskattningsrätt enligt artikel 12 punkt 1 under förutsättning att den verkliga innehavaren ("beneficial owner") av royaltyn har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Kravet på en verklig innehavare klargör hur artikeln är tillämplig i förhållande till betalningar som görs till mellanhänder. Om royalty betalas till en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare, skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medger skattefrihet bara på grund av att denna agent eller företrädare är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (punkt 4.1 i OECD:s kommentarer till artikel 12).

En del skatteavtal innehåller en rätt för källstaten att ta ut skatt med en viss procentsats på royaltyns bruttobelopp, ofta 5 eller 10 procent. Om ett skatteavtal som Sverige ingått med annat land innehåller en sådan bestämmelse får Sverige beskatta royalty till begränsat skattskyldiga personer.

Betalning av nyttjande av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning omfattas inte av modellavtalets definition av royalty (punkt 9 i OECD:s kommentarer till artikel 12). I en del nyare och i de flesta äldre skatteavtal som Sverige ingått med andra länder är dock royaltyartikeln utformad enligt modellavtalets äldre lydelse och omfattar även sådana leasingavgifter som anges ovan.

3.3 Inkomstdeklaration

Av 29 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår att inkomstdeklaration ska lämnas bland annat till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen. Om underlag för att ta ut skatt ska bestämmas, ska alltså en inkomstdeklaration lämnas.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer ska lämna inkomstdeklaration om den skattepliktiga intäkten uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret (30 kap. 1 § 4 SFL). Begränsat skattskyldiga juridiska personer ska lämna inkomstdeklaration om de skattepliktiga intäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor (30 kap. 4 § 3 SFL). När man beräknar gränsen på 100 respektive 200 kronor är det storleken på intäkterna som är av betydelse och inte överskottet i näringsverksamheten. En inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige räknas ändå som skattepliktig när det gäller att bedöma gränsen för deklareringskyldighet (30 kap. 5 § SFL). Detta innebär att inkomstdeklaration ska lämnas trots att inkomsten inte ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal, om den överstiger 100 respektive 200 kronor.

En inkomstdeklaration ska innehålla bland annat uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag (31 kap. 2 § 2 SFL). Den som är deklareringskyldig ska även lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt (31 kap. 3 § SFL).

I 6 kap. 9–14 §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261) finns ytterligare bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för den som ska lämna uppgifter om inkomstslaget näringsverksamhet. Bland annat ska det för varje näringsverksamhet lämnas uppgifter från bokföringen avseende intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner samt hur det bokföringsmässiga resultatet har skattemässigt justerats.

4 Överväganden och förslag

4.1 Begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklaration för vissa begränsat skattskyldiga personer

Förslag: En begränsat skattskyldig person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe i Sverige, behöver i inkomstdeklarationen för sådan inkomst inte lämna uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag, om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Inte heller sådana uppgifter om näringsverksamhet som anges i 6 kap. 9, 10 och 11 §§ skatteförfarandeförordningen behöver lämnas för sådan inkomst.

En sådan begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket ska i inkomstdeklarationen för sådan inkomst som anges i första stycket lämna uppgifter om

1. vilken verksamhet som bedrivits i Sverige,
2. var verksamheten har bedrivits i Sverige,
3. under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige,
4. vilket skatteavtal som är tillämpligt, och
5. övriga förhållanden som behövs för bedömning av tillämpligheten av skatteavtal.

En begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket för att den erhåller ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, ska för sådan inkomst endast lämna uppgifter som anges i punkterna 4 och 5 ovan. Därutöver ska den lämna uppgift om vem som har rätt till ersättningen, om det är någon annan än den begränsat skattskyldiga personen.

Skälen för förslagen

Bakgrund

Av 3 kap. 17 § 1 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, framgår att fysisk person som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga, 6 kap. 7 § IL. Den som är begränsat skattskyldig är enligt inkomstskattelagen bland annat skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige, 3 kap. 18 § första stycket 3 och 6 kap. 11 § första stycket 1 IL.

Av 2 kap. 29 § första stycket IL framgår att det med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Normalt anses verksamhet som sträcker sig över en period om sex månader som stadigvarande. I 2 kap. 29 § andra stycket IL framgår i en exempellista vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar. För vart och ett av dessa exempel måste också kriterierna i första stycket vara uppfyllda. Av exempellistan framgår bland annat plats för företagsledning, kontor samt plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, fortsättningsvis benämnd byggnadsverksamhet. En begränsat skattskyldig persons inkomst från byggnadsverksamhet kan därmed utgöra inkomst från fast driftställe om verksamheten pågått i minst sex månader i Sverige och övriga kriterier i

2 kap. 29 § första stycket IL är uppfyllda. Även inkomst från internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg kan utgöra inkomst från fast driftställe om den begränsat skattskyldiga personen som bedriver den internationella trafiken har ett fast driftställe i Sverige. Om exempelvis platsen för företagsledning eller ett kontor finns i Sverige och företagsledning eller annan affärsverksamhet utövas stadigvarande från platsen anses fast driftställe föreligga. Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas och som ska räknas till inkomstlaget näringsverksamhet, fortsättningsvis benämnt royalty, anses som inkomst från fast driftställe om royaltyn kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige enligt 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL. Begränsat skattskyldiga personer är därmed skattskyldiga i Sverige för inkomst från byggnadsverksamhet, internationell trafik samt royalty om inkomsten är hänförlig till fast driftställe i Sverige eller anses som inkomst från fast driftställe enligt inkomstskattelagen.

Bestämmelser i skatteavtal kan begränsa men inte utvidga den svenska beskattningsrätten. Detta innebär att i de fall beskattning ska ske av en inkomst hos en begränsat skattskyldig person enligt inkomstskattelagen men inte enligt tillämpligt skatteavtal, så ska inkomsten inte tas upp till beskattning i Sverige. Inkomster som anges ovan och som härrör från fast driftställe i Sverige, kan utgöra sådan inkomst som enligt vissa skatteavtal som Sverige ingått med andra länder inte ska tas upp till beskattning i Sverige.

Om inkomst som begränsat skattskyldig person har ska tas upp till beskattning i Sverige enligt inkomstskattelagen, så ska inkomsten redovisas i en inkomstdeklaration. I 29–32 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns bestämmelser om inkomstdeklarationer. En inkomstdeklaration ska lämnas bland annat till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen (29 kap. 1 § 1 a) SFL). Begränsat skattskyldiga fysiska personer ska lämna inkomstdeklaration om den skattepliktiga intäkten uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret (30 kap. 1 § 4 SFL). Begränsat skattskyldiga juridiska personer ska lämna inkomstdeklaration om de skattepliktiga intäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor (30 kap. 4 § 3 SFL). Vid bedömning av deklarationsskyldighet som är beroende av att intäkterna har uppgått till visst belopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen. Detta gäller dock inte om inkomst enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige (30 kap. 5 § andra stycket 1 SFL). Detta innebär att om en begränsat skattskyldig person har inkomst som uppgår till minst 100 respektive 200 kronor och som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen men som undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, så är personen deklarationsskyldig.

Samtliga inkomstdeklarationer ska bland annat innehålla uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag, 31 kap. 2 § 2 SFL. Alla intäkter och kostnader som hänför sig till den inkomst som är skattepliktig i Sverige enligt inkomstskattelagen måste alltså deklarerars, även om beskattning inte ska ske i Sverige enligt skatteavtal. Den som är deklarationsskyldig ska också enligt 31 kap. 3 § SFL lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Ytterligare specificering av vilka uppgifter som ska lämnas av den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet, anges i 6 kap. 9, 10 och 11 §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Av 6 kap. 9 § SFF framgår att den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet ska för varje näringsverksamhet lämna uppgifter från bokföringen om bland annat intäkter och kostnader, bokslutsdispositioner samt skatter och skattemässiga avsättningar. I 6 kap. 10 § SFF anges ytterligare uppgifter som ska lämnas för varje näringsverksamhet av den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet. Exempelvis så ska uppgifter om arten och omfattningen av verksamheten lämnas för varje näringsverksamhet. Av 6 kap. 11 § SFF framgår att fysiska personer och dödsbon som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet även ska lämna uppgift om kapitalunderlaget för räntefördelning enligt 33 kap. 8 § II.

Förslag om begränsat uppgiftslämnande

Som anges ovan måste även en begränsat skattskyldig person som inte ska beskattas för sin inkomst i Sverige enligt skatteavtal lämna fullständig inkomstdeklaration i Sverige. När det gäller viss inkomst är det för begränsat skattskyldiga personer relativt komplicerat att upprätta en fullständig deklaration. Det är i många fall administrativt betungande och ofta förenat med stora kostnader.

Vissa av uppgifterna som lämnas i en inkomstdeklaration av begränsat skattskyldiga personer vars inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal, har Skatteverket ingen användning av i sin kontrollverksamhet. Upprättandet av fullständiga deklarationer innebär därmed i vissa fall onödiga fullgörandekostnader för den skattskyldige. Vidare kan kravet på att lämna fullständig deklaration i dessa situationer även innebära att förtroendet för skattelagstiftningen och Skatteverket minskar om Skatteverket tar in uppgifter som sedan inte används.

Om antalet uppgifter som ska lämnas till Skatteverket begränsas för dessa personer så att Skatteverket endast tar in uppgifter som Skatteverket har användning av, minskas den skattskyldiges administrativa börda avseende inkomstdeklarationen. Detta innebär sannolikt även att förtroendet för skattelagstiftningen och Skatteverket upprätthålls. I förarbetena till bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige diskuterades på vilket sätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket. I syfte att begränsa den administrativa bördan angavs att målsättningen ska vara att så långt som möjligt begränsa antalet uppgifter som ska lämnas till Skatteverket (prop. 2019/20:190 s 100). Skatteverket anser att även antalet uppgifter som lämnas till Skatteverket för begränsat skattskyldiga personer vars inkomster inte ska tas upp till beskattning i Sverige på grund av skatteavtal så långt som möjligt ska begränsas på samma sätt. Därför föreslås ett begränsat uppgiftslämnande för dessa begränsat skattskyldiga personer. Frågor att ta ställning till är vilka begränsat skattskyldiga personer som ska lämna begränsade uppgifter, på vilket sätt dessa uppgifter ska lämnas till Skatteverket, vilka uppgifter som ska lämnas samt vilka uppgifter som inte ska lämnas. Detta redogörs för nedan.

Vilka begränsat skattskyldiga personer ska lämna begränsade uppgifter?

Förslaget om att lämna begränsade uppgifter bör omfatta vissa skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst enligt inkomstskattelagen, men vars inkomst undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. En förutsättning för att dessa skattskyldiga personer ska få lämna begränsade uppgifter, bör vara att uppgifterna avseende inkomsten inte behövs för Skatteverkets kontrollverksamhet.

Obegränsat skattskyldiga personer kan ha inkomst som ska beskattas enligt inkomstskattelagen, men som undantas från beskattning i Sverige på grund av

skatteavtal. För Skatteverkets kontrollverksamhet är det av stor vikt att all inkomst som obegränsat skattskyldiga personer har och som ska tas upp till beskattning redovisas i en inkomstdeklaration. Det skulle innebära ett stort ingrepp i Skatteverkets kontrollverksamhet att begränsa uppgiftslämnandet för obegränsat skattskyldiga personer. Förslaget bör därför inte gälla för obegränsat skattskyldiga personer.

Inkomst som omfattas av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL kan vara sådan inkomst som hos en begränsat skattskyldig person ska beskattas enligt inkomstskattelagen, men som undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal. Svensk skatteavtalpolicy är att beskattningsrätten enligt tioårsregeln ska upprätthållas även efter en utflyttning. Detta gäller när personen även efter utflyttningen har hemvist i Sverige i skatteavtalets mening, men också i den situationen att personen fått hemvist i den andra staten. I det sistnämnda fallet är beskattningsrätten i allmänhet begränsad till en viss tid efter det att hemvistet övergått till den andra staten. Skatteavtalsstillämpningen är i dessa fall många gånger komplicerad. För att avgöra när ett eventuellt hemvistbyte har skett kan det exempelvis behöva utredas i vilken stat personen har sitt centrum för levnadsintressena, vilket i sin tur kräver upplysningar om omständigheterna i det enskilda fallet. Skatteverket behöver därmed uppgifter om inkomst som omfattas av tioårsregeln, även om det skulle visa sig att beskattning inte ska ske i Sverige enligt skatteavtal. Dessutom kan Skatteverket behöva uppgiften för informationsutbyte med den andra staten. Begränsat skattskyldiga personer som har inkomst som omfattas av tioårsregeln bör därför inte omfattas av förslaget om ett begränsat uppgiftslämnande.

Även kapitalvinst vid försäljning av bostadsrätt hos begränsat skattskyldig person kan i undantagsfall utgöra sådan inkomst som inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Sveriges skatteavtalpolicy är dock att bostadsrätter ska behandlas på samma sätt som fast egendom, vilket innebär att beskattning alltid får ske i den stat där bostadsrätten är belägen. Skatteverket har därför användning av uppgifter avseende kapitalvinst vid försäljning av bostadsrätt hos begränsat skattskyldiga personer. Begränsat skattskyldiga personer som har sådan inkomst bör därför inte heller omfattas av förslaget om ett begränsat uppgiftslämnande.

När det gäller begränsat skattskyldig person som har inkomst från ett fast driftställe i Sverige som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet så kan det, på samma sätt som vid inkomst som omfattas av tioårsregeln och inkomst vid bostadsrättsförsäljning, uppkomma en situation där inkomsten inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Inkomst som begränsat skattskyldig person har från byggnadsverksamhet, internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg samt royalty kan vara sådan inkomst från fast driftställe som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen men som undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

Anledningen till att en begränsat skattskyldig person som bedriver byggnadsverksamhet i Sverige kan vara skattskyldig för inkomsten från verksamheten i Sverige enligt inkomstskattelagen, men inte enligt skatteavtal, är att tidsperioden för när en sådan verksamhet anses utgöra ett fast driftställe många gånger skiljer sig åt i inkomstskattelagen och skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder. En tidsperiod om sex månader anses vara tillräcklig för att ett fast driftställe ska anses uppkomma vid byggnadsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Många skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder är utformade med OECD:s modellavtal som förlaga. I OECD:s modellavtal (artikel 5 punkt 3) måste en sådan verksamhet pågå i mer än tolv månader för att det ska uppkomma ett fast driftställe. Följande exempel illustrerar.

Ett utländskt företag bedriver byggnadsverksamhet på en viss plats i Sverige i nio månader. Företaget är skattskyldigt för verksamheten enligt inkomstskattelagen eftersom det uppkommer ett fast driftställe enligt inkomstskattelagen. Enligt Sveriges skatteavtal med företagets hemland måste byggnadsverksamhet dock pågå i mer än tolv månader för att vara ett fast driftställe i Sverige enligt avtalet. Då företaget inte har något fast driftställe i Sverige enligt skatteavtalet leder skatteavtalslämningen till att Sverige tappar beskattningsrätten och inkomsten blir undantagen från beskattning i Sverige.

Om en begränsat skattskyldig person har inkomst från internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg så beskattas sådan inkomst enligt inkomstskattelagen om inkomsten är hänförlig till fast driftställe i Sverige. Om den begränsat skattskyldiga personen exempelvis har plats för företagsledning eller kontor i Sverige enligt 2 kap. 29 § andra stycket IL anses fast driftställe föreligga i Sverige om övriga förutsättningar för fast driftställe är uppfyllda. Enligt några skatteavtal som Sverige ingått med andra länder är det avgörande för beskattningsrätten i vilket land som den begränsat skattskyldiga personen har sin verkliga ledning. Om det utländska företagets verkliga ledning anses finnas i ett annat land än där det utländska företaget har kontor eller plats för företagsledning, kan en situation uppkomma där inkomsten ska tas upp i Sverige enligt inkomstskattelagen men är undantagen från beskattning i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Enligt de flesta skatteavtal som Sverige ingått med andra länder gäller att inkomst från internationell sjö- och luftfart endast beskattas i det land där företaget har hemvist. För att en person ska anses ha hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal krävs att personen är obegränsat skattskyldig i Sverige. Fysiska och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige kan därför inte anses ha hemvist i Sverige enligt skatteavtal. Detta innebär att inkomst från internationell trafik som ska tas upp till beskattning i Sverige på grund av att den är hänförlig till fast driftställe enligt inkomstskattelagen, inte beskattas i Sverige vid tillämpning av sådana skatteavtal där beskattningsrätten tillkommer hemviststaten.

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet ingen användning av uppgifter om inkomst från byggnadsverksamhet eller inkomst från internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg, som utgör sådan inkomst från fast driftställe som inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Trots detta måste begränsat skattskyldiga personer i inkomstdeklaration redovisa uppgifter avseende sådan inkomst. I detta ingår att bland annat intäkter och kostnader som är hänförliga till det fasta driftstället måste redovisas i enlighet med 31 kap. 2 § 2 SFL och 6 kap. 9 och 10 §§ SFF. Ledning för att bestämma den inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe kan hämtas från OECD:s vinstallokeringsrapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments” samt kommentarerna till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Inkomsten som ska hänföras till det fasta driftstället ska bestämmas med hjälp av en tvåstegsmetod. I det första steget skapar man ett hypotetiskt fristående företag som är skilt från det företag det är en del av. I det andra steget ska affärshändelser med andra delar av företaget samt transaktioner med närstående företag prissättas i enlighet med OECD:s riktlinjer för internprissättning. Att hänföra inkomst till det fasta driftstället genom tvåstegsmetoden är administrativt betungande för den skattskyldige och ofta förenat med stora kostnader. Eftersom uppgifterna om inkomst från byggnadsverksamhet och inkomst från internationell trafik inte behövs i Skatteverkets kontrollverksamhet uppkommer onödiga fullgörandekostnader för den skattskyldige när denne redovisar uppgifterna i deklarationen. Med anledning av detta, bör begränsat skattskyldiga personer som

har inkomst från byggnadsverksamhet och inkomst från internationell trafik som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen men som undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande.

Till skillnad från de flesta andra länder har Sverige ingen källskatt på royalty som personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige mottar. I stället utgör royalty som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet sådan inkomst som ska anses som inkomst från fast driftställe i Sverige, om royaltyn kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här, 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket II. Begränsat skattskyldiga personer som mottar sådan royalty är därmed skattskyldiga för inkomsten i Sverige. Enligt OECD:s modellavtal får royalty bara beskattas i mottagarens hemviststat (artikel 12 punkt 1). Om ett skatteavtal som Sverige ingått med annat land innehåller en sådan bestämmelse blir en royalty till en begränsat skattskyldig person undantagen från beskattning i Sverige, trots att royaltyn enligt inkomstskattelagen ska beskattas i Sverige såsom inkomst från fast driftställe. Sverige har ingått skatteavtal med drygt 80 stater och jurisdiktioner och cirka 40 av dessa avtal innehåller en bestämmelse som gör att royalty från Sverige till en i Sverige begränsat skattskyldig person inte får beskattas i Sverige (IBFD, Sweden - Treaty Withholding Rates Table, uppdaterad version februari 2020).

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet inte någon användning av uppgifter om intäkter och kostnader som är hänförliga till royalty som begränsat skattskyldiga personer mottar, om royaltyn inte beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. För begränsat skattskyldiga personer som mottar royalty som inte ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal, är lämnande av uppgifter i inkomstdeklaration i regel inte lika betungande som för begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från byggnadsverksamhet eller inkomst från internationell trafik i Sverige. För dessa är det inte aktuellt med vinstallokering genom tvåstegsmetoden. Royalty utgör dock intäkter och en bedömning behöver göras av om det finns kostnader som är förknippade med dessa intäkter och därför ska dras av. Även för begränsat skattskyldiga personer som erhåller royalty innebär det därför en viss administration att lämna uppgifter om royalty i en inkomstdeklaration. Eftersom uppgifterna inte behövs i Skatteverkets kontrollverksamhet, uppkommer onödiga fullgörandekostnader för den skattskyldige. Med anledning av detta, bör begränsat skattskyldiga personer som erhåller royalty som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen, men som undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i deklarationen.

Det går inte att utesluta att det i framtiden kan uppkomma ytterligare inkomst från fast driftställe, förutom inkomst från byggnadsverksamhet och internationell trafik samt royalty, som för begränsat skattskyldig person är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Om det uppkommer sådan annan inkomst från fast driftställe, är det rimligt att även begränsat skattskyldiga personer som har sådan inkomst kan lämna begränsade uppgifter i inkomstdeklarationen avseende inkomsten. Därför bör den föreslagna bestämmelsen utformats så att även annan inkomst från fast driftställe, förutom inkomst från byggnadsverksamhet och internationell trafik samt royalty, ska kunna omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande.

Mot denna bakgrund föreslås att en begränsat skattskyldig person som är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 och 6 kap. 11 § första stycket 1 II, och där inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, endast ska lämna begränsade uppgifter till

Skatteverket avseende dessa inkomster. Med hänvisning till 3 kap. 18 § första stycket 3 och 6 kap. 11 § första stycket 1 IL omfattas inte bara inkomst från byggnadsverksamhet och internationell trafik, utan även royalty som anses som inkomst från fast driftställe enligt 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL. Även annan inkomst från fast driftställe omfattas om den undantas från beskattning enligt skatteavtal.

Både begränsat skattskyldiga fysiska personer och begränsat skattskyldiga juridiska personer kan ha inkomst från ett fast driftställe i Sverige som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen, men som undantas från beskattning enligt skatteavtal. Förslaget bör därför gälla både begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer.

När det gäller fysiska personer kan royalty tas upp både i inkomstslaget näringsverksamhet och i inkomstslaget tjänst. Eftersom det endast är royalty som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet som enligt 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL ska anses som inkomst från fast driftställe, är det endast sådan inkomst som i vissa fall inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Därför bör begränsat skattskyldiga fysiska personer som tar emot royalty som ska tas upp i inkomstslaget tjänst inte omfattas av förslaget.

Det kan i sammanhanget noteras att begränsat skattskyldiga personer kan ha både inkomst från fast driftställe som ska undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal och inkomst från fast driftställe som ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal. Detta gäller exempelvis ett utländskt företag som har både byggprojekt i Sverige som överstiger och understiger tolv månader. Förslaget om lämnande av begränsade uppgifter ska endast gälla för den inkomst som inte ska tas upp till beskattning i Sverige enligt skatteavtal. För inkomst som ska tas upp till beskattning i Sverige enligt skatteavtal ska fortsatt fullständiga uppgifter lämnas i inkomstdeklaration.

På vilket sätt ska de begränsade uppgifterna lämnas?

Ovan föreslås att begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe i Sverige, och där inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal, endast ska lämna begränsade uppgifter till Skatteverket avseende dessa inkomster. Frågan är på vilket sätt de begränsade uppgifterna ska lämnas. I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter att lämna uppgifter till Skatteverket, nämligen skyldighet att lämna kontrolluppgifter, olika slags deklarationer, särskilda uppgifter, informationsuppgifter och periodiska sammanställningar. Syftet med de olika uppgiftsskyldigheterna skiljer sig åt.

Ett alternativ som Skatteverket har övervägt är att de begränsade uppgifterna lämnas till Skatteverket som särskilda uppgifter. Om uppgifterna lämnas som särskilda uppgifter innebär det att skyldigheten att lämna inkomstdeklaration inte längre skulle kvarstå för dessa begränsat skattskyldiga personer. Uppgifterna skulle alltså lämnas i ett annat format än vad som gäller i dag. Ett annat alternativ som Skatteverket har övervägt är att de begränsade uppgifterna fortsatt lämnas i inkomstdeklarationen. Uppgifterna skulle då lämnas i samma format som i dag, även om endast vissa uppgifter behöver lämnas.

Bestämmelser om särskilda uppgifter finns i 33 kap. SFL. Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bland annat bedömning av stiftelsers, ideella förenings och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (33 kap. 2 § 1 SFL). Syftet med särskilda uppgifter för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är att Skatteverket ska kunna kontrollera om

förutsättningarna för att undanta inkomster från beskattning enligt 7 kap. 1L är uppfyllda.

Även vissa begränsat skattskyldiga personer som hör hemma i ett annat land och som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige i 33 kap. 6 a § SFL lämna särskilda uppgifter. Sådana uppgifter ska lämnas till ledning för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i ett annat land och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, 33 kap. 2 § 3 SFL. De begränsat skattskyldiga personerna som omfattas av skyldigheten att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL har alltså, på samma sätt som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, inkomst som de inte är skattskyldiga för enligt inkomstskattelagen. Exempelvis utländska företag som bedriver byggnadsverksamhet i Sverige kan omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 33 kap. 6 a § SFL om byggnadsverksamheten i Sverige pågår en kortare period än sex månader.

Om formatet särskilda uppgifter används i förevarande fall, innebär det att begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från flera platser för byggnadsverksamhet i Sverige som alla pågår kortare tid än tolv månader, ska redovisa uppgifter om dessa inkomster i samma format. Om platsen för byggnadsverksamheten understiger sex månader ska särskilda uppgifter lämnas enligt 33 kap. 6 a § SFL och om platsen för byggnadsverksamheten överstiger sex månader men understiger tolv månader så ska särskilda uppgifter lämnas enligt förslag i denna promemoria om alternativet särskilda uppgifter väljs. Detta alternativ blir därmed en fördel för de utländska byggföretag som har sådana platser för byggnadsverksamhet i Sverige, eftersom de inte behöver sätta sig in i deklaraionsförfarandet i Sverige.

Det bör i sammanhanget noteras att uppgifterna som ska lämnas som särskilda uppgifter enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige och uppgifterna som bör lämnas enligt förslaget i denna promemoria, om alternativet med särskilda uppgifter väljs, inte kommer att vara identiska. När det gäller förslaget i denna promemoria omfattas exempelvis royalty. Uppgifter om sådan inkomst har inte sin motsvarighet i uppgifterna som ska lämnas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige. Även uppgifterna som bör lämnas avseende exempelvis byggnadsverksamhet om detta alternativ väljs, skiljer sig från uppgifterna som ska lämnas avseende byggnadsverksamhet enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige. Därmed kommer uppgifterna sannolikt ändå behöva lämnas på olika blanketter även om särskilda uppgifter ska lämnas i båda fallen, varför det inte blir så stor fördel med att uppgifterna som omfattas av förslaget i denna promemoria lämnas i samma format som uppgifterna som ska lämnas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige.

Syftet med en inkomstdeklaration är bland annat att den ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen (29 kap. 1 § 1 a) SFL). När det gäller exempelvis stiftelser som omfattas av 7 kap. 1L och inte har inkomster som de är skattskyldiga för samt de som omfattas av bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige, så behövs inget underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen eftersom beskattning inte ska ske i Sverige enligt inkomstskattelagen. Det är därmed förenligt med syftet med inkomstdeklarationer att inte kräva in deklaraionser i dessa fall. När det gäller begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget i denna promemoria däremot, så ska inkomsten beskattas enligt inkomstskattelagen. Underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen behöver därmed bestämmas, även om det

bestäms till noll. Det skulle därmed strida mot syftet med inkomstdeklarationer om även dessa begränsat skattskyldiga personer endast skulle behöva lämna särskilda uppgifter. Syftet med inkomstdeklarationer talar därför för att de begränsade uppgifterna som ska lämnas enligt förslaget i denna promemoria fortsatt ska lämnas i en inkomstdeklaration och inte som särskilda uppgifter.

Det som även talar för att de begränsade uppgifterna ska lämnas i en inkomstdeklaration är systematiken med deklarationsskyldigheten. I dag ska de som är skattskyldiga enligt inkomstskattelagen lämna inkomstdeklaration, oavsett om beskattning ska ske i Sverige eller inte. Till skillnad från exempelvis de som omfattas av bestämmelserna om tillfälligt arbete i Sverige, så är de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget i denna promemoria skattskyldiga enligt inkomstskattelagen. Att välja ett alternativ där en inkomstdeklaration fortsatt ska lämnas följer därmed systematiken avseende deklarationsskyldigheten som gäller i dag.

Något som ytterligare talar för att de begränsade uppgifterna fortsatt ska lämnas i en inkomstdeklaration är att det saknas möjligheter att ta ut skattetillägg om uppgifterna lämnas som särskilda uppgifter och det visar sig att uppgifterna inte är korrekta eller fullständiga. Skattetillägg kan endast tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (49 kap. 4 § SFL). Vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration regleras i 31 kap. SFL. Här kan särskilt beaktas att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration, förutom vissa uppräknade uppgifter, ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt (31 kap. 3 § SFL). I förarbetena till denna bestämmelse framgår att effekten av att inte lämna korrekta uppgifter kan bli att den deklarationsskyldige riskerar att bli påförd ett skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 817). Till detta kommer att beräkningen av skattetillägget vid oriktig uppgift är kopplad till ett beskattningsbeslut på så sätt att skattetillägget ska beräknas till en viss procent av undanhållen skatt eller felaktigt underskott av näringsverksamhet eller tjänst. Motsvarande regelverk finns inte när det är fråga om särskilda uppgifter som är inkorrekta eller ofullständiga. Till skillnad från en inkomstdeklaration så kommer de särskilda uppgifterna inte att läggas till grund för något skattebeslut där Skatteverket kan bedöma om en oriktig uppgift har lämnats och det skatteunderlag på vilket skattetillägget ska beräknas. Det kan dock noteras att möjligheten att påföra skattetillägg inte försvinner helt i och med att särskilda uppgifter lämnas. Om det visar sig att en felaktig uppgift lämnats i särskilda uppgifter kan Skatteverket skicka ut ett föreläggande att den skattskyldige ska inkomma med en deklaration (37 kap. 2 § SFL). Om även inlämnad deklaration innehåller oriktig uppgift, kan skattetillägg tas ut. Om fullständiga och korrekta uppgifter lämnas i deklarationen läggs den till grund för ett beskattningsbeslut. Något skattetillägg blir då inte aktuellt, eftersom deklarationen inte innehåller någon oriktig uppgift. Skulle någon deklaration inte lämnas efter Skatteverkets föreläggande kan Skatteverket i stället fatta ett beslut om skönsbeskattning (57 kap. 1 § SFL). Vid skönsbeskattning ska skattetillägg tas ut (49 kap. 6 § SFL), men samtidigt gäller att ett sådant skattetillägg ska undanröjas om en korrekt deklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades (49 kap. 7 § första stycket 2 SFL). En konsekvens av att byta från en deklarationsskyldighet till en skyldighet att lämna särskilda uppgifter för en begränsat skattskyldig person vars inkomst inte ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal, kan alltså bli att den enskilde inte längre riskerar att drabbas av en

ekonomisk sanktion om felaktiga uppgifter lämnas initialt. Om det inte finns sanktioner knutna till uppgiftslämnandet finns det en risk för att uppgiftslämnandet inte tas på så stort allvar.

Syftet med förslaget i denna promemoria är att förenkla uppgiftslämnandet för vissa begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst enligt inkomstskattelagen men vars inkomst inte ska beskattas i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Både alternativet med särskilda uppgifter och alternativet med att fortsatt lämna en inkomstdeklaration uppfyller detta syfte, eftersom begränsade uppgifter kan lämnas både som särskilda uppgifter och i inkomstdeklaration.

Såsom angetts ovan så kommer systematiken för vilka som ska lämna inkomstdeklaration att brytas om särskilda uppgifter ska lämnas i stället för en inkomstdeklaration. Även syftet med inkomstdeklarationer talar för att de begränsade uppgifterna som ska lämnas enligt förslaget i denna promemoria fortsatt ska lämnas i en inkomstdeklaration och inte som särskilda uppgifter. Dessutom innebär alternativet med ett begränsat uppgiftslämnande i en inkomstdeklaration att det fortsatt finns sanktionsmöjligheter om oriktig uppgift lämnas av den skattskyldige, något som initialt inte är möjligt om alternativet med särskilda uppgifter väljs. Om den skattskyldige på förhand vet att det finns sanktioner knutna till uppgiftslämnandet kan det förväntas medföra att uppgiftslämnandet tas på större allvar.

Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i denna promemoria, ska lämna begränsade uppgifter i en inkomstdeklaration.

Vilka uppgifter ska inte lämnas och vilka uppgifter ska lämnas?

En inkomstdeklaration ska enligt 29 kap. 1 § SFL bland annat lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatter och avgifter samt egenavgifter. För att Skatteverket ska kunna bestämma underlaget för skatter och avgifter samt egenavgifter, finns det vissa uppgifter som en inkomstdeklaration måste innehålla. Enligt 31 kap. 2 § SFL ska samtliga inkomstdeklarationer innehålla bland annat nödvändiga identifikationsuppgifter samt uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag. Vilka identifikationsuppgifter som en inkomstdeklaration ska innehålla finns specificerade i 6 kap. 7 § SFF. Vilka uppgifter som ska lämnas för inkomstslaget näringsverksamhet anges i 6 kap. 9–14 §§ SFF. Av 6 kap. 9 § SFF framgår att uppgifter ska lämnas från bokföringen om bland annat intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar och skulder. I 6 kap. 10 § SFF specificeras ytterligare uppgifter som ska lämnas avseende varje näringsverksamhet. Av 6 kap. 11 § SFF framgår att fysiska personer och dödsbon som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet även ska lämna uppgift om kapitalunderlaget för räntefördelning enligt 33 kap. 8 § IL.

Förutom det som anges ovan ska den som är deklarationsskyldig också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL). Skatteverket måste alltså få kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för beskattningen. Denna bestämmelse innebär att begränsat skattskyldiga personer som har inkomst som enligt skatteavtal inte ska beskattas i Sverige måste lämna korrekta uppgifter om att inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal eller lämna så tydliga uppgifter i deklarationen att dessa uppgifter väcker Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

Bestämmelserna om vad samtliga deklARATIONER ska innehålla och vilka uppgifter som en deklARATIONSSKYLDIG måste lämna gäller även för begränsat skattskyldiga personer vars inkomst inte ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal. Därför måste en fullständig inkomstdeklARATION där alla intäkter och kostnader deklARERAS lämnas även av sådana begränsat skattskyldiga personer.

Att i inkomstdeklARATIONEN redovisa intäkter och kostnader är för vissa begränsat skattskyldiga personer administrativt betungande. Såsom angetts ovan gäller detta speciellt för begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från byggnadsverksamhet och internationell trafik i Sverige. Även för mottagare av royalty innebär redovisning av dessa uppgifter i inkomstdeklARATION viss administration. I de fall då sådan inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal, så är uppgifter om intäKTS- och kostnadsposter som anges i 31 kap. 2 § punkt 2 SFL inte nödvändiga för att Skatteverket ska kunna fullgöra sina åtaganden. Inte heller uppgifter som ska lämnas för inkomstslaget näringsverksamhet enligt 6 kap. 9, 10 och 11 §§ SFF är nödvändiga uppgifter för Skatteverket i dessa fall.

Skatteverket anser att de uppgifter som begränsat skattskyldiga personer i dessa fall ska lämna till Skatteverket ska begränsas till de uppgifter som är av betydelse för bedömning av skatteavtals tillämplighet och som Skatteverket har användning av i sin kontrollverksamhet. Uppgifter som Skatteverket inte har någon användning av i sin kontrollverksamhet bör därför inte längre krävas in av Skatteverket. Därför föreslås att de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget i denna promemoria för den aktuella inkomsten inte ska lämna uppgifter som anges i 31 kap. 2 § punkt 2 SFL eller i 6 kap. 9, 10 och 11 §§ SFF. Detta innebär att bilagorna till inkomstdeklARATIONEN som avser räkenskapschema och skattemässiga justeringar inte längre behöver lämnas avseende inkomst från fast driftställe som inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal.

När det gäller identifikationsuppgifter som ska lämnas enligt 31 kap. 2 § punkt 1 SFL är det nödvändig information för Skatteverket, oavsett om beskattning av inkomsten ska ske i Sverige eller inte. Därför bör uppgift om nödvändiga identifikationsuppgifter fortsatt lämnas av de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget i denna promemoria.

När det gäller uppgifterna som anges i 31 kap. 2 § punkterna 3–6 SFL är även det uppgifter som kan vara nödvändig information för Skatteverket, även om inkomsten från fast driftställe som den begränsat skattskyldiga personen har inte ska beskattas i Sverige enligt skatteavtal. Så är exempelvis fallet avseende särskild löneskatt på pensionskostnader för utländsk arbetsgivare. Skatteverkets uppfattning är att en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader även om inkomsten från det fasta driftstället är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal (Skatteverkets ställningstagande den 21 mars 2007, dnr: 131 190696-07/111). Detta innebär att Skatteverket måste få in sådan information som anges i 31 kap. 2 § punkt 4 d) SFL. Därför bör även uppgifterna som anges i 31 kap. 2 § punkterna 3–6 SFL i relevanta fall fortsatt lämnas av dessa begränsat skattskyldiga personer.

Av 31 kap. 3 § SFL framgår att övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt ska lämnas av deklARATIONSSKYLDIG. När det gäller de deklARATIONSSKYLDIGA som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i denna promemoria är det fortsatt av stor vikt att Skatteverket erhåller uppgifter enligt denna bestämmelse eftersom detta omfattar uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma tillämpligheten av tillämpligt

skatteavtal. Därför bör även uppgifter enligt denna bestämmelse fortsatt lämnas i relevanta fall.

För de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande kan det dock i vissa fall vara svårt att veta vilka övriga uppgifter enligt 31 kap. 3 § SFL som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt. Det finns därför skäl att i lagtext förtydliga vilka uppgifter som begränsat skattskyldiga personer behöver lämna till Skatteverket om de omfattas av det föreslagna begränsade uppgiftslämnandet. Därför föreslås att det införs bestämmelser i skatteförfarandelagen som tydligt anger vilka uppgifter som en begränsat skattskyldig person måste lämna om de omfattas av begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen.

Det kan i sammanhanget noteras att införandet av bestämmelser i lag som tydligt anger vilka uppgifter som vissa begränsat skattskyldiga personer ska lämna, inte innebär ett ökat uppgiftslämnande för dessa personer jämfört med vad som gäller i dag. Såsom anges ovan finns redan i dag bestämmelser i 31 kap. 3 § SFL som anger att övriga uppgifter ska lämnas. Skatteverkets avsikt med att införa bestämmelser i lag som anger vilka uppgifter som ska lämnas är endast ett förtydligande av vad som i dag gäller enligt 31 kap. 3 § SFL. Även om det införs bestämmelser som specificerar vilka uppgifter som ska lämnas i dessa fall anser Skatteverket inte att 31 kap. 3 § SFL bör tas bort för dessa begränsat skattskyldiga personer. Bestämmelsen bör fortsatt gälla som ett komplement till de specificerade uppgifterna, eftersom det i det enskilda fallet kan finnas behov av att lämna ytterligare upplysningar.

Frågan är då vilka specificerade uppgifter som Skatteverket behöver i dessa fall. Skatteverket behöver uppgifter för att kunna ta ställning till tillämpningen av aktuellt skatteavtal. Vilka uppgifter det är beror på vilken typ av inkomst det är fråga om. Om det exempelvis gäller inkomst från ett utländskt företag som bedriver byggnadsverksamhet i Sverige, måste Skatteverket få in uppgifter för att kunna bedöma om företaget har fast driftställe i Sverige enligt skatteavtal. Då behövs uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, var verksamheten har bedrivits i Sverige och under vilken tid som verksamheten bedrivits i Sverige. Om det utländska företaget bedrivit flera olika byggnadsverksamheter i Sverige under beskattningsåret som enligt skatteavtal inte ska tas upp till beskattning i Sverige, så bör uppgifter lämnas för respektive verksamhet. Även när det gäller inkomst från internationell trafik behöver motsvarande uppgifter lämnas om verksamheten för att säkerställa att det är fråga om just internationell trafik.

En begränsat skattskyldig person som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen måste vidare lämna uppgift om vilket skatteavtal som är tillämpligt. En sådan uppgift är nödvändig för att Skatteverket ska kunna göra en bedömning av om den skattskyldiges inkomst ska undantas beskattning i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Sådan uppgift måste lämnas oavsett om det är fråga om inkomst från byggnadsverksamhet, inkomst från internationell trafik eller mottagen royalty. I vissa fall kan även uppgifter om övriga omständigheter behöva lämnas för att Skatteverket ska kunna ta ställning till tillämpningen av aktuellt skatteavtal.

När det gäller mottagen royalty så behöver vissa av de uppgifter som anges ovan inte lämnas och i vissa fall måste ytterligare uppgifter lämnas. Royalty anses som inkomst från fast driftställe enligt 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket II. Detta gäller även om den begränsat skattskyldiga personen inte har någon verksamhet i Sverige. Eftersom någon verksamhet inte behöver bedrivas i Sverige av den begränsat skattskyldiga personen för att

skattskyldighet för mottagen royalty ska uppkomma enligt inkomstskattelagen behöver den begränsat skattskyldiga personen inte lämna uppgift om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, var verksamheten har bedrivits i Sverige eller under vilken tid som verksamheten har bedrivits i Sverige. Den begränsat skattskyldiga personen som mottar royalty, och som därmed ska lämna inkomstdeklaration, kan vara någon annan än den verkliga innehavaren ("beneficial owner") av royaltyn. Den begränsat skattskyldiga personen kan exempelvis vara en agent eller annan ställföreträdare som endast agerar mellanhand för royaltyn. Om den begränsat skattskyldiga personen som mottar royalty inte är den verkliga innehavaren av royaltyn, är det viktigt för Skatteverket att få information om vem som har rätt till royaltyn för att kunna göra en bedömning av om tillämpligt skatteavtal undantar inkomsten från beskattning i Sverige. Därför måste den begränsat skattskyldiga personen som mottar royaltyn ange vem som har rätt till royaltyn, om det är någon annan än den begränsat skattskyldiga personen.

Mot denna bakgrund föreslås att en begränsat skattskyldig person som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen för att de har inkomst från bygnadsverksamhet och internationell trafik, ska i inkomstdeklarationen för sådan inkomst lämna uppgifter om

1. vilken verksamhet som bedrivits i Sverige,
2. var verksamheten har bedrivits i Sverige,
3. under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige,
4. vilket skatteavtal som är tillämpligt, och
5. övriga förhållanden som behövs för bedömning av tillämpligheten av skatteavtal.

En begränsat skattskyldig person som omfattas av förslaget om begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen för att den mottar royalty, ska i inkomstdeklarationen endast lämna uppgifter som anges i punkterna fyra och fem. Därutöver ska den begränsat skattskyldiga personen lämna uppgift om vem som har rätt till royaltyn, om det är någon annan än den begränsat skattskyldiga personen.

De specifika uppgifterna som ska lämnas enligt förslaget ovan bör redovisas i en särskild bilaga till inkomstdeklarationen. Av bilagan bör det framgå vilka uppgifter som den skattskyldige i relevanta fall ska lämna. För att underlätta hanteringen hos Skatteverket, bör det införas en kryssruta på huvudblanketten till inkomstdeklarationen där det framgår att en sådan bilaga lämnats.

Lagförslag

Förslagen medför att en ny paragraf, 31 kap. 3 a §, införs i skatteförfarandelagen och ändring i 31 kap. 1 § SFL. Förslagen medför även att en ny paragraf, 6 kap. 8 a §, införs i skatteförfarandeförordningen.

4.2 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: Förslagen träder i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

Skälen för förslaget: Ändringarna i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen bör träda i kraft så snart som möjligt. Eftersom de föreslagna förändringarna påverkar deklaraionshanteringen för fysiska personer som har kalenderår som beskattningsår, bör bestämmelserna inte börja tillämpas under ett beskattningsår. Därför föreslås att bestämmelserna ska träda ikraft den

1 januari 2024 och börja tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

5 Konsekvensanalys

5.1 Sammanfattning

Förslaget ska omfatta begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige enligt inkomstskattelagen (1999:1229), men vars inkomst undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Begränsat skattskyldiga personer som berörs av förslaget föreslås att endast lämna begränsade uppgifter i inkomstdeklarationen avseende inkomsten. De begränsat skattskyldiga personerna behöver då enbart lämna uppgifter som är nödvändiga för Skatteverket. Förslaget bedöms omfatta situationerna när en begränsat skattskyldig person (1) har inkomst från byggnads-, anläggnings-, och installationsverksamhet, (2) har inkomst från internationell trafik med användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg samt (3) erhåller ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas och som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, fortsättningsvis benämnt royalty.

5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Förslaget om begränsat uppgiftslämnande syftar till att begränsa uppgiftslämnandet för vissa begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga i Sverige för inkomst enligt inkomstskattelagen men vars inkomst undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Dessa skattskyldiga personer ska enligt gällande rätt lämna en fullständig deklaration, vilket kan medföra administrativt betungande och kostsamma beräkningar för vinstallokering till Sverige. Skatteverket har i sin kontrollverksamhet ingen användning av uppgifter som lämnas i inkomstdeklaration av dessa begränsat skattskyldiga personer. Även om det i dagsläget är få av de begränsat skattskyldiga personerna som undantas från inkomstbeskattning enligt skatteavtal som lämnar en fullständig deklaration innebär nuvarande regler otydlighet och konkurrensmässiga nackdelar för företag som har för avsikt att fullfölja uppgiftsskyldigheten.

Begränsningen av vilka uppgifter som ska lämnas till Skatteverket förväntas minska administration och onödiga fullgörandekostnader för berörda begränsat skattskyldiga personer. Förslaget innebär en förenkling av regelverket genom en ökad tydlighet om vilka uppgifter som Skatteverket behöver, vilket antas öka förtroendet för skattelagstiftningen och Skatteverket, samt leda till att fler av berörda begränsat skattskyldiga personer kommer att lämna uppgifter till Skatteverket.

Skatteverket kan inte se någon alternativ lösning som inte innefattar lagändring. En alternativ lagändring som övervägts för att begränsa uppgiftslämnandet är att ersätta deklaraionsplikten för berörda begränsat skattskyldiga personer med en uppgiftsskyldighet som skulle fullgöras genom inlämnande av särskilda uppgifter. Ett sådant förslag skulle innebära att den uppgiftsskyldige inte behöver lämna en inkomstdeklaration till Skatteverket, utan enbart lämna vissa uppgifter om den verksamhet som bedrivs i Sverige för att möjliggöra en bedömning kring tillämpningen av aktuellt skatteavtal. Detta skulle på samma sätt som det befintliga förslaget underlätta den administrativa bördan för berörda begränsat skattskyldiga personer. Till skillnad från det befintliga förslaget bedöms ett förslag om särskilda uppgifter emellertid medföra en avvikelse från systematiken och syftet med deklaraionsskyldigheten om att de som är skattskyldiga ska lämna

inkomstdeklaration oavsett om beskattning ska ske i Sverige eller inte. Vidare skulle ett förslag om särskilda uppgifter medföra att Skatteverket förlorar sin möjlighet till direkt sanktion, skattetillägg, om de lämnade uppgifterna är oriktiga. Skatteverket bedömer därför att förslaget om begränsat uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen är lämpligare.

Om förslaget inte genomförs kvarstår problematiken med onödiga fullgörandekostnader för de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av förslaget och som fullgör sin uppgiftsskyldighet, eftersom Skatteverket i sin kontrollverksamhet inte har någon användning av uppgifterna. Att berörda begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer enligt lag ska lämna in dessa uppgifter, trots avsaknad av mervärde för Skatteverket, kan ge ett lägre förtroende för både skattelagstiftningen och Skatteverket. Vidare kan nuvarande utformning verka skadligt för Skatteverkets förtroende, eftersom myndigheten i dagsläget inte kräver in fullständiga deklarerationer från berörda uppgiftsskyldiga som underlåter att lämna sådan. Utan regelförändring bedöms denna problematik vara bestående över tid.

5.3 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter då enbart förfarandet vid beskattningen påverkas.

5.4 Effekter för företagen och enskilda

Förslaget med begränsat uppgiftslämnande för begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer vars inkomst undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal bedöms omfatta (1) inkomst från byggnads-, anläggnings-, och installationsverksamhet, (2) inkomst från internationell trafik genom användande av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg samt (3) royalty. Enligt Skatteverkets bedömning fanns för inkomståret 2020 knappt 200 juridiska personer inom byggnads-, anläggnings-, eller installationsverksamhet vars inkomst skulle kunna komma att omfattas av förslaget, varav ett fåtal av dessa har lämnat en inkomstdeklaration.¹ Uppskattningen är emellertid att betrakta som försiktig eftersom införandet av ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp vid tillfälligt arbete i Sverige från och med inkomståret 2021 förväntas leda till att fler utländska företag ansöker om godkännande för F-skatt (prop. 2019/20:190 s. 95). Detta då de nya reglerna bland annat innebär att företag utan fast driftställe behöver ansöka om godkännande för F-skatt för att undvika att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete. För inkomståret 2020 fanns uppskattningsvis 60 utländska juridiska personer inom sjö- och luftfart vars inkomst skulle kunna komma att omfattas av förslaget, varav drygt hälften lämnade en inkomstdeklaration. För inkomståret 2020 finns enligt kontrolluppgifter royaltyutbetalningar till uppskattningsvis drygt 3 100 begränsat skattskyldiga personer med hemvist i länder där Sverige inte har någon beskattningsrätt till royaltyn enligt skatteavtal.² För dessa royaltymottagare är det inte möjligt att avgöra hur många som inkommit med en inkomstdeklaration då de utländska skatteregistreringsnummer (TIN) som angetts i

¹ Uppgifterna bygger på företagens information som lämnas i samband med att företaget ansöker om registrering för moms, arbetsgivare eller godkännande för F-skatt.

² För vissa av royaltyutbetalningarna är mottagaren sannolikt inte skattskyldig på grund av att EU:s royaltydirektiv (2003/49/EG) har implementerats i Sverige. Direktivet innebär att mottagare hemmahörande inom EU som betalar bolagsskatt i sitt hemland och är i intressegemenskap med betalaren (25 % ägande) inte är skattskyldig för mottagen royalty. Eftersom dessa mottagare inte omfattas av deklarerationsskyldighet berörs de inte av förslaget. Det är inte möjligt att via kontrolluppgifter särskilja fall där detta förekommer.

kontrolluppgifterna enbart för ett fåtal skattskyldiga kan länkas samman med svenska skatteregistreringsnummer.

Sammantaget går det inte att fastställa hur många av de berörda begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personerna som lämnar en fullständig deklaration.

Förslaget innebär att uppgifter som ska lämnas till Skatteverket av berörda begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer begränsas så långt som möjligt. Förslaget väntas därmed förenkla och minska den administrativa bördan för företag och enskilda, vilket antas leda till att fler fullgör sitt uppgiftslämnande i inkomstdeklarationen. Vidare väntas förslaget medföra att konkurrensmässiga nackdelar upphör för de företag som fullgör sin uppgiftsskyldighet samt för företag som överväger att åta sig projekt i Sverige och har för avsikt att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Förslaget bedöms i synnerhet kunna underlätta situationen för små företag vilka kan antas ha en jämförelsevis större administrativ börda än större företag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten enligt nuvarande regelverk. I övrigt bedöms förslaget inte ge några särskilda effekter för små företag.

5.5 Effekter för Skatteverket

Förslaget bedöms kunna leda till att fler begränsat skattskyldiga personer kommer att lämna uppgifter till Skatteverket, vilket ökar Skatteverkets underlag för bedömning kring om inkomsterna ska undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Kostnader för handläggning av ett eventuellt ökat inflöde av deklarationer beräknas kunna ingå i det ordinarie budgetanslaget. Förslaget medför också en engångskostnad för uppdatering av information på Skatteverkets hemsida och broschyrer samt eventuella informationsinsatser i samband med att reglerna införs. Vidare tillkommer kostnader för framtagande av en ny blankett till inkomstdeklarationen samt justering av huvudblanketten till inkomstdeklarationen. Även dessa kostnader beräknas kunna ingå i det ordinarie budgetanslaget.

5.6 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

5.7 Övriga effekter

Förslaget bedöms ge en positiv effekt på förtroendet för skattesystemet och för Skatteverket. Detta eftersom Skatteverket enbart kommer att begära nödvändiga uppgifter, vilket väntas öka andelen företag och enskilda som lämnar in uppgifter i enlighet med lagstiftningen och bidra till en ökad legitimitet för regelverket. Förslaget bedöms inte få några övriga effekter, inklusive effekter för kommuner och regioner, miljön, sysselsättning, inkomstfördelningen, jämställdheten, de allmänna förvaltningsdomstolarna eller det brottsförebyggande arbetet.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

1 §

I paragrafen införs en ny andra strecksats som anger att det i detta kapitel finns bestämmelser om uppgifter som vissa begränsat skattskyldiga personer ska lämna. Ändringen införs med anledning av införandet av en ny 3 a §.

3 a §

Paragrafen och rubriken ovanför paragrafen är ny.

Av första stycket framgår att en begränsat skattskyldig person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 eller 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) inte i inkomstdeklarationen behöver lämna uppgifter som anges i 2 § 2 för sådan inkomst, om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Denna bestämmelse tillämpas för begränsat skattskyldiga personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige enligt inkomstskattelagen, men vars inkomst är undantagen från beskattning enligt skatteavtal. I dessa fall begränsas uppgiftslämnandet i inkomstdeklarationen avseende inkomsten som är undantagen från beskattning enligt skatteavtal. Begränsningen innebär att de uppgifter som anges i 2 § 2, dvs. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag, inte behöver lämnas för denna inkomst.

Bestämmelsen kan bli aktuell för begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet i Sverige. Om inkomsten utgör inkomst från fast driftställe inkomstskattelagen men inte enligt tillämpligt skatteavtal, ska uppgiftslämnandet i inkomstdeklarationen begränsas avseende inkomsten.

Bestämmelsen kan också bli aktuell för begränsat skattskyldiga personer som har inkomst från internationell trafik genom användning av skepp, luftfartyg, järnväg eller landsväg. En förutsättning för att bestämmelsen ska bli aktuell i dessa fall är att den begränsat skattskyldiga personen har fast driftställe i Sverige enligt 2 kap. 29 § inkomstskattelagen, men där tillämpligt skatteavtal begränsar beskattningsrätten.

Även begränsat skattskyldiga personer som erhåller ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, fortsättningsvis benämnt royalty, kan omfattas av denna bestämmelse. En begränsat skattskyldig person som erhåller royalty anses enligt 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen ha inkomst från fast driftställe i Sverige om royalty kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här. Om personen enligt tillämpligt skatteavtal anses ha hemvist i ett annat land än Sverige har Sverige dock, i många av de skatteavtal Sverige har ingått, inte beskattningsrätten för inkomsten. Om så är fallet ska uppgiftslämnandet i inkomstdeklarationen avseende royaltyn begränsas.

Om begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe enligt inkomstskattelagen, men inkomsten inte ska beskattas i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal, ska uppgiftslämnandet i inkomstdeklarationen begränsas genom att uppgifter som anges i 2 § 2 inte behöver lämnas för denna

inkomst. Detta innebär att uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag inte behöver redovisas i inkomstdeklarationen för den aktuella inkomsten. Alltså behöver begränsat skattskyldiga personer i dessa fall inte göra en intäkt- och kostnadsredovisning i deklarationen avseende inkomsten.

Det är endast uppgifter som anges i 2 § 2 som inte ska lämnas i förevarande fall. Övriga uppgifter som anges i 2 § 1 och 3–7 ska fortsatt lämnas om det finns sådana uppgifter att redovisa.

I sammanhanget kan noteras att uppgiftslämnandet för de begränsat skattskyldiga personer som omfattas av denna paragraf även begränsas enligt 8 a § skatteförordningen (2011:1261).

Bestämmelsen i första stycket gäller både begränsat skattskyldiga fysiska personer och begränsat skattskyldiga juridiska personer.

Av *andra stycket* framgår att en begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket ska lämna vissa uppgifter i inkomstdeklarationen avseende sådan inkomst som anges i första stycket. Med en begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket avses en begränsat skattskyldig person som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige enligt inkomstskattelagen, men vars inkomst är undantagen från beskattning enligt skatteavtal. Med sådan inkomst som anges i första stycket avses inkomst som utgör inkomst från fast driftställe enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 eller 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen, men som är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Uppgifterna som ska lämnas räknas upp i punktform. Detta stycke förtydligar vilka uppgifter som ska lämnas av dessa begränsat skattskyldiga personer enligt 3 §. Alltså innebär uppräkningsen i andra stycket inget ökat uppgiftslämnande jämfört med uppgiftslämnandet som regleras i 3 §.

Enligt *första punkten* i andra stycket så ska uppgifter lämnas om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige. Av *andra punkten* följer att uppgifter ska lämnas om var verksamheten har bedrivits i Sverige och av *tredje punkten* följer att uppgifter ska lämnas om under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige. Att lämna uppgifter enligt dessa punkter blir aktuellt exempelvis om en begränsat skattskyldig person bedriver byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet i Sverige och inkomsten från verksamheten utgör inkomst från fast driftställe enligt inkomstskattelagen men där inkomsten inte ska beskattas i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Om den begränsat skattskyldiga personen bedriver flera olika byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamheter i Sverige som utgör fasta driftställen enligt inkomstskattelagen, men inte enligt skatteavtal, ska uppgifterna som anges i punkterna 1–3 lämnas för varje verksamhet. Detta gäller alla verksamheter som pågått någon gång under beskattningsåret; de som påbörjats, avslutats eller löpt under hela året.

Uppgifter ska enligt *fjärde punkten* lämnas om vilket skatteavtal som är tillämpligt, dvs. uppgift om var den begränsat skattskyldiga personen har hemvist. Enligt *femte punkten* ska uppgifter lämnas om övriga förhållanden som behövs för bedömning av tillämpligheten av skatteavtal.

Av *tredje stycket första meningen* framgår att en begränsat skattskyldig person som omfattas av första stycket för att den erhåller ersättning i form av royalty, för sådan inkomst endast ska lämna uppgifter som anges i punkterna 4 och 5 i andra stycket. Uppgifter som anges i punkterna 1–3 behöver därmed inte lämnas avseende royaltyn.

Av tredje stycket *andra meningen* framgår att uppgift ska lämnas om vem som har rätt till ersättningen, dvs. royaltyn, om det är någon annan än den begränsat

skattskyldiga personen. Detta är en uppgift som endast ska lämnas i vissa fall för den som erhållit royalty, och alltså inte för övrig inkomst som omfattas av första stycket. Bestämmelsen blir endast aktuell om det är någon annan än den begränsat skattskyldiga personen som är verklig innehavare ("beneficial owner") av royaltyn. Exempelvis ska begränsat skattskyldig person lämna denna uppgift om den är en agent eller annan ställföreträdare som endast agerar mellanhand för royaltyn. Uppgift ska i dessa fall lämnas om vem som är verklig innehavare av royaltyn. På samma sätt som andra stycket, förtydligar detta stycke endast vilka uppgifter som ska lämnas enligt 3 § och innebär alltså inget ökat uppgiftslämnande jämfört med uppgiftslämnandet enligt 3 §.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.1.

Ikraftträdandebestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2024.

Av *andra punkten* framgår att 31 kap. 1 § i den nya lydelsen och den nya 31 kap. 3 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2023.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 4.2.

6.2 Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

6 kap.

8 a §

Paragrafen är ny och innebär att bestämmelserna i 9, 10 och 11 §§ inte ska gälla för inkomst som anges i 31 kap. 3 a § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Bestämmelserna i 9, 10 och 11 §§ anger vilka uppgifter som ska lämnas av den som i sin inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om näringsverksamhet. I 31 kap. 3 a § första stycket SFL anges inkomst som en begränsat skattskyldig person har från ett fast driftställe enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 eller 6 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) som är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. Bestämmelsen i denna paragraf innebär därmed att uppgifterna som anges i 9, 10 och 11 §§ inte behöver lämnas i en inkomstdeklaration för inkomst som begränsat skattskyldig person har från fast driftställe som är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.1.

Ikraftträdandebestämmelser

Av *första punkten* framgår att förordningen träder i kraft den 1 januari 2024.

Av *andra punkten* framgår att 6 kap. 8 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2023.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 4.2.