Uppbördsförordningens subjektiva räckvidd m. m. — kommentar till en förklaring av CFU

Av byrådirektören Tore Lundin

Centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden (CFU) har meddelat förklaring angående skatteavdrag då utländskt företag uthyr arbetskraft till svenskt företag. Förklaringen innehåller uttalanden av viss principiell betydelse och kan därför vara värd en kommentar.

Förklaringen föranleddes av förfrågan från lokala skattemyndigheten i Uddevalla. I framställningen redogjordes för att inom svensk varvsindustri förekommer vid toppbelastningar och då behov av ytterligare arbetskraft föreligger, att varvet — i stället för att anställa personal — engagerar företag, vilket under längre eller kortare tid hyr ut arbetskraft.

Denna uthyrning sker dels av svenska och dels av utländska företag. De utländska företagen saknar i regel fast driftställe här i riket. Administrativ ledning utövas från huvudkontor i hemlandet, men lokal arbetsledning sker genom s. k. förmanskontor vid svenskt varv inrymda i provisoriska byggnader. Löner uträknas och bokföres vid huvudkontoret men utbetalas i svenskt mynt genom förmanskontoret på arbetsplatsen. Den personal, som tillhandahålles är i regel bosatt här i riket. Förutom lön utgår traktamentsersättning och detta har lett till att fast anställd personal vid varven övergått till de utländska företagen för att erhålla traktamentsersättning och för att slippa skatteavdrag.

Den underställda frågan rör uppbördsförordningens arbetsgivarbegrepp. CFU :s ställningstaganden och principuttalanden hänför sig till följande frågor, nämligen

a) gränsdragning mellan tillhandahållande av arbetskraft och självständigt arbetsuppdrag,

b) om huvudmannen eller mellanmannen i det aktuella fallet är att betrakta som arbetsgivare i uppbördsförordningens mening och

c) uppbördsförordningens subjektiva räckvidd.

Gränsdragning mellan tillhandahållande av arbetskraft och självständigt arbetsuppdrag

CFU konstaterar inledningsvis att enligt lagen den 18 april 1935 med vissa bestämmelser om arbetsförmedling får arbetsförmedling inte bedrivas i förvärvssyfte. Gränsdragningen mellan olaglig arbetsförmedling och åtagande av självständigt arbetsuppdrag hos annan är emellertid inte klar. För att skapa viss klarhet i denna gränsdragning vid tillämpning av uppbördsförordningen fastslår CFU att självständighet i det främmande företagets uppdrag hos annan kan komma till uttryck på sätt följande exempel anger.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:47:47

A. Företaget har egen verkstad där det tillverkar eller bearbetar viss materiel eller utför visst arbete, som är av väsentlig betydelse för uppdraget hos varvet.

B. De i uppdraget ingående arbetsuppgifterna är av så speciell karaktär, att de ej kan eller ej brukar utföras av varvets egen personal.

C. Företaget levererar materiel för arbetets utförande eller för installation eller dylikt i fartyg.

Arbetsgivarbegreppet

Uppbördsförordningens arbetsgivarbegrepp har i 39 § 1 mom. utformats enligt följande:

Vid utbetalning av kontant belopp, som för mottagaren (*arbetstagaren*) utgör sådan inkomst av tjänst som i 3 § 2 mom. under 1 första och andra styckena avses (*lön*), skall den som utbetalar beloppet (*arbetsgivaren*) verkställa avdrag för gäldande av preliminär A-skatt som arbetstagaren har att erlägga (*skatteavdrag*).

Genom denna utformning har markerats, att någon anknytning till utformningen av begreppet arbetsgivare i annan lagstiftning inte bör göras. Även om andra rättsområden ibland kan ge viss vägledning, anses uppbördsförordningens bestämmelser om skatteavdrag inte vara beroende av den praxis, som utvecklats inom dessa andra rättsområden.

Av visst intresse är här de s. k. mellanmansfallen. Ett exempel på mellanmansfall är att någon åtager sig arbete för annans räkning och utför arbetet delvis med lejda medhjälpare. Att de senare skall räknas som arbetstagare är i allmänhet utan vidare klart. Fråga är vem som skall anses vara deras arbetsgivare, mellanmannen eller den för vars räkning arbetet utföres, huvudmannen. Centrala uppbördsnämnden (CUN) har meddelat ett antal förklaringar i s. k. mellanmansfall (CUN 1946:7, 10 och 12, 1950:10 och 14, 1955:2 och 17, 1956:2 och 7).

Axel Adlercreutz konstaterar i sin bok "Arbetstagarbegreppet" på sid. 197 och 199 att CUN i allmänhet i mellanmansfallen synes ha kommit till ungefär samma resultat som de allmänna domstolarna och försäkringsrådet, om än sannolikt med något vidsträcktare arbetstagarbedömning.

Adlercreutz anför vidare, att några klara riktlinjer för bedömningen knappast kan utskiljas i CUN:s uttalanden. Praktiska synpunkter synes ha präglat utformningen av praxis. Man torde ha tagit hänsyn till de faktiska möjligheterna för huvudmannen att verkställa skatteavdrag och till andra lämplighetsskäl, såsom att mellanmannen i vissa fall icke lämpligen bör anförtros en sådan uppgift, varvid man dock torde ha avsett en genomsnittsbedömning, icke den personliga lämpligheten i det särskilda fallet. Det från principiell synpunkt intressanta i denna praxis är, att mellanmannen i vissa fall räknats som arbetsgivare i uppbördshänseende oberoende av att han kvalificerats som arbetstagare hos huvudmannen, men att avdragsskyldigheten i flertalet fall av lämplighetsskäl lagts på huvudmannen.

I fråga om utlåning av arbetskraft anför Adlercreutz på sid. 214 att i praxis (här avses civilrättslig praxis) presumeras det utlånande företaget vara arbetsgivare, en lösning som torde vara bäst ägnad att tvinga parterna och då särskilt den utlånande arbetsgivaren att klargöra läget och även torde bäst tillgodose arbetstagarens intresse av en sammanhäng-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:47:47

ande anställning, när en sådan är av betydelse.

Man kan i allt väsentligt instämma i de slutsatser Adlercreutz drar angående CUN:s bedömning. Särskilt bör framhållas att praktiska synpunkter beaktats i hög grad i CUN:s förklaringar.

Mot bakgrund härav och med beaktande av ovannämnda gränsdragning mellan tillhandahållande av arbetskraft och självständigt arbetsuppdrag gör CFU följande uppdelning.

Om inte verksamheten kan betraktas som självständigt arbetsuppdrag utan mera avser tillhandahållande av arbetskraft är varvet att anse som arbetsgivare i uppbördsförordningens mening. För att skatteavdrag i sådant fall skall kunna göras, ankommer det på varvet att från det främmande företaget införskaffa uppgifter om hur stor del av ersättningen, som belöper på varje arbetstagare. Varvet anses således som den egentlige utbetalaren och det främmande företaget som förmedlare av utbetalningen.

Om det däremot är fråga om självständigt arbetsuppdrag (entreprenad) är det främmande företaget att anse som arbetsgivare. Vid bedömning av frågan om det främmande företaget därmed är skyldigt att göra skatteavdrag kommer man in på frågan i vad mån utländsk person är skyldig att göra skatteavdrag enligt uppbördsförordningen.

Uppbördsförordningens subjektiva räckvidd

Kommunalskattelagen innehåller utförliga bestämmelser om hur långt skattskyldigheten här i riket sträcker sig. Uppbördsförordningen innehåller inte liknande bestämmelser om reglering i vilken utsträckning skyldighet föreligger för arbetsgivare att verkställa skatteavdrag. Det är således inte reglerat i förordningen om i utlandet bosatt person eller utländsk juridisk person är skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön, för vilken skatteplikt föreligger i Sverige.

Det torde dock vara uppenbart att i utlandet bosatt person eller utländsk juridisk person, som inte etablerat sig i Sverige, inte är skyldig att verkställa skatteavdrag vid utbetalning av lön även om beloppet i mottagarens hand skall beskattas i Sverige.

Främmande beskickningar och konsulat kan med hänsyn till immunitetsrätten ej heller åläggas att göra avdrag för preliminär och kvarstående skatt lika litet som beskickning eller konsulat kan åläggas av svensk myndighet att verkställa utmätning i lön eller att lämna kontrolluppgift till taxeringsmyndigheterna. Om skatteavdrag likväl göres får det anses vara ett helt frivilligt åtagande från beskickningens eller konsulatets sida.

Frågan har även en praktisk sida, som kan vara värd att studera. Bestämmelser om skyldighet att göra skatteavdrag måste vara kompletterade med regler om tvångsåtgärder mot arbetsgivare som underlåter att följa bestämmelserna, antingen sådan underlåtenhet består i att inte göra skatteavdrag eller att göra avdrag men att inte inbetala de avdragna beloppen. Staten skulle i annat fall göra förlust genom att staten svarar gentemot arbetstagare för de skatteavdrag, som verkställts men inte inbetalats. Avdragsskyldigheten bör också vara kompletterad med möjlighet för myndigheterna att göra bokföringsgranskning för kontroll att bestämmelserna åtföljes.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:47:47

Frågeställningen har en motsvarighet vid tillämpning av lagen om allmän försäkring. I AFL stadgas att vid beräkning av inkomst av anställning hänsyn inte skall tagas till lön eller annan ersättning, som försäkrad åtnjutit från arbetsgivare, vilken är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person i annat fall än då den försäkrade sysselsatts vid skötseln av här i riket belägen fastighet eller i rörelse som bedrives från här beläget fast driftställe (11 kap. 2 § tredje stycket AFL). Motivet till detta lagrum finns att hämta i prop. 1959: 100 sid. 89, där det anförs liknande synpunkter som här ovan.

CUN har meddelat två förklaringar angående avdragsskyldighet för två utländska företag (CUN 1947:68 A och B). I det ena fallet hade det utländska företaget kontor i Stockholm med ett antal personer anställda, vars inkomst skulle beskattas i Sverige. Viss del av lönen utbetalades i Stockholm och återstoden från utlandet. Skyldighet förelåg att göra skatteavdrag på den del av lönen, som utbetalades från kontoret i Stockholm.

I det andra fallet utförde det utländska företaget monteringsarbeten vid svenska industrier men hade all förvaltning och kontorsorganisation i utlandet. Företaget representerades i Sverige av två i Stockholm bosatta personer. Vid de olika arbetsplatserna hade det utländska företaget egna arbetsledare samt dessutom svensk personal. Löneutbetalning till sistnämnda personal gjordes av det engelska företagets arbetsledare vid de olika arbetsplatserna av medel, som den svenska "kunden" utbetalade till arbetsledaren som ett förskott i avräkning på den kommande likviden för det färdigställda arbetet. Även i detta fall förklarades skyldighet föreligga för det utländska företaget att göra skatteavdrag. Som motiv för detta angavs av lönerna till de anställda utbetalades av ett ombud här i Sverige för arbetsgivaren (det utländska företaget).

I sin förklaring uttalar CFU nu följande:

> Vid tillämpning av uppbördsförordningen är arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, skyldig att göra skatteavdrag om arbetstagare är sysselsatt vid skötseln av här i riket belägen fastighet eller i rörelse som bedrives från här beläget fast driftställe. Beteckningen "fast driftställe" skall härvid ha samma innebörd som i 61 § kommunalskattelagen. Motsvarande skyldighet gäller om lön utbetalas av här i riket bosatt ombud för nyss nämnd arbetsgivare.

Med denna skrivning fastslås således uppbördsförordningens subjektiva räckvidd. En fördel i detta sammanhang är att viss likformighet erhålles med motsvarande bestämmelser i lagen om allmän försäkring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:47:47