C/2024/2479

23.4.2024

Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om Beskattning av gränsöverskridande distansarbetare globalt och konsekvenserna för EU

(yttrande på eget initiativ)

(C/2024/2479)

Föredragande: **Krister ANDERSSON**

Beslut av EESK:s plenarförsamling	25.1.2023
Rättslig grund	Artikel 52.2 i arbetsordningen
Ansvarig sektion	Ekonomiska och monetära unionen, ekonomisk och social sammanhållning
Antagande av sektionen	2.2.2024
Antagande vid plenarsessionen	14.2.2024
Plenarsession nr	585
Resultat av omröstningen	
(för/emot/nedlagda röster)	202/2/4

1. **Slutsatser och rekommendationer**

1.1 Under det senaste årtiondet har globaliseringen och digitaliseringen skapat nya möjligheter till distansarbete. Covid-19-pandemin medförde en exempellös förändring av både arbetstagarnas liv och affärslivet, och ledde till en exponentiell ökning av distansarbetet.

1.2 Med den nya tekniken kan exakt samma arbete utföras utan att fysisk närvaro är nödvändig. Detta innebär också att många fler människor kan distansarbeta över landsgränserna och att antalet gränsöverskridande distansarbetare har ökat kraftigt.

1.3 De nuvarande reglerna omfattar både företagsbeskattning och beskattning av arbete. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har under många årtionden arbetat för att fastställa allmänt erkända internationella skatteprinciper i sitt modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Dessa regler och avtal har sedan tillämpats av medlemsstaterna i EU, och ligger till grund för reglerna i Förenta nationernas (FN) modellavtal om dubbelbeskattning.

1.4 Under pandemin utfärdade OECD:s sekretariat riktlinjer enligt vilka en gränsarbetare som inte kan pendla till arbetsgivarens land bör beskattas i arbetsgivarens land, även om arbetet utförts på distans. Det antal dagar som medges för sådant distansarbete är ofta begränsat till cirka 20 dagar om året. I sitt yttrande ”Beskattning av gränsöverskridande distansarbetare och deras arbetsgivare” ([1]) rekommenderade Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (EESK) att gränsen skulle höjas till två dagar i veckan, eller 96 dagar per år, utan några skattemässiga konsekvenser.

1.5 Kort sagt är den överenskomna principen om beskattningsrätt enligt de nuvarande reglerna att det land där arbetet utförs har rätt att beskatta inkomsten av arbetet. Om arbetet numera kan utföras på distans med hjälp av elektroniska medel skulle en möjlig lösning kunna vara att arbetsgivarens hemvistland i princip bör ha beskattningsrätt. En distansarbetare bör dock inte diskrimineras i skattehänseende jämfört med gränsarbetare som utför sitt arbete i arbetsgivarens land.

([1]) EUT C 443, 22.11.2022, s. 15.

1.6 En annan möjlighet skulle vara att arbetstagare beskattas i det land där de är bosatta på samma sätt som egenföretagare beskattas. Ett argument mot ett sådant förfarande är dock att land B, dvs. arbetsgivarens land, bör behålla rätten att beskatta arbetstagarens inkomst eftersom arbetet fortfarande utförs åt arbetsgivaren i land B. Lönekostnaderna är trots allt avdragsgilla vid beräkningen av den bolagsskatt som ska betalas i land B ([2]).

1.7 EESK anser följaktligen att alternativet att beskatta arbetstagarens inkomst som löneinkomst i arbetsgivarens hemvistland är att föredra. Ett sådant system skulle underlätta för arbetstagarna och kan även vara attraktivt för arbetsgivarna. För att kompensera för förlorade intäkter i arbetstagarens hemvistland skulle det troligtvis krävas en mekanism för intäktsdelning.

1.8 EESK föreslår att skattemyndigheterna kan dela upp inkomsten mellan länderna med hjälp av uppgifter om den faktiska individuella närvaron i varje berörd stat (som arbetsgivaren rapporterar till skattemyndigheten i sitt hemvistland, som därmed fungerar som enda kontaktpunkt) eller genom att använda någon form av makroekonomisk aggregerad nyckel.

2. **Allmänna kommentarer**

2.1 Under det senaste årtiondet har globaliseringen och digitaliseringen skapat nya möjligheter till distansarbete. Covid-19-pandemin medförde en exempellös förändring av både arbetstagarnas liv och affärslivet, och ledde till en exponentiell ökning av distansarbetet.

2.2 Under pandemin gjorde företag och arbetstagare stora ansträngningar att digitalisera sin dagliga verksamhet (t.ex. med verktyg för onlinemöten), vilket påskyndade den redan pågående digitaliseringsprocessen i riktning mot ett nytt sysselsättningslandskap. De observerade förändringarna har gjorts av såväl den privata som den offentliga sektorn ([3]).

2.3 Med den nya tekniken kan exakt samma arbete utföras utan att fysisk närvaro är nödvändig. Detta innebär också att många fler människor kan distansarbeta över landsgränserna och att antalet gränsöverskridande distansarbetare har ökat kraftigt. Enligt aktuella beräkningar gällande distansarbete utför nu omkring 22 % av arbetskraften i EU någon form av distansarbete ([4]).

2.4 Distansarbete har visat sig vara effektivt för både arbetstagare och arbetsgivare ([5]). Således är det numera vanligt att man kan arbeta utanför kontoret flera dagar i veckan, eller till och med på stadigvarande basis, och det blir snabbt allt vanligare.

2.5 Om några år kanske hundratals miljoner människor världen över arbetar på distans, och många av dem på andra sidan gränsen till sina hemländer eller till och med från ett antal tredjeländer (så kallade digitala nomader).

([2]) Enligt de nuvarande reglerna är konsultarvoden för egenföretagare också avdragsgilla vid beräkningen av skattepliktig företagsvinst i land B, även om konsultarvodet är skattepliktig inkomst i land A.

([3]) Eurofounds studie ”The rise in telework: Impact on working conditions and regulations”, s. 55. Under pandemin ökade antalet branschavtal om distansarbete avsevärt inom offentliga tjänster och offentlig förvaltning, utbildning samt hälso- och sjukvård och socialt arbete. De flesta av branschavtalen innehåller bestämmelser om det formella förfarandet för införande av distansarbete och om tillgång till distansarbete.

([4]) Eurofounds studie ”The rise in telework: Impact on working conditions and regulations”, s. 55. Under 2008 arbetade mindre än 8 % av arbetstagarna hemifrån ibland eller vanligtvis. Denna andel ökade gradvis med åren till 11 % under 2019, strax före krisen. I och med pandemiutbrottet ökade andelen distansarbetare plötsligt till 19 % under 2020 och till 22 % under 2021. Ökningen noterades främst bland arbetstagare som vanligtvis arbetade hemifrån.

([5]) Eurofounds studie ”The rise in telework: Impact on working conditions and regulations”, s. 2. Arbetstagare, och i viss mån arbetsgivare, föredrar hybridmodellen för distansarbete (distansarbete på deltid). Man har visat att det med hybridarbete går att spara in på pendlingstiden, förbättra balansen mellan arbete och privatliv, minska känslan av isolering och säkerställa en effektivare tidsplanering.

2.6 Att det blivit lättare att arbeta på distans har inte bara förbättrat livskvaliteten och balansen mellan arbete och privatliv för miljontals arbetstagare ([6]), utan kan också bidra till att minska miljontals pendlares miljöpåverkan, i linje med EU:s mål. Denna tendens kommer därför med sannolikhet att kvarstå och utvecklas vidare i framtiden.

2.7 Distansarbete har alltså många positiva aspekter. Ur ett skatteperspektiv innebär en trend med ett allt större antal personer som distansarbetar dock även stora utmaningar. Skattereglerna måste uppdateras så att de återspeglar hur arbetet utförs i den nuvarande arbetsmiljön och hur det sannolikt kommer att utföras i framtiden. Det är också viktigt att beakta att en persons val av plats att bo på åtföljs av rätten att ta del av offentliga utgifter, vilka huvudsakligen finansieras med skatter. Beskattning och representation i beslutsfattandet är en väletablerad princip som bör respekteras.

2.8 Hanteringen av frågan om beskattning av gränsöverskridande distansarbete innefattar sannolikt ett behov av att se över både bilaterala och multinationella avtal. Ett sådant avtal mellan Schweiz och Frankrike har nyligen uppdaterats med avseende på gränsarbetare i kantonen Genève (Schweiz) som bor i Frankrike. Enligt avtalet påverkar gränsöverskridande distansarbete som inte överstiger 40 % av den totala arbetstiden inte arbetstagarnas skattesituation. Gränsarbetare som bor i Frankrike och arbetar i Genève kommer därmed att fortsätta att vara föremål för beskattning i form av källskatt på inkomsten i Genève. För att kompensera för förlusten av skatteintäkter i Frankrike innehåller avtalet en mekanism för intäktsdelning, som innebär att kantonen Genève ska betala en kompensation på 3,5 % av skatteintäkterna till Frankrike.

2.9 Ett multilateralt avtal som för närvarande diskuteras inom Nordiska rådet presenterades vid EESK:s offentliga hearing om beskattning av gränsöverskridande distansarbetare och möjliga lösningar i Tallinn den 4 juli 2023. Där beskrivs både hur huvudarbetsgivaren kan använda en nordisk blankett för källskatt för en person med hemvist i Norden som arbetar i tre nordiska länder och en mekanism för intäktsdelning mellan de nordiska länderna ([7]).

2.10 Det finns naturligtvis fördelar med att hitta landsspecifika lösningar som möjliggör gränsöverskridande distansarbete, men det vore önskvärt att ha avtal som bygger på allmänt erkända principer. I annat fall kommer en komplex uppsättning internationella regler och tillämpningar sannolikt att uppstå, med fragmentering som följd.

2.11 OECD har under många årtionden arbetat för att fastställa allmänt erkända internationella skatteprinciper i sitt modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Dessa regler och avtal har sedan tillämpats av medlemsstaterna i EU, och ligger till grund för reglerna i FN:s modellavtal om dubbelbeskattning.

2.12 De nuvarande reglerna omfattar både företagsbeskattning och beskattning av arbete. När det gäller beskattningen av företagens vinster finns det en risk att förekomsten av internationella distansarbetare oavsiktligt leder till att det uppstår ett fast driftställe för ett företag i ett annat land än det egna. Utöver diskussionen om hur man ska beskatta de förvärvsinkomster som är kopplade till gränsöverskridande distansarbete skulle företaget, om ett fast driftställe uppstår i ett annat land, vara tvunget att på rätt sätt dela upp sina inkomster mellan de två platserna och därmed omfattas av olika krav avseende avlämning av skattedeklaration och inbetalning av skatt.

2.13 Vad gäller beskattning av arbetstagarna behandlas i artikel 15 i OECD:s och FN:s modellavtal ([8]) huruvida löner och andra former av ersättning ska beskattas i det land där arbetet utförs eller i en annan avtalsslutande stat. Om en arbetstagare befinner sig i ett annat land i mindre än 183 dagar under en tolvmånadersperiod och arbetsgivaren inte har något fast driftställe i det land där arbetet utförs behåller emellertid arbetsgivarens land rätten att beskatta arbetstagarens inkomst. Förutom för arbetstagare finns det också i modellavtalen särskilda regler för styrelseledamöter, underhållare, idrottsutövare och studerande ([9]).

([6]) Eurofounds studie ”The rise in telework: Impact on working conditions and regulations”, s. 55.
([7]) EESK:s offentliga hearing om beskattning av gränsöverskridande distansarbetare och möjliga lösningar.
([8]) OECD, artiklarna i modellavtalet för skatter på inkomst och förmögenhet och kommentarerna till artiklarna i modellavtalet.
([9]) OECD, artiklarna i modellavtalet för skatter på inkomst och förmögenhet, artiklarna 16, 17 och 20.

2.14 När en avtalsslutande stat har rätt att beskatta arbetstagarens lön ålägger den ofta arbetsgivaren att dra av löneskatt/avgifter.

2.15 Under pandemin utfärdade OECD:s sekretariat riktlinjer enligt vilka en gränsarbetare som inte kan pendla till arbetsgivarens land bör beskattas i arbetsgivarens land, även om arbetet utförts på distans. Det antal dagar som medges för sådant distansarbete är ofta begränsat till cirka 20 dagar om året. I sitt yttrande ”Beskattning av gränsöverskridande distansarbetare och deras arbetsgivare” ([10]) från juli 2022 rekommenderade EESK att gränsen skulle höjas till två dagar i veckan, eller 96 dagar per år, utan några skattemässiga konsekvenser.

2.16 I det yttrandet uppmärksammades också risken för dubbelbeskattning av arbetstagare som distansarbetar över landsgränserna, och kommissionen uppmuntrades att överväga huruvida en enda kontaktpunkt, som den som finns för mervärdesskatt, skulle kunna vara en möjlighet. Syftet med det föreliggande yttrandet är att vidareutveckla EESK:s ståndpunkt i den aktuella frågan och lägga fram ytterligare ett bidrag till den pågående debatten.

2.17 Behandlingen av socialförsäkringsavgifter är också viktig när det gäller gränsöverskridande distansarbete. Även om dessa avgifter kan vara kopplade till inkomsten går vi i detta yttrande inte in på social trygghet, och inte heller på arbetsmarknadsbestämmelser.

3. **Särskilda kommentarer**

3.1 Kort sagt är den överenskomna principen om beskattningsrätt enligt de nuvarande reglerna att det land där arbetet utförs har rätt att beskatta inkomsten av arbetet. Om arbetet numera kan utföras på distans med hjälp av elektroniska medel skulle en möjlig lösning kunna vara att arbetsgivarens hemvistland i princip bör ha beskattningsrätt. En distansarbetare bör dock inte diskrimineras skattemässigt jämfört med gränsarbetare.

3.2 Ett förenklat exempel: En person pendlar fem dagar i veckan från land A till arbetsgivarens kontor och lokaler i land B. Enligt de nuvarande reglerna beskattas löneinkomsten i land B. Om personen inte längre pendlar, utan arbetar från sitt hem i land A, är personen skattepliktig i land A. Det arbete som utförs för arbetsgivaren i land B är dock detsamma som tidigare, men rätten att beskatta inkomsten flyttas från land B till land A. Detta beror endast på den tekniska utvecklingen och på att arbetsmarknaden förändras.

3.3 Noterbart är att ingen förändring av var skatten tas ut jämfört med i dag sker om personen i stället utför arbetet som egenföretagande konsult till arbetsgivaren och är bosatt i land A men utför uppgifterna på distans. Land A, där konsultens firma är registrerad, har rätt att ta ut skatt. Det finns således ett nära samband mellan inkomst, skatt och utnyttjande av offentliga tjänster. En möjlighet skulle kunna vara att i skattehänseende behandla arbetstagare på samma sätt som egenföretagare och ta ut skatt i land A.

3.4 Ett argument mot att beskatta arbetstagare på samma sätt som egenföretagare är dock att land B, dvs. arbetsgivarens land, bör behålla rätten att beskatta arbetstagarens inkomst eftersom arbetet fortfarande utförs åt arbetsgivaren i land B. Lönekostnaderna är trots allt avdragsgilla vid beräkningen av den bolagsskatt som ska betalas i land B ([11]). En sådan ändring av dagens beskattningsrätt skulle få flera konsekvenser.

3.5 Det finns emellertid en viktig fråga som man måste ta itu med om land B ska behålla beskattningsrätten. Enligt ett sådant system skulle land A från personen i fråga inte få några intäkter i form av löneskatt, med vilka offentliga tjänster som personen utnyttjar kan finansieras, såvida det inte sker någon form av intäktsdelning. Huruvida ett enskilt land kommer att gå miste om skatteintäkter beror på nettoflödet av gränsarbetare. Om antalet gränsöverskridande distansarbetare och deras lönekostnader är lika befinner sig länderna A och B i samma nettointäktssituation oavsett i vilket land inkomsten beskattas. Detta kanske dock inte är fallet om länderna inte är lika stora och inte lika attraktiva för arbetsgivare och arbetstagare. Företagsklimatet och lönenivåerna är som alltid en viktig faktor när det handlar om skatteintäkter.

([10]) EUT C 443, 22.11.2022, s. 15.

([11]) Enligt de nuvarande reglerna är konsultarvoden för egenföretagare också avdragsgilla vid beräkningen av skattepliktig företagsvinst i land B, även om konsultarvodet är skattepliktig inkomst i land A.

3.6 För arbetstagaren kan skattebördan variera beroende på om lönen beskattas i land A eller land B. Om de två länderna har liknande skattesatser är effekten sannolikt liten. Med tanke på de landsspecifika skattereglerna kan samtidigt rätten att dra av kostnader, t.ex. bolånekostnader, från skattebördan påverkas. Skattepliktig inkomst kan vara en förutsättning för att avdrag ska kunna göras ([12]).

3.7 I en globaliserad och digitaliserad värld kan arbetstagarna i större utsträckning välja i vilket land de vill bo oberoende av var arbetsgivaren är etablerad. Rörligheten innebär svårigheter för skattemyndigheterna när det gäller att fastställa hemvistland ([13]). Det är förmodligen lättare att fastställa platsen för det företag för vilket arbetet utförs än att fastställa den enskilda arbetstagarens hemvist ([14]).

3.8 Plattformar används ofta för att få kunder. Ofta fyller inte plattformarna någon arbetsgivarfunktion, varför den plats på vilken den person som utför arbetet befinner sig avgör i vilket land inkomsten ska beskattas, oberoende av var plattformen är registrerad. Plattformar bör vederbörligen särskiljas från digitala nomader. Digitala nomader kan arbeta från ett flertal länder under ett år. De kan lockas av särskilda viseringar som länder utfärdar eller av annan, förmånlig specifik skattemässig behandling, vilket skapar skattekonkurrens mellan länderna.

3.9 Länderna kan besluta att dela på skatteintäkterna och därmed erkänna att det land som personen är bosatt i tillhandahåller tjänster såsom allmänna skolor och hälso- och sjukvård. En mekanism för intäktsdelning kan utformas på flera sätt. Skattemyndigheterna kan dela upp inkomsten mellan länderna med hjälp av uppgifter om den faktiska individuella närvaron i varje berörd stat (som arbetsgivaren rapporterar till skattemyndigheten i sitt hemvistland, som därmed fungerar som enda kontaktpunkt) eller genom att använda någon form av makroekonomisk aggregerad nyckel.

3.10 Länderna kommer att fortsätta att konkurrera om skatter. Digitala nomader kommer att ta skattesystemen i beaktande när de väljer var de ska bo och arbeta. Eftersom det blir betydligt lättare att hitta ett förvärvsarbete när behovet av att fysiskt flytta sin familj inte är lika stort kommer arbetsbeskattningens betydelse sannolikt att öka.

3.11 Hittills har den internationella debatten i hög grad varit inriktad på företagens lokalisering och skatter, även om bolagsskatteintäkterna vanligtvis bara utgör några få procentenheter av BNP. Skatteintäkterna från arbetsinkomster, inklusive indirekta skatter såsom moms, är ofta ungefär 20 gånger högre än bolagsskatteintäkterna. Höga bolagsskatter begränsar företagens investeringar och etableringen av nya driftställen och minskar därmed också skatteintäkterna från arbetsinkomster, men effekterna av förändringarna på arbetsmarknaden, med möjligheter till distansarbete, kommer att bli mycket tydligare under de kommande åren.

3.12 Den nya tekniken gör det möjligt för högkvalificerade arbetstagare i utvecklingsländer (och i utvecklade länder) att bo kvar i sitt land och samtidigt arbeta för ett internationellt företag eller en internationell organisation i ett mer utvecklat land. Konsumtionsskatter och fastighetsskatter betalas i detta fall i utvecklingslandet. Arbetsinkomstbeskattningen skulle kunna öka om arbetstagare i skattehänseende behandlades som egenföretagare. Om skatt togs ut i arbetsgivarens land skulle intäkterna vara desamma som i dag, eftersom den enda skillnaden skulle vara arbetstagarens fysiska närvaro. Tidigare var en fysisk flytt nödvändig för att intäkterna skulle erhållas, med det är inte längre fallet. Om intäktsdelning dessutom införs kommer hemvistlandet sannolikt att bli nettovinnare i fråga om skatteintäkter.

3.13 Alternativet att behandla arbetstagares inkomst på samma sätt som egenföretagares inkomst skulle kanske vara relativt enkelt att genomföra ([15]), men alternativet att beskatta arbetstagares inkomst som löneinkomst i arbetsgivarens hemvistland är att föredra. Ett sådant system skulle underlätta för arbetstagarna och kan även vara attraktivt för arbetsgivarna. För att kompensera för förlorade intäkter i arbetstagarens hemvistland skulle det troligtvis krävas en mekanism för intäktsdelning.

([12]) Ett standardiserat skatteavdrag skulle fortfarande kunna tillämpas.

([13]) Situationen påminner om den för omplacering av immateriella tillgångar inom företagssektorn, som ligger till grund för en stor del av arbetet på internationell nivå med urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS). Överenskommelsen om belopp A inom den första pelaren i OECD:s inkluderande ramverk, med vinstdelning, har lagts fram.

([14]) Ett argument för att ha en bolagsskatt i stället för att beskatta aktieägare och arbetstagare var att det är lättare att hålla reda på företag och ta ut skatt på den nivån.

([15]) Man skulle förmodligen behöva ändra de krav som måste uppfyllas för att erkännas som företag (t.ex. vinstmotiv, varaktighet och mer än en kund).

3.14 Ett system för beskattning av arbetstagares löner i arbetsgivarens hemvistland skulle kunna utformas på olika sätt. Ett sätt skulle kunna vara att införa alternativa modellbestämmelser i kommentaren till OECD:s modellavtal, som länderna kan använda i bilaterala förhandlingar. Detta skulle göra det lättare att få till stånd en mer enhetlig uppsättning regler.

Bryssel den 14 februari 2024.

Oliver RÖPKE

Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs ordförande