

8 Socialavgifter

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL
Lag om allmän löneavgift (1994:1920)
Lag om fördelning av socialavgifter (2000:981)
Lag om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen (2001:1170)
Skattebetalningslagen, 9 kap. (1997:483), SBL
Lag om allmän försäkring, 3 kap. (1962:381), AFL
Lag om inkomstgrundad ålderspension, 1 och 2 kap. (1998:674), LIP
Lag om statlig ålderspensionsavgift (1998:676)
Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227), LSK
Prop. 1959:100 (ATP-reformen)
Prop. 1962:90 (Lagen om allmän försäkring)
Prop. 1980/81:178 (Lag om socialavgifter)
Prop. 1989/90:110 (Skattereformen)
Prop. 1990/91:76 (Idrottsutövare)
Prop. 1991/92:112 (F-skattsedel)
Prop. 1993/94:90 (Bilförmåner m.m.)
Prop. 1994/95:122 (Allmän löneavgift)
Prop. 1995/96:152 (Rabattförmåner)
Prop. 1996/97:21 (Vinstandelsstiftelser och företagsstöd)
Prop. 1996/97:100 (Skattebetalningslagen)
Prop. 1996/97:173 (Marie Curie-stipendier)
Prop. 1997/98:133 (Ersättningar från utlandet)
Prop. 1997/98:151 (Inkomstgrundad ålderspension)
Prop. 1998/99:119 (Socialförsäkringens personkrets)
Prop. 1999/2000:6 (Ersättningar understigande 10 000 kr)
Prop. 2000/01:7 (Förenklad skattedeklaration)
Prop. 2000/01:8 (Socialavgiftslagen)
Prop. 2001/02:45 (Regionalt företagsstöd)

8.1 Allmänt

Socialförsäkringen finansieras med avgifter och allmänna skattemedel samt med avkastning på fonderade medel. Avgifterna består av socialavgifter och allmän pensionsavgift. Socialavgifterna indelas i arbetsgivaravgifter och egenavgifter. De övergripande bestämmelserna om finansieringen finns i 1 kap. 2 § LIP samt i 19 kap. 1–3 §§

AFL. Regeln i LIP säger att den inkomstgrundade ålderspensionen ska finansieras genom ålderspensionsavgifter enligt SAL, allmänna pensionsavgifter enligt lagen om allmän pensionsavgift och statliga ålderspensionsavgifter enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift samt genom avkastning på avgiftsmedel. I 19 kap. AFL hänvisas till SAL.

En grundtanke i det nya pensionssystemet är att det sammanlagda uttaget av avgifter till den inkomstgrundade ålderspensionen ska motsvara 18,5 % av pensionsgrundande inkomst och andra pensionsgrundande belopp. På sikt ska denna avgift fördelas mellan arbetsgivare och enskilda på så vis att halva avgiften betalas som arbetsgivaravgifter och egenavgifter enligt SAL och den andra hälften betalas som allmän pensionsavgift av alla försäkrade.

I detta kapitel behandlas reglerna om socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Allmänt kan sägas att arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare på löner till anställda och egenavgifter betalas av egenföretagare och delägare i handelsbolag på inkomst av näringsverksamhet. Ett flertal undantag från dessa huvudprinciper finns emellertid.

I kapitlet behandlas också reglerna om allmän pensionsavgift (avsnitt 8.14) och om statlig ålderspensionsavgift (avsnitt 8.15).

Allmän löneavgift är inte en socialavgift men pga. den starka kopplingen till socialavgifterna behandlas också reglerna om denna avgift i detta kapitel (avsnitt 8.13).

I samband med skattereformen 1991 infördes lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. En av grundtankarna i samband med skattereformen var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet skulle beläggas med någon typ av socialavgifter eller motsvarande skatt. För inkomster som ger rätt till förmåner som bl.a. sjukpenning och inkomstgrundad ålderspension tas fulla arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ut. För inkomster som inte är förmånsgrundande infördes bestämmelser om att särskild löneskatt ska betalas. När SLF infördes var avsikten att den nya löneskatten skulle motsvara den del av socialavgifterna som kunde anses som skatt i ekonomisk mening.

Reglerna om SLF behandlas i kapitel 9.

De materiella bestämmelserna om socialavgifter finns i socialavgiftslagen (2000:980), SAL. SAL gäller från och med 2001 och ersätter lagen (1981:691) om socialavgifter. En av grundtankarna med den nya lagstiftningen om socialavgifter är att bestämmelserna om vem som ska betala, i vilka situationer avgifter ska betalas samt på vilket underlag betalningen görs ska finnas samlade i en lag.

Dispositionen i SAL	<p>SAL är uppbyggd så att 1 kap. beskriver lagens innehåll och ett antal grundläggande definitioner såsom arbete i Sverige, utsändning m.m. I 1 kap. 3 § finns den viktiga bestämmelsen att gemenskapsrätten inom EU/EES-området eller avtal om social trygghet som ingåtts med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan medföra begränsningar i skyldigheten att betala avgifter.</p> <p>Reglerna om arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i 2 respektive 3 kap. Båda dessa kapitel är uppbyggda efter likartat mönster. Det talas om avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktig respektive avgiftsfri ersättning eller inkomst, avgiftsunderlaget samt de ingående delavgifterna och avgiftsberäkningen.</p>
Förfarandet	<p>I 4 kap. finns kortfattade bestämmelser om förfarandet. De anger att reglerna om bestämmande, debitering, redovisning och betalning av avgifter enligt SAL finns i SBL.</p>
Allmän löneavgift	<p>Den som ska betala socialavgifter enligt SAL ska i regel också betala allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Undantag från skyldigheten att betala allmän löneavgift finns för arbetsgivare som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Se om detta i avsnitt 8.13.</p>
Socialavgifter i stödområde	<p>Fr.o.m. 2002 gäller regler om ett utvidgat företagsstöd för verksamheter som bedrivs i stödområdet, i det följande kallat ”regionalt företagsstöd”. Reglerna finns i en särskild lag, lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen.</p>
SBL	<p>Bestämmelser om socialavgifter finns också i skattebetalningslagen (SBL).</p> <p>I 1 kap. 1 § SBL sägs att den lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. avgift enligt SAL. Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även avgift och avgiftsskyldig (1 kap. 4 § SBL). I 9 kap. SBL finns bestämmelser om beräkning av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifter ska enligt 9 kap. 1 § beräknas för varje redovisningsperiod efter de procent-satser och på det underlag som anges i 2 kap. SAL, 1 § SLFL och 1 och 3 §§ lagen om allmän löneavgift. I 9 kap. 2 § SBL finns reglerna om hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid fastställande av underlaget för arbetsgivaravgifter och särskild löne-skatt. I samma paragraf sägs också att SKV på begäran av arbets-givaren får bestämma värdet av bil- eller kostförmån till ett justerat värde om skäl för sådan justering föreligger enligt 61 kap. 18, 19, 19a eller 19b § IL. Detsamma gäller om ett enligt 8 kap. 15 § SBL schablonvärderat bostadsförmånsvärde avviker med mer än 10 % från det marknadsvärde som följer av 61 kap. 2 eller 20 § IL. Reglerna innebär alltså att arbetsgivaren redan under inkomståret kan få ett beslut om att betala arbetsgivaravgifter för dessa</p>

förmåner på ett justerat värde som bygger på en preliminär bedömning från SKM:s sida trots att frågan om justering inte prövats vid inkomsttaxeringen för den anställde.

Slutligen finns i 9 kap. 3 § SBL regler om kostnadsavdrag vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. De innebär i korthet att om den ersättning en arbetsgivare betalar ut är så avpassad att den också till viss del motsvarar för mottagaren avdragsgilla utgifter i arbetet kan, om vissa förutsättningar är uppfyllda, underlaget för arbetsgivaravgifter reduceras. Se vidare om kostnadsavdrag i avsnitt 8.2.6.2.

SLF

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner ska beläggas med socialavgifter. I den mån inkomsten inte ger rätt till förmåner ska i stället särskild löneskatt tas ut. Vissa undantag från denna huvudregel finns. Pension, som visserligen i många fall kan anses som ersättning för tidigare utfört arbete, är (med undantag för delpension) vare sig förmåns- eller avgiftsgrundande. Ej heller tas socialavgifter eller SLF ut på vissa ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Det avser sådan utdelning och kapitalvinst som enligt reglerna i 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. 11 ska beskattas hos vissa delägare som inkomst av tjänst (2 kap. 23 § SAL). Periodiska understöd som beskattas i inkomstslaget tjänst beläggs inte med några socialavgifter och grundar inte rätt till förmåner från socialförsäkringen.

8.2 Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifterna uppgår enligt 2 kap. 26 § SAL till 29,57 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	11,08 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	3,70 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Till detta kommer den allmänna löneavgiften som tas ut enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Avgiften är enligt 3 § 3,13 procent av underlaget och tillfaller staten.

Summa arbetsgivaravgifter att betala för 2004 blir då för de flesta avgiftsskyldiga 32,70 procent av avgiftsunderlaget.

8.2.1 Vem ska betala arbetsgivaravgifter?

Begreppen arbetsgivare och arbetstagare som i tidigare lagstiftning hade stor betydelse för att definiera vem som ska betala avgifter och

för vem betalning ska göras har slopats i SAL. I stället anges i 2 kap. 1 § att den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Vad som avses med avgiftspliktig ersättning anges i 10 och 11 §§ och avser framför allt lön och annan ersättning för arbete. I 2 och 3 §§ finns två undantag från huvudregeln att det är utgivaren som ska betala avgifterna. Regeln i 2 § behandlar rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. När denna regel är tillämplig ska avgifterna inte betalas av den som ger ut rabattförmånen utan i stället av den egna arbetsgivaren, dvs. den som har stått för de kostnader som legat till grund för förmånen. Se vidare vid avsnitt 8.2.1.4. Det andra undantaget (3 §) behandlar ersättning från en utländsk utgivare. Om den som erhåller ersättningen inte är anställd av utgivaren ska arbetsgivaravgifterna betalas av mottagarens svenska arbetsgivare under förutsättning att ersättningen har sin grund i anställningen i Sverige. Med begreppet ersättning avses här liksom i övrigt i SAL såväl ersättning i pengar som i skattepliktiga förmåner. Se vidare om ersättningar från utländska utgivare vid avsnitt 8.2.1.5.

Ersättning till fysisk person

Avgörande för avgiftsplikten är att någon betalar ut en avgiftspliktig ersättning till en fysisk person. Det kan aldrig komma i fråga att betala avgifter på ersättning till en juridisk person. Det följer av huvudprincipen i avgiftslagstiftningen om att avgifter ska betalas för ersättningar eller inkomster som grundar rätt till förmåner från socialförsäkringen såsom sjukpenning, pension m.m.

Tjänst/näringsverksamhet

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL anger att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger en avgiftspliktig ersättning, dvs. någon form av ersättning för arbete eller på grund av ett avtal om arbete (10 §). Det saknar helt betydelse för avgiftsplikten om betalningsmottagaren är anställd, uppdragstagare eller egenföretagare. Arbetsgivaravgifter ska betalas oavsett om ersättningen för arbetet ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet hos betalningsmottagaren. Avgifter ska emellertid inte betalas på ersättningar till den som har F-skatt (5 §). Eftersom skatteformen F-skatt är det normala för den som bedriver näringsverksamhet blir det ofta inte aktuellt att betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till egenföretagare. Se vidare vid avsnitt 8.2.3.1 om F-skattsedelns rättsverkningar.

Företagsombildningar

I samband med företagsombildningar, t.ex. när en enskild näringsidkare börjar driva verksamheten i form av aktiebolag, uppstår ibland frågan om ansvaret för betalning av arbetsgivaravgifter kan övergå till aktiebolaget med retroaktiv verkan. Ombildningen har kanske skett under året och parterna önskar redovisa verksamheten som om aktiebolaget drivit verksamheten från årets början. Sådana retroaktiva redovisningar har i praxis i vissa fall godtagits beträffande inkomsttaxeringen, senast i ett nyligen avgjort mål i RR (dom 2004-01-29 i mål nr 2385-01).

När det gäller redovisning av arbetsgivaravgifter och även moms har retroaktiva övertaganden inte accepterats i praxis. Ett avgiftsmål har prövats av Försäkringsöverdomstolen (FÖD) i dom 1981-02-03, mål nr 2440/78. FÖD var vid denna tid högsta instans i mål om arbetsgivaravgifter. Målet gällde retroaktiv överlåtelse av verksamheten i en enskild firma till ett aktiebolag. Frågan i målet var vem som hade ansvaret för inbetalning av arbetsgivaravgifter avseende anställd personal för den tidsperiod då verksamheten retroaktivt övertagits av bolaget. FÖD fann att ansvaret för arbetsgivaravgifter inte kunde åläggas bolaget för löner utbetalade fram till dagen för bolagets registrering hos PRV. Den enskilda näringsidkaren ansågs ansvarig för arbetsgivaravgifter för tid före bolagets registrering. Kammarrätten i Stockholm har också prövat frågan om ansvar för arbetsgivaravgifter för tid före ett aktiebolags registrering och kommit till samma resultat som FÖD (se bl.a. KR:s dom 1982-10-27, mål nr 3236-1982). Något utslag i RR där frågan om avgiftsskyldigheten i samband med företagsombildningar berörts finns inte.

Mer att läsa om retroaktiva företagsöverlåtelser i Skattenytt nr 5 1993 och i Svensk Skattetidning nr 2 2004.

”Det utvidgade arbetsgivarbegreppet”

Bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL inbegriper och ersätter det som i 1981 års lag betecknades som det utvidgade arbetsgivarbegreppet. Eftersom det är den som utger ersättningen som ska betala avgifterna finns det inget krav på att ett arbetsgivar-/arbets-tagarförhållande ska föreligga.

Det arbete som den avgiftspliktiga ersättningen avser behöver inte ha utförts åt den avgiftsskyldige utbetalaren. Det är inte ovanligt att någon i sin anställning får en skattepliktig förmån från annat företag än arbetsgivaren, t.ex. ett moderbolag. I sådant fall ska moderbolaget betala de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen. Det torde dock krävas att det finns någon form av koppling mellan arbetsgivaren och den som ger ut ersättningen för att avgiftsskyldigheten ska inträda.

Som exempel kan nämnas när anställda i ett företag nyttjar semesterbostäder som tillhör en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren. Om de anställda bor hyresfritt eller betalar en hyra som är lägre än marknadsvärdet uppstår en skattepliktig förmån. Personalstiftelsen ska som utgivare av förmånen betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Eftersom personalstiftelsen inte betalar ut någon kontant lön går det inte att verkställa något skatteavdrag.

En förutsättning för avgiftsskyldigheten är emellertid att den ersättning eller förmån som ges ut från någon annan än arbetsgivararen är att anse som ersättning för arbete. Frågan om hur långt

avgiftsansvaret kan utsträckas har prövats indirekt i en dom avseende inkomstskatt av Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 41. Målet gällde om en anställd på en viss länsstyrelse skulle beskattas för förmån av hyresbillig fritidsbostad som upplåtits av en stiftelse. Stiftelsen hade bildats genom en donation av en enskild person och hade till syfte att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen i fråga. Stiftelsen hade inte erhållit några medel från den anställdes arbetsgivare, länsstyrelsen. RR uttalade att enbart den omständigheten att mottagaren av förmånen skulle tillhöra länsstyrelsens personal var inte tillräckligt skäl för att se förmånen som en anställningsinkomst. Förmånen blev alltså inte beskattad. Arbetsgivaravgifter, som inte var i fråga i målet, ska som en följd av skattefriheten inte heller betalas. Om i stället arbetsgivaren hade finansierat stiftelsens verksamhet torde utgången ha blivit en annan. I sådant fall hade stiftelsen på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL blivit skyldig att betala arbetsgivaravgifter på förmånsvärdet.

Det krävs inte heller att det ska finnas någon form av direkt eller indirekt uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en avgiftspliktig ersättning för att utgivaren ska bli avgiftsskyldig. Antag att en person utför ett arbete åt X och X kommer överens med Y om att Y ska betala ut ersättningen. I det fallet blir det Y som ska betala arbetsgivaravgifterna på ersättningen. Detta gäller även om det inte finns någon koppling eller överenskommelse mellan Y och betalningsmottagaren (såvida inte Y endast är att anse som en betalningsförmedlare, se följande avsnitt).

8.2.1.1 Betalningsförmedling

Regeln i 2 kap. 1 § SAL om att det är utgivaren av en ersättning som ska betala arbetsgivaravgifter är inte absolut. När själva utbetalningen har förmedlats till någon annan övergår inte ansvaret för avgifterna till den som verkställer utbetalningen. Det mest självklara exemplet på detta är när en arbetsgivare uppdrar åt sin bank att ombesörja utbetalning av lönerna till de anställda. Självfallet ska inte banken betala arbetsgivaravgifter på dessa utbetalningar.

Ett exempel på utbetalning för en arbetsgivares räkning har prövats av Regeringsrätten (RÅ 1993 ref. 18). Målet avser ett filmbolag som på grund av bestämmelser i kollektivavtal under 1986 hade utgivit vissa ersättningar till Svenska Teaterförbundet. Förbundet hade därefter fördelat och utbetalat ersättningarna till dem som medverkat i filmproduktioner med anledning av att filmer spreds i större omfattning än vad som angavs i de grundvillkor som reglerade de medverkandes löner i samband med filminspelningen. Regeringsrätten konstaterade att de personer som erhållit ytterligare ersättning för sin medverkan varit anställda av filmbolaget. Ersättningarna ansågs direkt betingade av de engagemang

de medverkande tidigare haft hos bolaget och att de sålunda – oavsett deras upphovsrättsliga karaktär – var grundade på ett anställningsförhållande mellan bolaget och de vid inspelningen medverkande personerna. Arbetsgivaravgifter skulle därför utgå på ersättningarna. Regeringsrätten uttalade slutligen att det förhållandet att ersättningarna utbetalades till Svenska Teaterförbundet i stället för direkt till berörda personer inte förändrade ersättningens karaktär. Filmbolaget blev därför skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar. Utgången torde inte ha blivit annan på grund av bestämmelsen i 2 kap. 1 § SAL. Eftersom Teaterförbundets utbetalningar gjordes för filmbolagets räkning skulle filmbolaget anses som arbetsgivare.

Factoring

Om utbetalaren gör betalningen för arbetsgivarens räkning dvs. när utbetalaren fungerar som en förmedlare av en arbetsersättning ska arbetsgivaransvaret inte överflyttas. En företeelse som ligger nära betalningsförmedling är factoring, som innebär att ett finansieringsföretag köper upp fakturor från olika företagare som ställt ut fakturorna. Den betalningsskyldige ska då göra betalningen av fakturabeloppet till factoringföretaget. Syftet med förfarandet är att den som ställt ut fakturan, mot en viss ersättning till factoringbolaget, snabbt ska få sin betalning. Om den ursprungliga fakturautställaren var en företagare med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska arbetsgivaravgifter betalas. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalning till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte utbetalaren, från sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Factoringbolaget betalar visserligen en del av arbetsersättningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran. Jämför följande uttalande i prop. 1991/92:112 s. 172: ”Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen för arbetstagarens räkning.” Uttalandet behandlar skyldigheten att göra skatteavdrag men kan tillämpas även beträffande avgifter.

8.2.1.2 Konkurer

Vid löneutbetalningar i samband med konkurser uppstår ibland frågor om vem som är avgiftsskyldig för löneutbetalningarna. Konkursgäldenären är skyldig att betala arbetsgivaravgift på löner som gäldenären utbetalat fram till konkursutbrottet. Om konkursboet driver verksamheten vidare efter konkursutbrottet och avlönar arbetskraft råder det ingen tvekan om att det är konkursboet som är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på utgivna löner.

Om de som tidigare varit anställda hos konkursgäldenären har fordran på utebliven lön och uppsägningslön, utbetalas vanligen sådana lönefordringar av länsstyrelsen genom den statliga lönegarantin. Av 2 kap. 11 § 2 SAL framgår att med ersättning för arbete likställs garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Bestämmelsen infördes att gälla från och med 1996 och innebär att länsstyrelsen betalar arbetsgivaravgifter på ifrågavarande garantibelopp avseende arbetstagares lönefordran hos arbetsgivare som har försatts i konkurs.

Det förekommer att de tidigare anställda genom utdelning i konkursen får hela eller del av sina lönefordringar betalda. Det har då rått tvist om vem som är skyldig att betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till löneutbetalningarna. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 29 avgjort frågan. Målet avsåg löner som de anställda tjänat in vid arbete hos ett bolag som försatts i konkurs. Konkursboet efter bolaget hävdade att löneutbetalningarna gjordes för konkursgäldenärens räkning och att konkursboet därför agerade enbart som betalningsförmedlare (jfr ovan föregående avsnitt). RSV anförde i yttrande i målet att det var av vitalt intresse att söka utröna hur stor räckvidd regeln om det utvidgade arbetsgivarbegreppet i 1 kap. 2 § andra stycket i 1981 års lag om socialavgifter har. RR konstaterade att när lönefordringar hänförliga till tiden före konkursutbrottet erläggs genom utdelning i konkurs innebär detta att en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer efter konkursutbrottet. Om konkursboet därvid är att bedöma som arbetsgivare blir avgiften en skuld (massaskuld) som ska betalas innan någon borgenär får utdelning. Skulle boet å andra sidan endast betraktas som en betalningsförmedlare uppkommer ingen betalningsskyldighet för konkursboet för arbetsgivaravgifter. RR fann med hänvisning till ett tidigare avgörande beträffande ett konkursbos ansvarighet för mervärdesskatt (RÅ1993 ref.78), att på motsvarande sätt bör gälla att ett konkursbo blir betalningsskyldigt när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar varvid en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Enligt RR gäller detta oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i båda fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

8.2.1.3 Semesterkassor

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med

semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Den utbetalning som semesterkassan gör anses inte som en sådan förmedling av en lön som skulle göra att avgiftsansvaret skulle åligga den ordinarie arbetsgivaren utan kassans utbetalning hänförs till huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Kassan blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter och dessutom göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen. Det är också kassan som ska redovisa ersättningsarna på kontrolluppgift. Se mer om semesterkassor i avsnitt 8.2.6.6.

8.2.1.4 Rabattförmåner

Olika former av rabatter från annan än arbetsgivaren har varit föremål för ett antal lagstiftningsåtgärder under senare år. Om rabattförmånen utgått för tjänsten eller kan anses som ett utflöde av tjänsten är den skattepliktig såvida den inte kan hänföras till sådan skattefri personalrabatt som regleras i 11 kap. 13 § IL. Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL ska utgivaren av förmånen betala arbetsgivaravgifter på värdet samt redovisa förmånen på kontrolluppgift.

Frequent flyer-rabatt

I 2 kap. 2 § SAL finns ett undantag från denna huvudregel beträffande rabatt, bonus eller annan ersättning som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande. Bestämmelsen innebär att den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen/förmånen ska betala arbetsgivaravgifterna som belöper på denna. Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som är särskilt vanliga i flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utgår på grund av tjänsten och om de utnyttjas för privat bruk. De flesta flygbolag erbjuder en form av trohetsrabatt, s. k. frequent flyer-rabatt, bonuspoäng etc., som innebär att resenärerna belönas med ett antal poäng varje gång de väljer att flyga med bolaget. Ett visst antal poäng medför att resenären kan få en flygresor, hotellrum eller annan förmån gratis. Med anledning av kontrollsvårigheter för denna typ av rabatter när de lämnades av utländska flygbolag infördes år 1992 skattefrihet för rabatterna i samband med utrikes flygresor.

1997 reglerades skattskyldigheten för frequent flyer-rabatterna. I förarbetena (prop. 1995/96:152) anförde regeringen att det är förmånshavarens arbetsgivare och inte flygbolaget som ska anses som utgivare av förmånen och därmed också skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa förmånen på kontrolluppgift. Detta innebär alltså att arbetsgivaren ska göra skatteavdrag (8 kap. 14 § SBL), betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 2 § SAL) samt lämna kontrolluppgift (6 kap. 3 § LSK) på värdet av dessa rabatter, trots att de kommer från annan än arbetsgivaren. Förmånen ska anses utgivna den månad som arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen utnyttjats. För att arbetsgivaren ska erhålla denna känne-

dom föreskrivs i 15 kap. 4 och 5 §§ LSK att förmånshavaren är skyldig att till arbetsgivaren skriftligen lämna de uppgifter som behövs för att dennes kontrolluppgiftsskyldighet ska kunna fullgöras. Förmånshavaren ska lämna uppgiften till arbetsgivaren senast månaden efter det att förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

Vem är utgivare?

Frågan var gränsen ska dras mellan sådana förmåner för vilka arbetsgivaren ska betala socialavgifter och lämna kontrolluppgift och sådana för vilka det rabattgivande eller förmånsgivande företaget ska fullgöra dessa skyldigheter har belysts i prop. 1996/97:19 s. 75 f. I de fall där arbetsgivaren inte alls har medverkat till rabatten och kanske inte ens känner till den kan det inte komma i fråga att ålägga arbetsgivaren något ansvar.

Dessa rabattförmåner kan indelas i följande två grupper.

1. Förmåner som utgår på grund av vad arbetsgivaren har köpt eller bekostat:

Här kan arbetsgivaren kräva en redovisning av den anställde avseende de förmåner som arbetsgivaren bekostat. Det blir därför arbetsgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift.

2. Förmåner som utgår till följd av privata inköp men där arbetsgivaren har medverkat till att rabatt- eller bonusavtalet har kommit till stånd:

Arbetsgivaren kan t.ex. hos en affärsförbindelse ha utverkat att de anställda kan få rabatt på inköp av varor hos denne. Arbetsgivaren torde här inte kunna kräva redovisning från de anställda angående eventuella privata inköp dessa gjort. Det blir i stället den som lämnat rabatten som i dessa situationer blir skyldig att redovisa förmånen på kontrolluppgift och betala arbetsgivaravgifter i den mån förmånens värde för respektive mottagare uppgår till minst 100 kr beträffande kontrolluppgift respektive 1 000 kr beträffande arbetsgivaravgift.

8.2.1.5 Ersättningar från utlandet

Personaloptioner

Ytterligare ett undantag från huvudregeln i 2 kap. 1 § om att det är utgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 3 §. I bestämmelsen anges att huvudregeln inte ska tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Lagändringen infördes den 1 juli 1998 (prop. 1997/98:133) och är i första hand tillkommen med tanke på fall där anställda i svenska företag får värdepapper eller personaloptioner från utländska moderbolag. Regeln är emellertid tillämplig i alla situationer då någon erhåller ersättning från

utländsk utgivare på grund av anställning hos svensk arbetsgivare. En inte ovanlig situation är att anställda hos en svensk generalagent för ett utländskt företag får bonus eller liknande från det utländska företaget som grundas på försäljningsresultatet. Även här ska arbetsgivaravgifterna på ersättningen betalas av de anställdas svenska arbetsgivare. Om ersättningen har sin grund i en anställning hos en arbetsgivare i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren, ska den svenska arbetsgivaren betala de arbetsgivaravgifter som hänför sig till ersättningen. Av 10 § jämfört med 12 § framgår att med begreppet ersättning avses också skattepliktiga förmåner.

När anställning i Sverige upphört

I lagtexten används uttrycket att i fall som avses här ska ”arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige”. Enligt SKV:s uppfattning ska detta inte tolkas som att det skulle krävas ett pågående anställningsförhållande med den aktuella svenska arbetsgivaren. Antag exempelvis att en person i en anställning i Sverige erhåller personaloptioner från ett utländskt moderbolag till arbetsgivaren. Om personen en tid efter att ha slutat sin anställning utnyttjar optionerna till köp av det underliggande värdepappret och det därigenom uppkommer en skattepliktig förmån ska arbetsgivaravgifterna betalas av den arbetsgivare personen tidigare var anställd hos. Sådana fall bör vara ganska ovanliga eftersom det ofta finns villkor med detta slag av förmåner av innebörd att det krävs att mottagaren kvarstår i anställningen för att förmånen ska utges. Stöd för denna SKV:s uppfattning kan hämtas från uttalande i prop.1989/90:110 s. 674–675 om allmänna principer för beskattningen. Där anges att skatteplikt även föreligger för ersättning eller förmån som uppstår efter det att anställningen upphört, om det är ett utflöde ur den tidigare anställningen. Det bör noteras att ersättningar som någon erhåller från utländsk utgivare utan att anställningsförhållande föreligger numera inte kan beläggas med egenavgifter.

Ej egenavgifter

Uppgiftsskyldighet

Reglerna om den anställdes uppgiftsskyldighet är här desamma som gäller för vissa rabattförmåner. Den som fått ersättningen ska meddela sin arbetsgivare skriftligen att han erhållit ersättningen. Detta ska göras senast månaden efter det att förmånen utnyttjades eller ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

På ersättningar och förmåner av detta slag som utgivits före den 1 juli 1998 gäller äldre regler. Dessa innebar att mottagaren var skyldig att själv betala socialavgifterna på ersättningen eller förmånen i form av egenavgifter. Ersättningen eller förmånen hänfördes till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2a § och 11 kap. 3 § AFL i dess äldre lydelse och därför underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4 § 1981 års lag om socialavgifter.

8.2.2 Situationer när avgifter ska betalas

8.2.2.1 Ersättning för arbete

I 2 kap. 4–9 §§ SAL finns bestämmelserna om i vilka situationer arbetsgivaravgifter ska betalas. Grundläggande för avgiftsskyldigheten är att ersättningen avser arbete. Den som betalar ersättning för sålda varor eller för köp av rättigheter ska inte betala avgifter. Se mer om gränsdragningsfrågor kring detta i avsnitt 8.2.4.1. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 beträffande begreppet *arbete* att det är naturligt att utgå från regleringen i lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF). Försäkrad för arbetsskada är enligt 1 kap. 1 § LAF (i dess lydelse före SofL:s tillkomst 2001) den som förvärvsarbetar i verksamhet här i riket. Kring den bestämmelsen finns uttalanden i förarbeten och praxis som kan vara till vägledning även vid bedömningen av vad som ska anses som arbete enligt SofL.

Vidare är en grundläggande förutsättning för avgiftsskyldigheten att det avser arbete i Sverige (2 kap. 4 § 1 p. SAL). Var utbetalaren eller arbetsgivaren hör hemma saknar här helt betydelse. Ett utländskt företag som anlitar arbetskraft för arbete i Sverige ska med stöd av bestämmelsen betala arbetsgivaravgifter i Sverige även om företaget inte har något fast driftställe här och därför inte är o begränsat skattskyldigt här. Det är således tillräckligt för att avgiftsskyldigheten ska uppstå att någon ger ut ersättning för arbete i Sverige oavsett om den som utför arbetet är bosatt här och lokalt anlitad eller om han sänts hit för arbetet. Det finns vissa undantag från huvudregeln och som avser fall när EG-rätten eller en socialförsäkringskonvention ska tillämpas (4 § 2 p.). Även utsändningsreglerna i 1 kap. 8 § innebär undantag. Se vidare nästa avsnitt.

8.2.2.2 Arbete i Sverige

Verksamhet här i landet

Begreppet arbete i Sverige definieras närmare i 1 kap. 6–9 §§ SAL. Huvudregeln i 6 § anger att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det är arbete som rent fysiskt utförs i Sverige av arbetstagare, uppdragstagare och egenföretagare. Bestämmelsen om arbete i Sverige i 1 kap. 6 § SAL respektive 2 kap. 7 § SofL gäller i princip oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes medborgarskap eller bosättning. På samma sätt saknar det betydelse var arbetsgivaren är bosatt eller har sitt säte.

Koppling till socialförsäkringen

En övergripande princip i avgiftssystemet är att det ska finnas ett samband mellan avgiftsskyldigheten och den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Reglerna innebär att avgifter i princip endast ska betalas på ersättning som utges till personer som om-

fattas av svensk lagstiftning om social trygghet. På grund av detta samband mellan avgiftsskyldigheten och socialförsäkringstillhörigheten finns i 1 kap. 7 och 8 §§ SAL ett par av de fåtaliga hänvisningar till annan lagstiftning som införts i lagen.

Utsändning
Hitsändning

I 1 kap. 8 § SAL som behandlar såväl utsända till som hitsända från annat land, anges att arbete för en arbetsgivare som utförs i ett annat land än där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som anges i 2 kap. 9 § SofL. Genom hänvisningen framgår att om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd för arbete utomlands för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska därför betalas även för det utomlands utförda arbetet. Om det kan antas att arbetet utomlands ska pågå längre tid än ett år ska den svenska arbetsgivaren inte betala arbetsgivaravgifter här och det gäller från första dagen av utsändningen. På motsvarande sätt gäller att om en utländsk arbetsgivare sänder hit en person för arbete här och arbetet kan antas pågå längst ett år ska arbetet inte anses som arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska följaktligen inte betalas här. Om det i stället kan antas att arbetet ska pågå längre tid än ett år ska den utländska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter i Sverige från första dagen.

EG-rätten

I 2 kap. 4 § 2 p. SAL anges att arbetsgivaravgifter i vissa fall ska betalas på ersättning för arbete i utlandet på grund av EG-rätten eller enligt avtal med andra stater, i huvudsak socialförsäkringskonventioner. Bestämmelsen innebär en utvidgning av de interna reglerna och avser situationer när en person som inte arbetar i Sverige och därför inte ska vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen ändå ska omfattas av svensk socialförsäkring på grund av lagvalsreglerna i EG-rätten eller i en konvention. Det kan exempelvis inträffa om en person som är bosatt i Sverige arbetar samtidigt i Sverige och i en annan medlemsstat inom EU. Gemenskapsrättens lagvalsregler innebär i sådant fall att personen endast ska vara omfattad av svensk lagstiftning om social trygghet. Socialavgifter ska då endast betalas i Sverige på arbetsinkomsten från både Sverige och den andra medlemsstaten. I det fallet ger EG-rätten en möjlighet att utvidga skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige. Även socialförsäkringskonventioner kan ge sådana utvidgningsmöjligheter. Jämför bestämmelsen i 1 kap. 3 § SAL som anger att EG-rätten eller konventioner med andra stater kan innebära begränsningar i skyldigheten att betala socialavgifter enligt SAL. EG-rätten och konventioner om social trygghet tar över bestämmelserna i den interna rätten.

Konventioner

Se vidare om arbetsgivaravgifter vid internationellt arbete i avsnitt 8.5.

8.2.2.3 Sjömän

De särskilda bestämmelserna om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Samtidigt upphörde det då gällande systemet med s. k. redaravgifter. Fram till och med 2000 fanns det vissa särregler om arbetsgivaravgifter för sjömän som innebar att arbetsgivare som sysselsatte sjömän betalade avgifter med en något lägre procentsats än övriga arbetsgivare. I den utsträckning fartygsarbetet ska räknas som arbete i Sverige betalas arbetsgivaravgifter från 2001 enligt samma regler som gäller för övriga arbetsgivare.

För att definiera vad som ska anses som arbete i Sverige för den som arbetar ombord på fartyg finns bestämmelsen i 1 kap. 7 § SAL som säger att fartygsarbete ska anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som enligt 2 kap. 8 § SofL.

Av den nämnda regeln i SofL framgår att bestämmelsen gäller för den som arbetar som sjöman på svenskt handelsfartyg. Med sjöman avses den som enligt sjömanslagen (1973:282) ska anses som sjöman. Där sägs i 3 § att sjöman är sådan arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. Vad som avses med svenskt fartyg framgår av sjölagen (1994:1009). Ett svenskt fartyg för svensk flagg.

Bare-boat charter

Som arbete i Sverige ska också räknas arbete på utländskt fartyg vid s. k. bare-boat charter. Med det avses anställning på ett utländskt handelsfartyg som svensk redare hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos någon av redaren anlita arbetsgivare. Detsamma gäller även vid anställning hos ägaren till ett svenskt handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitas av ägaren om fartyget hyrs ut till utländsk redare i huvudsak obemannat (2 kap. 8 § SofL).

Reglerna innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner och andra ersättningar för arbete till sjömän när arbetet enligt de angivna bestämmelserna ska anses som arbete i Sverige. Det gäller oavsett var sjömannen är bosatt och oavsett var han är medborgare. Motsatsvis gäller då att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningar till sjömän som arbetar på utländskt handelsfartyg utom när det föreligger bare-boat charter. Om sjömannen har en svensk arbetsgivare och av denne sänts ut för arbete på det utländska fartyget för en tid som kan antas vara högst ett år ska arbetet anses som arbete i Sverige enligt utsändningsregeln i 1 kap 8 § SAL.

EG-rätten

Även EG:s förordning 1408/71 innehåller bestämmelser för sjömän. Huvudregeln i förordningen (artikel 13.2c) är att anställda ombord på ett fartyg som för en medlemsstats flagga omfattas av lagstiftningen i flagglandet. EG-reglerna gäller däremot inte vid bare-boat charter, dvs. när fartyg hyrs in obemannat från land

utanför EU/EES-området.

Konventioner

Enligt socialförsäkringskonventionerna gäller som huvudregel att en sjöman ska omfattas av socialförsäkringen i det land vars flagga fartyget för. Skyldigheten att betala socialavgifter styrs av försäkringstillhörigheten. I flera av konventionerna, bl.a. de med Tyskland och Storbritannien finns regler som säger att om sjömannen är anställd av en arbetsgivare i det ena landet och arbetar på fartyg som för det andra landets flagga ska arbetsgivarlandets lag gälla under förutsättning att sjömannen är bosatt där, dvs. i arbetsgivarlandet.

8.2.3 Undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter

Bestämmelser om undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 5–9 §§ SAL. Reglerna innebär inte en befrielse från skyldigheten att betala socialavgifter. Paragraferna innehåller i stället bestämmelser om att socialavgifterna inte ska betalas i form av arbetsgivaravgifter utan avgifterna ska i stället betalas av mottagaren av angiven ersättning i form av egenavgifter vilket framgår av korresponderande regler i 3 kap.

8.2.3.1 Mottagaren av ersättningen har F-skattsedel

Egenavgifter

Det viktigaste undantaget finns i 2 kap. 5 § SAL och säger att arbetsgivaravgifter ska inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel. Att betalningsmottagaren i sådant fall i stället ska betala socialavgifterna i form av egenavgifter framgår av 3 kap. 8 §. Det saknar betydelse hur ersättningen beskattas hos betalningsmottagaren, dvs. om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Inte ens om ersättningen utgör lön i ett anställningsförhållande ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Observera dock den skyldighet som i sådana fall finns reglerad i 5 kap. 7 § SBL om att utbetalaren skriftligen ska anmäla till SKV om han i ett uppenbart anställningsförhållande betalar ut ersättning till en mottagare som har eller åberopar en F-skattsedel. Anmälningsskyldigheten har tillkommit för att ge SKV en möjlighet att ompröva betalningsmottagarens skatteform och eventuellt tilldela honom en A-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor (FA-skatt).

Uppenbar anställning

F-skattereformen, som infördes med full rättsverkan från den 1 april 1993, tillkom bl. a. för att undanröja de svårigheter och den osäkerhet som i många fall tidigare förelåg beträffande frågan om arbetsgivaravgifter skulle betalas på främst tillfälliga uppdrag. Enligt då gällande regler skulle arbetsgivaravgifter betalas på ersättningar till arbetstagare och till uppdragstagare som inte var

näringsidkare. Den som drev näringsverksamhet skulle alltid betala egenavgifter. Frågan om vem som ska betala socialavgifter styrs numera helt av vilket slag av skattsedel, A eller F, som betalningsmottagaren har.

F-skattsedel ska enligt 4 kap. 7 § SBL tilldelas den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. En förutsättning är att det inte föreligger sådana skäl som innebär att en utfärdad F-skattsedel skulle återkallas.

När gäller en F-skattsedel

Av bestämmelsen i 2 kap. 5 § SAL framgår att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om mottagaren har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Lagtexten anger således två tidpunkter, avtals- resp. betalningstidpunkten. Om betalningsmottagaren har F-skatt vid åtminstone ett av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Jfr motsvarande bestämmelser beträffande skatteavdrag i 5 kap. 5 § SBL (avsnitt 6.3.8).

Exempel

A sluter ett avtal med målarvärdens X den 10 maj om ett målningsarbete som ska kosta 12 000 kr. Den 1 juni återkallar SKV F-skattsedeln för X på grund av stora skatteskulder. X utför målningen i början av juni och skickar därefter faktura på arbetskostnaden. A ska inte betala arbetsgivaravgifter (och inte heller göra skatteavdrag) på ersättningen eftersom X hade F-skatt vid avtalstidpunkten.

Hur visa innehav av F-skattsedel

Frågan om vilka krav som ställs på hur en utbetalare ska kontrollera betalningsmottagarens eventuella innehav av F-skattsedel framgår vidare av 5 §. En uppgift om innehav av F-skatt får godtas om uppgifter lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförbar handling. Handlingen måste också innehålla uppgift om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress. Även betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer måste finnas på handlingen. Med jämförbar handling avses bl.a. avräkningsnota, kvitto och köpehandling. Med handling avses även sådan som endast kan läsas med hjälp av dator eller annat tekniskt hjälpmedel (prop. 1996/97:100 s. 542).

Sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som anges här godtas som sådant skriftligt åberopande som krävs när betalningsmottagaren har F-skattsedel med villkor, FA-skatt.

Det är självfallet inget krav att innehav av F-skattsedel anges på faktura eller annan handling (utom i FA-fallen), utan kan det konstateras att betalningsmottagaren har F-skatt gäller F-skattens rätts-

verkningar, dvs. inga arbetsgivaravgifter och inget skatteavdrag. Utbetalaren kan ju på annat sätt ha fått kännedom om innehav av F-skattsedel. Om uppdragstagaren visar upp sitt F-skattebevis kan uppdragsgivaren lita på F-skatteinnehavet. För att undvika eventuell framtida tvist är det lämpligt att uppdragsgivaren kan dokumentera att en F-skattsedel åberopats genom att exempelvis ta en kopia av det uppvisade F-skattebeviset samt datera handlingen. Detta är viktigt om det skulle förhålla sig så att uppdragstagarens F-skattsedel var återkallad redan vid avtalstillfället och han hade underlåtit att återsända sitt F-skattebevis till SKV.

Oriktig uppgift om innehav

En utbetalare kan således lita på en skriftlig uppgift om F-skatteinnehav om den utformats som nyss angetts. Utbetalaren behöver inte kontrollera att uppgiften är riktig. Den som lämnar uppgiften gör det under straffansvar. I 20 kap. 2 § AFL finns införd en påminnelse om att bestämmelser om påföljd finns i skattebrottslagen för den som lämnar oriktig uppgift. Om utbetalaren skulle känna till att den skriftliga uppgiften om F-skatt är oriktig är han skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Om SKV exempelvis underrättat en uppdragsgivare redan innan priset för arbetet bestämts om att betalningsmottagaren inte längre har F-skatt gäller självfallet inte skriftlig uppgift om F-skatteinnehav.

Mer om F-skattsedlar finns att läsa i kapitel 4.

8.2.3.2 Mottagaren av ersättningen betalar särskild A-skatt (SA-skatt)

Det förekommer att personer har särskild A-skatt (SA-skatt) dvs. en debiterad preliminär A-skatt. Det kan exempelvis gälla näringsidkare som bedriver försäljningsverksamhet och som inte anser sig ha behov av någon F-skattsedel och därför inte ansökt om en sådan eller som fått en F-skattsedel återkallad. Andra exempel på personer med SA-skatt kan avse sådana som är anställda av utländska arbetsgivare för arbete i Sverige och där den anställde genom ett socialavgiftsavtal påtagit sig att betala socialavgifterna i form av egenavgifter. Det vanligaste fallet när personer har debiterats SA-skatt avser delägare i handelsbolag. Det är en vanlig missuppfattning att arbetsgivaravgifter inte behöver betalas på ersättning till den som betalar SA-skatt eftersom den debiterade SA-skatten också kan innefatta personens egenavgifter. Den som har SA-skatt har A-skattsedel. Den som betalar ut ersättning för arbete till den som har A-skattsedel är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Den omständigheten att betalningsmottagaren kan ha debiterats SA-skatt med egenavgifter i debiteringen innebär inte att utbetalaren är befriad från sin avgiftsskyldighet. De debiterade egenavgifterna i SA-skatten avser normalt inte arbetsersättningar utan avser andra inkomster, t.ex. försäljningsinkomster.

Socialavgiftsavtal

Delägare i HB

I två fall ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för arbete till den som har SA-skatt:

- ersättning från utländsk arbetsgivare när det föreligger ett socialavgiftsavtal (2 kap. 8 § SAL),
- ersättning från ett handelsbolag till delägare i bolaget (2 kap. 9 § SAL).

8.2.3.3 Ersättningar från privatpersoner

Ett annat viktigt undantag från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 6–7 § SAL. I 3 kap. 5 § finns regeln om att egenavgifter ska betalas om arbetsgivaravgifter inte ska betalas enligt 2 kap. 6 §. Bestämmelsen som tillkom i samband med F-skattereformen 1993 och som genomgått flera förändringar – senast i samband med införandet av den nya socialavgiftslagen – infördes för att göra det lättare för privatpersoner att exempelvis anlita hantverkare med A-skattsedel för mindre arbeten utan att behöva betala arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för att en ersättning ska vara undantagen från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter är följande.

1. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
2. det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen till mottagaren under året kommer att understiga 10 000 kr,
3. ersättningen får inte vara utgift i en av utgivaren bedriven näringsverksamhet,
4. det får inte vara fråga om ersättning till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken och
5. det finns ingen överenskommelse mellan parterna om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

10 000 kr

Huvudregeln är alltså att om en privatperson betalar ut ersättning för arbete (till annan än god man och liknande) ska privatpersonen inte betala arbetsgivaravgifter om det vid utbetalningstillfället kan antas att den sammanlagda ersättningen under året inte kommer att uppgå till 10 000 kr. De socialavgifter som belöper på ersättningen i fråga ska i stället betalas av mottagaren i form av egenavgifter. Parterna kan om de så önskar komma överens om att utgivaren ska betala arbetsgivaravgifter. Bestämmelsen förutsätter också att betalningsmottagaren inte har F-skattsedel eftersom innehavet av en sådan redan enligt 5 § medför att arbetsgivaravgifter inte ska betalas.

Den senaste ändringen av dessa regler gäller beloppsgränsen. Beloppet 10 000 kr var tidigare ett gränobelopp som innebar att om gränsen överskreds övergick ansvaret för socialavgifterna på

utbetalaren från första kronan. För att undvika de problem som ofta uppstod i samband med betalningar som var i närheten av beloppsgränsen infördes den nu aktuella regeln som innebär att beloppsgränsen kan överskridas utan att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgetts tidigare under året till samma person om det vid dessa tidigare utbetalningar fanns anledning anta att den sammanlagda ersättningen under året skulle komma att understiga 10 000 kr.

Exempel

En privatperson anlitar en hantverkare (som inte har F-skattsedel) i början av året för vissa installationsarbeten i badrummet. När arbetet är avslutat fakturerar hantverkaren för arbetskostnaden 9 000 kr. Till detta kommer kostnader för material med 4 500 kr samt moms. Någon överenskommelse om betalning av arbetsgivaravgifter sluts inte. Senare samma år anlitar privatpersonen samma hantverkare för ett tidigare oplanerat arbete i köket som faktureras med 3 000 kr i arbetskostnad med tillägg för material, 1 500 kr, och moms. Eftersom det fanns anledning vid den första utbetalningen att anta att den sammanlagda arbetsersättningen under året skulle understiga 10 000 kr ska privatpersonen inte betala några arbetsgivaravgifter på den första utbetalningen. När den andra utbetalningen görs känner parterna till att den sammanlagda ersättningen kommer att överskrida beloppsgränsen. Utbetalaren ska då betala arbetsgivaravgifter, men bara på 3 000 kr.

Kontrollavgift

För att SKV ska få information om detta så att avgiftsdebiteringarna blir riktiga krävs att utbetalaren redovisar korrekt på kontrollavgiften. Ersättningarna i ovanstående exempel ska därför redovisas med 9 000 kr vid kod 25 och med 3 000 kr vid kod 11 på kontrollavgiften.

Observera att bestämmelsen i 2 kap 24 § 2 st. inte är tillämplig på de nu aktuella reglerna om ersättningar från privatpersoner. I 24 § sägs att i avgiftsunderlaget ska också ingå tidigare under året avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en under en senare månad utbetald ersättning blir avgiftspliktig. Bestämmelsen tar främst sikte på den allmänna beloppsgränsen 1 000 kr (14 §) och beloppsgränsen för idrottsutövare (19 §). Ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr är inte avgiftsfria generellt utan de är undantagna från betalning av arbetsgivaravgifter. Jfr också prop. 2000/01:8 s. 101.

Överenskommelse om betalning

I regel finns inga möjligheter för parterna i ett uppdragsförhållande att förfoga över vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Den här aktuella

bestämmelsen om att utbetalaren kan komma överens med mottagaren att betala arbetsgivaravgifter är ett av de två fall där det kan förekomma. Det andra fallet avser avtal om betalning av socialavgifter som regleras i 2 kap. 8 §.

Det finns inga formkrav på hur överenskommelsen ska vara utformad. Eftersom huvudregeln är att betalningsmottagaren ska betala egenavgifter när ersättningen kan antas understiga beloppsgränsen kommer det också att ligga i betalningsmottagarens intresse att dokumentera en eventuell överenskommelse i exempelvis avtalet om arbetsuppdraget. Om utbetalaren redovisar sådan ersättning på kontrolluppgift vid kod 11 "kontant lön" är detta en signal till SKV om att utbetalaren påtagit sig ansvaret för avgifterna. Skyldigheten för privatpersoner, som här avses, att redovisa utgiven arbetsersättning på kontrolluppgift inträder när ersättningen uppgår till 1 000 kr under ett år (6 kap. 5 § LSK). Detta till skillnad från arbetsgivare i allmänhet där kontrolluppgiftsskyldigheten inträder redan vid en ersättning på 100 kr. Därutöver finns i LSK också regler som anger att mottagaren i sin självdeklaration ska upplysa om att ett avtal har träffats om att arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningen (3 kap. 17 § 2 st. LSK).

God man m.fl.

Parternas möjlighet att förfoga över vem som ska betala socialavgifterna på ersättningar som understiger beloppsgränsen för privatpersoner gäller inte enligt 2 kap. 7 § första stycket 2 SAL ersättningar som betalas ut till sådan förmyndare, god man eller förvaltare som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken. Här gäller i stället att den som är huvudman för en god man m.m. alltid är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete som betalas ut till gode mannen oavsett att huvudmannen i regel är sådan privatperson som här avses. Den allmänna beloppsgränsen – 1 000 kr – i 14 § gäller naturligtvis även här. Särreglerna om ersättningar till god man m. fl. infördes samtidigt som regeln om överenskommelse, "likställighetsavtal", infördes med verkan från 1 januari 2000.

Bakgrunden till att betalning av arbetsgivaravgifter gjordes obligatorisk för den som betalar ut ersättning för arbete till god man eller förvaltare är att det ifrågasattes om det var tillåtet att den som är god man ska kunna sluta en överenskommelse som berör hans egen ekonomi med den person han ska företräda, dvs. huvudmannen.

8.2.3.4 Avtal om betalning av socialavgifter

I normalfallet kan inte parterna i ett uppdragsförhållande komma överens om vem av parterna som ska betala de socialavgifter som belöper sig på en arbetsersättning. Reglerna i SAL är tvingande. Det finns i SAL bara två undantag från dessa tvingande regler. Det

ena undantaget är reglerna om socialavgiftsavtal.

Det andra undantaget avser ersättningar som utges av privatpersoner och finns i 2 kap. 7 § 2 st. Här finns möjlighet för parterna att komma överens om att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter i stället för av mottagaren i form av egenavgifter (se föregående avsnitt).

SA-skatt

Enligt huvudregeln i SAL är även utländska arbetsgivare skyldiga att betala arbetsgivaravgifter i Sverige när de betalar ersättning för arbete som utförs i landet. SAL:s bestämmelser om detta finns i 2 kap. 4 §. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Däremot ska dessa arbetsgivare inte göra skatteavdrag på ersättningar för arbete. Mottagarna betalar sin preliminära skatt själva genom att betala SA-skatt.

Socialavgiftsavtal

För att underlätta för utländska arbetsgivare, dvs. fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person, finns det regler som innebär att arbetsgivaren kan komma överens med den som tar emot ersättning för arbetet att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. En förutsättning är att utgivaren saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL. Tidigare benämndes en överenskommelse av detta slag för ”omvänt likställighetsavtal”. I SAL finns reglerna i 2 kap. 8 § under rubriken Avtal om betalning av socialavgifter. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen.

8.2.3.5 Ersättning från handelsbolag

SA-skatt

En delägare i ett handelsbolag beskattas för sina inkomster från bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. Delägare i handelsbolag får inte tilldelas F-skatt enbart för delägarrens intäkter från bolaget (4 kap. 10 § SBL). Delägare betalar därför i regel sin preliminära skatt genom SA-skatt. För att ett handelsbolag inte ska bli avgiftsskyldigt i den mån det betalar ut ersättning för arbete till sina delägare finns en undantagsbestämmelse i 2 kap. 9 § SAL som säger att ett handelsbolag inte ska betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget.

Delägare i handelsbolag ska betala egenavgifter på överskottet av näringsverksamheten enligt huvudregeln i 3 kap. 3 § jämfört med 11 § som behandlar ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel. Av det sistnämnda stadgandet framgår att en ersättning inte ska beläggas med egenavgifter om utgivaren enligt bestämmelserna i 2 kap. ska betala arbetsgivaravgifter.

8.2.4 Avgiftspliktig ersättning

Vad som utgör avgiftspliktig ersättning för arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. 10 och 11 §§ SAL. I 10 § anges att arbetsgivaravgifter ska betalas på löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Detsamma gäller för annat som ges ut med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension. Vissa andra ersättningar som anges i 11 § ska likställas med ersättning för arbete. Dessa ersättningar är

1. kostnadsersättning utom sådan som ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL,
2. garantibelopp enligt lönegarantilagen,
3. ersättning som utges till en allmän försäkringskassa enligt 24 § 1 st. lagen (1991:1047) om sjuklön, varvid ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser,
4. Marie Curie-stipendium från en svensk utgivare och
5. ersättning från semesterkassa

De olika slagen av avgiftspliktiga ersättningar behandlas i det följande.

8.2.4.1 Ersättning för arbete eller köp av vara

Det är endast den som betalar ut ersättning för arbete som kan bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Den som har köpt en vara eller en rättighet ska inte betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid klar. Den ersättning som en datakonsult erhåller för att omarbete ett kundföretags datarutiner utgör ersättning för arbete, betalning för utförda tjänster. Om konsulten inte har F-skatt ska företaget göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Om företaget i stället köper ett färdigt program som datakonsulten utarbetat i annat sammanhang bör transaktionen behandlas som köp av vara/rättighet. Den ersättning en patient betalar till sin tandläkare utgör ersättning för arbete medan det en restauranggäst betalar för en måltid på en restaurang bör jämföras med köp av vara. Den som köper en tavla av en konstnär betalar för köp av vara. Den som uppdrar åt en konstnär att måla sitt porträtt ger ut ersättning för arbete.

Som ytterligare exempel på gränsdragningsproblem kan nämnas när ett företag vill hålla ett möte på en konferensanläggning. Den som tillhandahåller konferenslokaler tillhandahåller ofta samtidigt allehanda tjänster, t.ex. ljudtekniker, kopieringshjälp, möblering av möteslokaler, måltider och hotellrum. Det beställaren betalar för är i huvudsak möteslokaler och övernattningsrum samt för måltider.

Det förhållandet att det i detta ”paket” också ingår ersättning för arbete, bör inte förta att hela arrangemanget ska jämföras med köp av vara.

I propositionen till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) anges på s. 172 ett exempel på problemen: ”Den som t.ex. köpt och sedan för ett högre pris sålt en bil kan – om han lagt ner arbete på bilen – kanske vara benägen att betrakta en del av försäljningsvinsten som ersättning för arbete. Den som köper bilen av honom ska emellertid inte göra skatteavdrag eftersom köpeskillingen från köparens synpunkt inte är att anse som ersättning för sådant arbete som utförts åt honom.” Den beskrivna gränsdragningsproblematiken gäller självfallet också för arbetsgivaravgifter.

Bärplockare

I RÅ 2003 ref. 89 har RR prövat frågan om en ersättning ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter. Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetstillstånd för ett stort antal personer från olika länder som skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Arbetstillstånd utfärdades avseende bärplockning för den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten.

SKM påförde arbetsgivaravgifter på ersättningarna då fråga var om anställningsförhållanden.

Länsrätten instämde i SKM:s bedömning.

Kammarrätten däremot ansåg att de enskilda bärplockarna inte haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till det bolag som ordnat arbetstillstånd för bärplockarna. Bolagets ersättning till plockarna ansågs följaktligen ha varit ersättning vid köp av vara.

Regeringsrätten konstaterade först att reglerna i dåvarande SAL föreskriver att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som är arbetsgivare. Även om ett anställningsförhållande inte föreligger ska den som ger ut ersättning för utfört arbete i vissa fall anses som arbetsgivare.

Regeringsrätten skriver i sina domskäl:

”Av handlingarna framgår vidare bl.a. följande. Bolaget har hos stugbyar och campingplatser belägna i anslutning till elva platser där bolaget köpt upp bär preliminärt bokat logi åt bärplockarna. På dessa platser har bolaget haft företrädare som talat samma språk som plockarna och som tagit emot bär mot kontant betalning. Kostnaderna för bl.a. resor och logi har bärplockarna fått stå för själva. Ett stort antal av de

personer som omfattades av arbetserbjudandena kom till Sverige för att plocka bär.

Utredningen ger vid handen att bolaget bedrivit ett förhållandevis omfattande organisatoriskt och administrativt arbete inriktat på de nu aktuella bärplockarna. Bolaget har sålunda svarat för väsentliga funktioner som legat till grund för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetstillstånd på grundval av uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget har därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av de nu aktuella personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Såvitt framgår har inte någon vid sidan av bolaget haft en ledande roll när det gäller att se till att verksamheten kunde fungera som skedde. Sammantaget finner Regeringsrätten att bolaget deltagit i verksamheten i sådan omfattning och på sådant sätt att bolaget får anses ha anlitat de ifrågakommande personerna för arbete (bärplockning) för bolagets räkning. Bolagets utbetalningar skulle därför ses som ersättningar för utfört arbete i den mening som avses i socialavgiftslagen.”

RR fann således att bolaget genom sina arrangemang hade agerat på ett sådant sätt att bolaget därigenom ansågs ha anlitat ett antal personer som skulle utföra arbete åt bolaget genom att plocka bär. Betalningarna till plockarna ansågs som ersättning för arbete och inte som betalning för levererade produkter. Ersättningarna omfattades inte av bestämmelsen om skattefrihet för vissa intäkter av försäljning av vilt växande bär som den skattskyldige plockat själv i 8 kap. 28 § IL. Den regeln gäller inte om ersättningen utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst.

8.2.4.2 Royalty

Gränsdragningsproblem av ovannämnt slag uppstår ofta vid utbetalningar av upphovsrättsliga ersättningar. Den fråga som måste besvaras är om betalningen utgör ersättning för arbete eller är betalning för själva upphovsrätten, dvs. kan jämföras med köp av vara. Av 13 kap. 11 § IL framgår som huvudregel att den som får ersättning i form av royalty anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock till inkomstslaget tjänst.

Kontrolluppgift

Den som betalar ut royalty är alltid skyldig att lämna kontrolluppgift på ersättningen oavsett om royaltyersättningen avser betalning för en rättighet (7 kap. 3 § p. 4 LSK) eller om royaltyn

	utgör ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 6 kap. 1 § LSK.
Självständig verksamhet	En royaltyersättning som utges till en mottagare som inte har F-skatt kan således antingen utgöra ersättning för arbete och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter eller anses som inkomst från verksamhet som bedrivs självständigt. Även om den självständiga verksamheten inte räknas som näringsverksamhet utgör ersättningen ändå underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4 § SAL.
Tillfälligt författarskap m.m.	En royaltyinkomst på grund av tillfälligt bedriven konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet som utförts på beställning av en uppdragsgivare är att anse som ersättning för arbete och utbetalaren av royaltyersättningen blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter om mottagaren saknar F-skattsedel. Om däremot t.ex. en författare erbjuder bokförlag ett färdigt verk eller en uppfinnare säljer rätten till sin uppfinning bör utbetalda ersättningar anses som tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet och beläggas med egenavgifter oavsett vilken skatteform som gäller för betalningsmottagaren. Ersättningen som författaren, uppfinnaren etc. erhåller i sådana situationer räknas således inte från utbetalarens synpunkt som ersättning för arbete och utbetalaren ska inte betala arbetsgivaravgifter även om mottagaren har A-skatt. Utbetalaren har köpt en rättighet. Ur betalningsmottagarens synpunkt utgör däremot royaltyn en ersättning för hans arbete att skapa det verk som rättigheten avser. Ersättningen utgör då för honom pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. 6 § 1 st. p.2 LIP.
STIM-pengar	De s. k. STIM-pengar som betalas ut till kompositörer när deras verk framförs offentligt, t.ex. i radio eller TV, räknas ur utbetalarens synvinkel inte som ersättning för arbete. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas.
Ärvd royalty	Om rätten till royalty ärvs anses inte royaltyn som ersättning för arbete vare sig ur utbetalarens eller mottagarens synvinkel. Om den ursprungliga verksamhet som royaltyn härrör ur utgjorde tjänst ska även den ärvda royaltyn beskattas i inkomstslaget tjänst. I sådant fall ska royaltyn inte utgöra underlag för några socialavgifter, varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Om däremot den ursprungliga verksamheten var en näringsverksamhet, torde den ärvda royaltyn utgöra inkomst av passiv näringsverksamhet för mottagaren och därför underlag för SLF.
8.2.4.3 Vinster vid lotterier och pristävlingar	
Lotteri	Inte sällan uppstår frågor om arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningar som utgörs av vinster vid lotterier och pristävlingar. Vinst i svenskt lotteri är skattefri enligt 8 kap. 3 § IL. Sådan vinst

Pristävling

beläggs i stället med en särskild lotterivinstskatt. Om ett arrangemang betraktas som ett lotteri åligger det anordnaren att erlagga lotterivinstskatten. Betraktas arrangemanget däremot som en pristävling är vinsten inkomstskattepliktig för vinnaren i inkomstslaget tjänst. Detta gäller om vinsten utgår i pengar eller på annat sätt och om den kan anses utgöra ersättning för en utförd – om än ofta obetydlig – prestation. Eftersom i princip allt som beskattas i inkomstslaget tjänst också ska utgöra underlag för socialavgifter blir den som ger ut vinsten skyldig att betala arbetsgivaravgifter på vinst i pengar under förutsättning att beloppet uppgår till 1 000 kr eller mer och mottagaren inte har F-skattsedel. I vissa fall är tävlingsvinster skattefria, se nedan vid kantrubriken skattefria tävlingsvinster. Tävlingsarrangören eller den som ger ut vinsten ska betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL. Jfr också prop. 1989/90:110 s. 377 där följande sägs beträffande tävlingsvinster och liknande ersättningar.

”Även tillfälliga förvärvsinkomster berörs av avgiftsbeläggning. Här avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om priser från fiske- eller kunskapstävlingar eller vinster från deltagande i reklamtävlingar. Hit hör även skattepliktiga inkomster från hobbyverksamhet enligt mitt förslag om viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete eller prestation.”

Lotteri

Definitionen på ett lotteri finns i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses en verksamhet där en eller flera deltagare med eller utan insats, kan få en vinst till högre värde, än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom bland annat lottning, gissning eller liknande förfaranden. När det gäller att bedöma om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet (jfr prop. 1993/94:182 s. 52f.). Ett lotteri får i regel bara anordnas efter tillstånd. Vissa undantag från tillståndskravet finns och gäller främst ideella föreningar om högsta vinsten är högst 1/6 basbelopp och andra anordnare om högsta vinsten är högst 1/60 basbelopp.

Lotterivinst från arbetsgivare

Vinster i ett lotteri som en arbetsgivare anordnar för de anställda bör anses som ersättning för arbete och därför beskattas på samma sätt som lön och andra ersättningar från arbetsgivaren. RÅ 1986 ref. 44 avsåg ett bolag som skulle trycka upp dekaler att fästa på bilar tillhörande personer som var medlemmar i bolagets personalförening. Bolaget lämnade medel till föreningen, som lottade ut resor till dekal användarna. RR fann att resan skulle anses som en förmån på grund av anställningen, eftersom förutsättningen för att vinna en resa var att man var anställd i bolaget och utförde en

särskild prestation genom att använda dess dekal. Detta gällde oavsett att förmånen gjorts beroende av utfallet i ett lotteri. Frågan om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Personalföreningen torde vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter på resans värde med stöd av 2 kap. 10 § SAL, då det här är fråga om ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”.

Skattefria tävlingsvinster

Tävlingsvinster i annat än kontanter är enligt 8 kap. 4 § IL skattefria om värdet inte överstiger 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kr (= 1 200 kr 2004). Detta gäller under förutsättning att vinsten inte hänför sig till anställning eller uppdrag. Om vinsten består av minnesföremål är den skattefri oavsett värdet. Som tävlingsvinst i detta sammanhang avses t.ex. vinst i idrottstävlingar.

Tävlingsvinster som lämnas med anledning av någon prestation är som ovan sagts skattepliktiga i sin helhet i inkomstslaget tjänst. De utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete och är underlag för socialavgifter. Avgörande för frågan om det ska betalas arbetsgivaravgifter eller egenavgifter är om inkomsten kan anses utgöra ersättning för arbete för någon annans räkning eller inte. Det kan t.ex. vara ett företag som i reklamsyfte anordnar en sloganpristävling öppen för alla och där pristagaren utses av arrangören. Eftersom vinsten bygger på en prestation ska den beskattas i inkomstslaget tjänst och vara underlag för socialavgifter. Här torde föreligga en form av uppdragsförhållande då arrangören inbjudit den som så önskar att utföra en prestation åt denne. Därför bör utgivaren av tävlingsvinsten vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter om vinstens värde är minst 1 000 kr såvida vinsten inte är skattefri enligt 8 kap. 4 § IL (dvs. avser minnesföremål eller har ett värde som inte överstiger 1 100 kr om vinsten inte består av kontanter eller liknande). Det ställs inga krav på prestationens höjd. Tävlingsvinsten är således skatte- och avgiftspliktig även om den prestation som ligger till grund för vinsten varit obetydlig.

Vinster i TV-program

I förhandsbeskeden RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163 gällde frågan om de vinster som erhöles av tävlande som medverkade i TV-program ("Lagt kort ligger" resp. "24 karat") skulle beskattas som lotterivinster. RR fann att priserna skulle anses utgöra ersättning – utöver själva gaget – för deltagande i det TV-program i vilket tävlingen ingick. Priserna skulle således beskattas i inkomstslaget tjänst och utgöra underlag för arbetsgivaravgifter.

8.2.4.4 Kontant lön

Löner, arvoden och annan ersättning för arbete är avgiftspliktig oavsett hur ersättningen benämns. Som exempel på olika slag av

ersättningar som är avgiftspliktiga kan nämnas:

- ackordsersättning och ackordskompensation
- avgångsvederlag
- bidrag från arbetsgivaren till bostadskostnader
- bonus
- driftstillägg
- felräkningspengar
- färdtidsersättning
- ersättning för förlorad arbetsförtjänst
- gratifikation
- helgdagslön/helgdagsersättning
- jour- och beredskapsersättning
- kosterersättning som utges t.ex. i samband med övertidsarbete
- på arbetstagare belöpande kostnader för mätningsavgift
- permitteringslön
- provision
- repetitionsövningsbidrag och annan ersättning från arbetsgivare under militärtjänst
- reseersättning för resor till och från arbetet. Detta gäller inte de resekostnadsbidrag vid dagliga resor som bl.a. enligt avtal betalas till vissa anställda inom byggnads-, måleri- och rörbranscherna till den del de inte överstiger avdragsgilla belopp.
- sammanträdesarvode
- semesterersättning. I de fall semestermedel utbetalas av semesterkassa, vilket förekommer i byggbranschen, är det semesterkassan som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter
- sjuklön, som utges under sjuklöneperioden dvs. dag 2–21 under sjukdomsfallet
- tantiem

Som ovan nämnts krävs det inte att mottagaren varit anställd hos utgivaren för att avgiftsskyldigheten ska inträda. Det krävs inte heller att det arbete som ersättningen avser har utförts åt utgivaren av ersättningen. Det saknar också betydelse för avgiftsskyldigheten om ersättningen utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet för mottagaren om denne saknar F-skattsedel.

Förskott på lön

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Arbetsgivaravgifter ska redovisas och betalas för varje månad. Det innebär att om förskottslön betalas ut månaden före ordinarie lönemånad ska arbetsgivaravgifterna betalas i månaden efter att förskottet utbetalades oavsett att beloppet hänför sig till en annan månad än utbetalningsmånaden. Som förskott på lön ska inte räknas s. k. reseförskott. Sådant förskott utgör ett förskott på en kostnadsersättning och regleras genom att den anställde efter slutförd tjänsteresa lämnar reseräkning till sin arbetsgivare. Om förskottet då visar sig överskrida de avdragsgilla kostnaderna för resan återbetalas vanligen överskjutande del av förskottet till arbetsgivaren. Om så inte sker ska överskjutande belopp hanteras som avgiftspliktig lön. Se beträffande skatteavdrag från förskott kapitel 6 avsnitt 6.8.1.1.

Lön eller lån

I vissa fall uppstår svårigheter att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som nyss sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan beskattning såsom för kontant lön görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet i regel inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det är parterna som har att visa att det är fråga om lån och inte lön, vilket enklast görs genom att det upprättas lånehandlingar där lånevillkoren framgår eller på annat sätt. Det finns civilrättsligt inga formkrav på ett låneavtal. Ett avtal kan således träffas muntligt.

Avräkningskonto

När det inte föreligger ett normalt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd kan det bli större svårigheter att skilja lån från lön. Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL) framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. sina ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön, som ju inte är lån omfattas därför inte av låneförbudet. Det är inte ovanligt att huvudägaren i fåmansföretag bokför sina à-contouttag ur rörelsen på ett avräkningskonto. Sådana à-contouttag anses i allmänhet som förskott på lön eller som direkt löneutbetalning. Enligt kontantprincipen är då arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter och redovisa avdragen A-skatt månaden efter uttaget. Dessa slag av à-contouttag måste slutregleras senast vid utgången av företagets räkenskapsår. Har ägarens uttag inte redovisats bör de i allmänhet betraktas som löneuttag om inte omständigheterna utvisar annat (jfr. SOU 1989:2 s. 170). Det bör i sådana fall vara den skattskyldige som har att visa att det varit fråga om ett lån redan vid uttagstillfället dvs. att det då förelåg en återbetalningsskyldighet och återbetalningsavsikt.

Förbjudet lån

Om uttagen ska behandlas som sådant förbjudet lån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § IL ska arbetsgivaravgifter inte ska betalas på uttagen. Skälet till det är att ett lån, om än förbjudet, inte betraktas som en ersättning för arbete och därför inte heller av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (prop. 2000/01:8 s. 107).

8.2.4.5 Återbetalning av lön – återkrav

FÅAB

Det förekommer att det vid ett fåmansföretags bokslut framkommer att det inte funnits utrymme för det löneuttag ägaren eller ägarna gjort under räkenskapsåret och att ägarna därför återbetalar lönerna helt eller delvis till bolaget. Om en sådan återbetalning görs efter utgången av inkomståret för ägaren torde den inte påverka vare sig inkomsttaxeringen för ägaren eller avgiftsskyldigheten för bolaget för det aktuella inkomståret. De under detta år utbetalade ersättningarna utgjorde enligt kontantprincipen avgiftsgrundande lön detta år. Ett belopp som av såväl bolaget som aktieägaren ursprungligen betecknats som lön kan inte ändra karaktär för att del av beloppet återbetalas ett senare år. Återbetalning av lön som görs under samma inkomstår som utbetalningen gjordes, ska däremot beaktas vid såväl inkomsttaxeringen som vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Det bör dock krävas att en verklig återbetalning har skett. Om exempelvis ägaren löpande under året tagit ut lön som också redovisats löpande i SKD och lönen sedan ombokats mot bolagets avräkningskonto mot delägaren bör detta inte ses som en reell återbetalning. Stöd för detta synsätt finns i en dom från Kammarrätten i Göteborg 1995-05-16 i mål nr 708-1993.

Återkrav

Har däremot en arbetsgivare av misstag utbetalat lön till en anställd som därefter återkrävs blir rättsläget annorlunda. Det kan t.ex. inträffa att ett företag fortsätter att utbetala lön en tid efter att en anställning upphört. Ett återkrav av sådan misstagsutbetalning medför att den f.d. anställde inte beskattas för beloppet och arbetsgivaren kan därför erhålla återbetalning av de arbetsgivaravgifter som erlagts på beloppet.

Ej beskattning

Om det i efterhand har konstaterats att lön, pension, ersättning från försäkringskassa m.m. har blivit utbetald med för stort belopp under något tidigare inkomstår kan mottagaren i ett sådant fall bli skyldig att under ett senare år betala tillbaka vad han har uppburit för mycket. Det är härvid i allmänhet fråga om belopp som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

Fråga uppkommer då om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett eller taxeringen för det

beskattningsår då inkomsten uppburits.

Har återbetalning skett av annan anledning än brott mot klausul i anställningsavtal torde korrigerings få göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 not. Fi 28, där RR förklarade att ett återbetalat tantiembelopp ”icke utgjort för klaganden beskattningsbar inkomst”. RR har också i ett stort antal liknande fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (se t.ex. RÅ 1950 not. Fi 167, RÅ 1956 not. Fi 1855, RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

RR har i några fall ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1959 not. Fi 975, RÅ 1970 not. Fi 1413 och RÅ 1974 ref. 5. Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare. RR har i dessa fall ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten.

Återbetalning av arbetsgivaravgifter

Har arbetsgivaren riktat ett krav mot den anställde om återbetalning av felaktigt utbetald lön kan arbetsgivaren begära återbetalning hos SKV för de arbetsgivaravgifter som belöper på det återkrävda beloppet. Arbetsgivarens begäran innebär en omprövning av arbetsgivaravgifterna för de redovisningsperioder som de aktuella beloppen avser.

Det är i normalfallet inte en förutsättning för nedsättning av taxering och arbetsgivaravgifter att det återkrävda beloppet faktiskt återbetalats utan det torde räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav har riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not. 267).

Enligt domen har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna har nedsatts med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle ske enligt avbetalningsplan som omfattade flera år.

Om arbetsgivaren sedermera efterskänker kravet på återbetalning inträder skattskyldighet för mottagaren det år skulden efterskänks. Arbetsgivaravgifter ska betalas på det efterskänkta beloppet genom omprövning av avgifterna för det år beloppet efterskänktes.

8.2.4.6 Lön eller pension

I 2 kap. 10 § SAL sägs uttryckligen att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på utgiven pension. Arbetsgivaren ska i stället betala särskild löneskatt på sina kostnader för anställdas pensionering enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskost-

nader (SLPL). Underlaget för sådan löneskatt redovisas i arbetsgivarens självdeklaration och fastställs vid inkomsttaxeringen. Denna form av löneskatt får inte sammanblandas med reglerna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SFS 1990:659), som betalas i stället för arbetsgivaravgifter på bl.a. lön eller annan ersättning för arbete till den som vid årets ingång fyllt 65 år.

Ibland uppstår gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra om viss ersättning ska anses som avgiftspliktig lön, avgiftspliktigt avgångsvederlag eller sådan pension som inte är avgiftsgrundande. Skattereglerna om vad som ska avses med pension finns i 10 kap. 5 § IL. Där anges bl.a. att pension är ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst. Pension är något som utbetalas till den som upphört att utföra förvärvsarbete åt utbetalaren. Pension utbetalas också i regel periodiskt antingen livsvarigt eller under en begränsad tid. Till grund för pension ligger normalt en pensionsutfästelse där arbetsgivaren utlovat att från en viss framtida tidpunkt börja utbetala pension till den anställde

Det finns inga bestämmelser om lägsta åldersgräns respektive krav på viss tidsperiod under vilken pensionsutbetalningarna ska utgå. Även belopp utbetalade till personer under 55 år torde i undantagsfall kunna betraktas som pension. För vissa kategorier, t.ex. balett-dansörer, kan det finnas avtal om lägre pensionsålder. Även övriga förutsättningar bör vara uppfyllda för att ersättningen ska hänföras till pension, dvs. grunda sig på någon form av pensionsutfästelse och betalas ut periodiskt till någon som inte samtidigt utför arbete åt utbetalaren. Det förekommer också att pension utges till idrottsutövare efter att de avslutat den aktiva karriären.

När det gäller pensionstidens längd finns uttalanden i SOU 1985:63 s. 132 som kan ge viss vägledning. Där sägs bl.a. följande: ”I begreppet pension får emellertid anses ligga att ett belopp ska utgå periodiskt under viss tid efter avslutad anställning.” Vidare sägs att avgångsvederlag inte är pension och ”Det samma bör gälla om ett vederlag utgår under mycket begränsad tid efter anställningens slut. Enligt reglerna för pensionsförsäkring ska belopp på grund av sådan försäkring utgå under minst fem år. Detta kan tas som stöd för att om belopp utgår under minst fem år är arrangemanget att anse som pension.”

Om belopp rubricerade som pension utbetalas till anställd, som fortsätter att förvärvsarbeta åt arbetsgivaren i ungefär samma utsträckning som innan pensionen började betalas ut, bör beloppen i stället anses som kontant lön för utfört arbete. Utbetalaren har att visa att ersättningarna är pension t.ex. genom att den anställde har minskat sin arbetstid och att pensionen därför utgör kompensation för den lön den anställde går miste om på grund av arbetstids-

minskningen. Särskilt höga krav på bevisningen bör ställas när den anställde har ett starkt ägarinflytande i arbetsgivarens verksamhet och därför själv kan påverka löner och pensioner.

8.2.4.7 Ersättning med anledning av ett avtal om arbete

Med lokutionen ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete” i 2 kap. 10 § SAL vill lagstiftaren markera att en ersättning inte nödvändigtvis behöver utgöra en direkt ersättning för arbete för att vara avgiftspliktig. Det är tillräckligt att ersättningen har sin grund i ett bakomliggande avtal om arbete. Avgångsvederlag och arbetsrättsliga skadestånd är exempel på sådana avgiftspliktiga ersättningar. Med avtal om arbete avses både anställningsavtal och uppdragsavtal (prop. 2000/01:8 s. 103).

Avgångsvederlag

I samband med att personer omedelbart skiljs från sina anställningar utbetalas ibland stora avgångsvederlag. Avgångsvederlag utgörs ofta av dels lön under skälig uppsägningstid, dels av ersättningar av skadeståndsrättslig natur. Vanligen har avgångsvederlagets storlek bestämts i samband med uppsägningen. Båda delarna av avgångsvederlaget utgör skattepliktig inkomst av tjänst och är underlag för fulla arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om vederlaget utbetalas periodiskt med viss andel årligen under ett antal år.

Avgiftsskyldighet för avgångsvederlag i sin helhet infördes i och med skattereformen. Tidigare togs avgifter endast ut på den del av vederlaget som ansågs utgöra uppsägningslön. Överskjutande del ansågs utgöra sådant skadestånd som då inte var avgiftspliktigt. Skattereformen innebar att så gott som samtliga inkomster i inkomstslaget tjänst, som inte var särskilt undantagna, skulle grunda rätt till socialförsäkringsförmåner och därmed utgöra underlag för fulla avgifter. Då tveksamhet fortfarande rådde beträffande avgiftsskyldigheten för avgångsvederlag gjordes ett förtydligande i frågan i prop. 1990/91:54 s. 164 angående andra avgångsvederlag från arbetsgivare än sådana som utgår på grund av avtalsförsäkringar (AGB, AGS och TFA): ”Beträffande andra avgångsvederlag än de i det föregående nämnda finns enligt min mening inte tillräckliga skäl till särbehandling i förhållande till andra anställningsinkomster. Eftersom avgångsvederlag så gott som alltid torde ha sin grund i ett anställningsförhållande kommer de regelmässigt att utgöra inkomst av tjänst. Med hänsyn till de tidigare nämnda förändringarna i AFL och SAL kommer de dessutom normalt att utgöra underlag för fulla socialavgifter samt bli förmånsgrundande.”

Lagstodet för uttag av arbetsgivaravgifter på avgångsvederlag finns alltså i 2 kap. 10 § första stycket SAL, ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. Även om avgångsvederlaget

delvis utgör betalning för att "köpa ut" en anställd och därför inte kan anses som ersättning för utfört arbete blir det avgiftspliktigt genom kopplingen till den tidigare anställningen.

Skadestånd

Samma resonemang som förs beträffande avgångsvederlag gäller också för skadestånd som en arbetsgivare utbetalat till en anställd eller f.d. anställd. Ett sådant skadestånd från arbetsgivare utgör så gott som alltid skattepliktig inkomst av tjänst för den anställde. Om skadeståndet utgör kompensation för någon arbetsrättslig kränkning som arbetsgivaren gjort sig skyldig till, torde skadeståndet inte kunna anses som ersättning för utfört arbete. Skadeståndet, även om del av det betecknas som ideellt skadestånd, får ändå anses ha sådan koppling till anställningen att det utgör underlag för arbetsgivaravgifter såsom utgivet "med anledning av ett avtal om arbete".

Avgiftsskyldigheten för sådana skadestånd, avgångsvederlag och liknande ersättningar får anses numera helt klarlagd med hänsyn till lagtextens formulering även om ersättningen i fråga inte utbetalas av mottagarens arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. I 1981 års lag om socialavgifter var motsvarande bestämmelse så utformad att det kunde ifrågasättas om avgiftsskyldigheten i fall som här avses var utsträckt till att gälla när skadeståndet och liknande utgavs av annan.

Löneavstående

Det kan förekomma att en person som har rätt till lön, arvode eller annan ersättning för arbete, frivilligt till förmån för annan avstår från rätt till ersättning för arbetet. Exempelvis kanske en uppdragstagare, som har rätt till betalning för sitt uppdrag, ber sin uppdragsgivare att ersättningen inte ska betalas ut till honom utan att beloppet i stället ska betalas till någon ideell organisation för välgörande ändamål. Trots detta ska uppdragstagaren beskattas för ersättningen och uppdragsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter på beloppet. Skälet till att uppdragstagaren ska beskattas är att han har förfogat över ersättningen, den har varit tillgänglig för lyftning för honom. Jfr det s. k. Gratia Dei-målet, RÅ 1962 ref. 46.

En annan situation uppkommer om en anställd genom överenskommelse med sin arbetsgivare avstår från en del av sin lön. De numera vanligt förekommande s. k. bruttolöneavdragen i samband med avtal om lån av dator från arbetsgivaren medför inte att den anställde ska beskattas för den lön han avstår från genom bruttolöneavdraget. Vad som här sker är att den anställde bytt ut kontant lön mot skattefri förmån. Bruttolöneavdragen ska i realiteten anses som en överenskommelse mellan arbetsgivare och anställd om en ny lägre lön. Jfr också RÅ 2000 ref. 4 som behandlar beskattningstidpunkten för intjänad bonus. Storleken på intjänad bonus föregående år fastställdes den 1 mars. Senast den 1

april skulle de anställda meddela om de önskade bonusen utbetald kontant i april eller senare i form av pension. Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av RR, fann att för de anställda som valde pensionslösning i stället för kontantutbetalning ska beskattningen uppskjutas till dess pensionsutbetalning sker.

8.2.5 Förmåner

Som framgår av 2 kap. 10 § SAL ska också värdet av förmåner ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Att förmånerna ska vara skattepliktiga framgår av 12 § där det anges att en ersättning är avgiftsfri om den är skattefri enligt IL. Det är inget krav för avgiftsskyldigheten att arbetstagaren också beskattas för förmånerna utan det räcker med att det är fråga om sådan förmån som i princip är skattepliktig enligt IL. Exempelvis ska i vissa fall arbetsgivaravgifter betalas för anställda som sänts ut för arbete utomlands. Sådana anställda kan vara befriade från att betala inkomstskatt i Sverige. Om en sådan anställd erhåller t.ex. fri bil, bostad eller annan skattepliktig förmån vid arbetet utomlands ska arbetsgivaravgifter betalas (förutom på ev. kontant lön) på förmånernas sammanlagda värde även om förmånshavaren inte beskattas i Sverige.

8.2.5.1 Värderingen

Frågan om hur förmånerna ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 10 § SAL genom en hänvisning till 9 kap. 2 § SBL. I det senare lagrummet sägs att förmånerna ska värderas i enlighet med vad som gäller för beräkning av skatteavdrag i 8 kap. 14, 15 och 17 §§ SBL med undantag för drivmedelsförmån i samband med bilförmån som ska värderas till marknadsvärdet. Vidare sägs i 9 kap. 2 § SBL att på begäran av arbetsgivaren får SKV bestämma värdet av bil-, kost- och bostadsförmån på ett justerat värde. Det justerade värdet ska då vara underlag för arbetsgivaravgifterna.

Värderingsreglerna i 8 kap. SBL anger att om arbetstagaren, förutom kontant ersättning för arbetet, får andra förmåner, ska skatteavdraget (och därmed också arbetsgivaravgifterna) beräknas efter förmånernas sammanlagda värde (14 §). Värdet av förmånerna ska beräknas enligt bestämmelserna i IL (17 §) med undantag för förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad (15 §).

Bostadsförmån

Bostadsförmån värderas vid beräkning av såväl arbetsgivaravgifter som skatteavdrag enligt vissa schabloner. SKV tar årligen fram särskilda värdetabeller där förmånsvärden anges med belopp per kvadratmeter bostadsyta och månad respektive år. Landet har indelats i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boende-

kostnader. Ett förmånsvärde bestäms för varje område. Dessutom fastställs ett värde för bostäder belägna på landsbygd. Detta värde ska motsvara 90 % av det lägsta värde som fastställts för de olika områdena. Som underlag för schablonvärdena ligger hyresundersökningar utförda av Statistiska Centralbyrån. Vid inkomsttaxeringen däremot gäller inte dessa schabloner utan värderingen görs med utgångspunkt i hyrespriset på orten, dvs. marknadsvärdet.

Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll

I samband med att det infördes nya regler om förenklad skattedeklaration i 10 kap. 13 a § SBL infördes samtidigt särskilda regler för förmånsvärderingen av kost och bostad. Reglerna som finns i 61 kap. 3 a § IL ska tillämpas på värdet av bostads- och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Värdet av fri bostad ska beräknas till 600 kr för hel kalendermånad. Om förmånen endast har utgått under en del av månaden ska värdet beräknas till 20 kr per dag. Värdet av fria måltider ska beräknas till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag ska inte tas upp. Se vidare i kapitel 6 avsnitt 6.8.2.1.

Fritt drivmedel vid bilförmån

Fritt eller delvis fritt drivmedel som utges i samband med bilförmån ska enligt 61 kap. 10 § IL värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde ska också utgöra underlag för skatteavdrag och redovisas på kontrolluppgiften för den anställde. Av 9 kap. 2 § 1 st. SBL ska däremot värdet av det fria drivmedlet beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkning vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Detta är det enda exempel där det särskilt anges att underlaget för arbetsgivaravgifter avviker från det värde som ligger till grund för beskattningen. Observera att regeln om uppskrivning av värdet i förhållande till marknadsvärdet endast gäller för drivmedel i samband med bilförmån. Om arbetsgivaren svarar för drivmedel till den anställdes privata bil ska förmånsvärderingen även vid inkomstbeskattningen avse drivmedlets marknadsvärde.

Justerat förmånsvärde

Den som åtnjuter de schablonvärderade förmånerna avseende bil, kost och bostad kan, om det föreligger synnerliga skäl, få förmånsvärdet justerat vid inkomsttaxeringen. SKV kan på begäran från arbetsgivaren bestämma värdet av dessa förmåner vid beräkning av arbetsgivaravgifter till ett justerat belopp om dessa värden på grund av synnerliga skäl ska justeras enligt IL. Ett sådant beslut om justerat förmånsvärde ska också tillämpas vid beräkning av skatteavdrag, vilket framgår av 8 kap. 16 § SBL.

Ansökningar om att få tillämpa justerat förmånsvärde enligt denna punkt avser oftast frågor om bilförmåner. SKV:s ställningstagande innebär en förhandsprövning. Beslutet bygger på uppgifter som arbetsgivaren lämnar om hur ifrågavarande bil är avsedd att

användas, t.ex. att den kommer att vara lastad med tung och skrymmande last eller att den under inkomståret ska ha sådan fast inredning etc. som gör bilen mindre lämpad för privat användning.

Ett beslut om justerat förmånsvärde har enbart betydelse för beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Beslutet är inte bindande vid inkomsttaxeringen. Det justerade förmånsvärdet ska anges på kontrolluppgiften och ligger därför till grund för det taxeringsförslag som finns förtryckt på inkomstdeklarationen. På kontrolluppgiften ska emellertid arbetsgivaren genom en kryssmarkering ange att förmånsvärdet har justerats (6 kap. 6 § 1 st. 4 LSK). SKV har därför möjlighet att vid deklarationsgranskningen i efterhand pröva om det fortfarande finns skäl att justera förmånsvärdet.

Även det schablonberäknade bostadsförmånsvärdet kan på ansökan justeras (9 kap. 2 § 2 st. 2 SBL). Justering kan ske om schablonvärdet avviker med mer än 10 procent av marknadshyran för bostaden (61 kap. 2 § IL). Om en tjänstebostad är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver, ska förmånsvärdet vid inkomsttaxeringen fastställas till värdet av en normal bostad för dem. Detta gäller bara om bostadens storlek beror på representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten (61 kap. 20 § IL). Om ett på sådant sätt beräknat förmånsvärde avviker från schablonen med mer än 10 procent kan SKV också i denna situation på ansökan justera förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Hur förmåner ska värderas vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan sammanfattas så att värderingen görs enligt IL med undantag av

annan bostad här i landet än semesterbostad och som inte heller avser bostadsförmån i arbetsgivarens hushåll,
 - fritt drivmedel vid bilförmån.

8.2.5.2 Indirekt förmån

Det saknar betydelse om det är den anställda eller en anhörig till honom som åtnjuter en förmån från den anställdes arbetsgivare. I båda fallen beskattas den anställda för värdet som inkomst av tjänst eftersom förmånen har sin grund i anställningen och arbetsgivaravgifter betalas på hela förmånsvärdet. Jämför t.ex. RÅ 1996 ref. 16. Målet gällde en sambo till företagsledaren i ett fåmansföretag som köpt ut en leasingbil till förmånligt pris. Kvinnan som köpt bilen var inte anställd av fåmansföretaget och hon hade inte gemensamt barn med företagsledaren. RR ansåg att företagsledaren själv tillgodofört sig en förmån från bolaget – köp av bil till nedsatt pris – genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av bilen direkt från bilföretaget.

Ett annat rättsfall som behandlar beskattningen av s. k. indirekt förmån är RÅ 1989 ref. 57. Målet gällde hustrun till en anställd hos ett bolag, ej fåmansföretag, som köpte en traktor av makens arbetsgivare till ett pris som understeg marknadsvärdet. RR fann att det regelmässigt ska anses utgöra en förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till den anställdes make överlåter egen- dom till ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Den anställda och inte hans hustru blev alltså inkomstbeskattad för förmånen. I ett sådant fall blir det skattepliktiga förmånsvärdet också underlag för arbetsgivaravgifter.

8.2.5.3 Gåvor från arbetsgivare

Gåvor är i princip undantagna från inkomstbeskattningen (8 kap. 2 § IL). Beskattning av gåvor sker i stället normalt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Observera att det finns ett viktigt undantag från denna huvudprincip. Det gäller gåvor som arbetsgivare ger anställda eller f.d. anställda eller när det finns någon form av koppling mellan gåvan och en prestation som gåvo- mottagaren utfört för givaren. Man brukar i detta sammanhang tala om s. k. remuneratoriska gåvor. Gåvor från arbetsgivare beskattas därför i regel som inkomst av tjänst för mottagaren och utgör därför också underlag för arbetsgivaravgifter för givaren.

Vissa gåvor, såsom julgåvor, jubileumsgåvor samt minnesgåvor, är enligt 11 kap. 14 § IL skattefria för mottagaren under vissa förut- sättningar. Det innebär att arbetsgivaravgifter inte heller ska betalas i den mån skattefrihet gäller (2 kap. 12 § SAL).

Frågan om gåvor från arbetsgivare är inkomstskattepliktiga har prövats ett flertal gånger. Från praxis kan nämnas följande fall.

RÅ 1997 ref. 1 som avser en penninggåva från den förutvarande majoritetsägaren av en koncern till VD i ett av koncernbolagen. Med hänsyn till omständigheterna ansågs gåvan utgöra skatte- pliktig intäkt av tjänst för mottagaren. Beloppet utgavs fyra månader efter att koncernen övergått i annan ägo. I gåvobrevet betonades att givaren ville tacka mottagaren för hans så att säga personliga vänlighet mot henne genom gåvan. RR uttalade bl.a. följande:

”En förutsättning för att en förmån, som en anställd har erhållit från någon annan än arbetsgivaren, skall anses här- röra från anställningen är att det finns en ekonomisk intresse- gemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen (jfr bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I och RÅ 1983 1:73) eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren

(jfr RÅ 1988 ref. 30). I förevarande fall har förmånsgivaren kort tid innan gåvan fullbordades ägt huvuddelen av aktierna i moderbolaget inom den koncern som arbetsgivaren tillhört. Ett sådant ägarförhållande får anses medföra att kravet på samband är uppfyllt (se beträffande praxis före kommunalskattelagens tillkomst bl.a. RÅ 1910 ref. 17 och RÅ 1923 not. Fi 79).”

RR uttalade vidare att inkomstbeskattning av en gåva i vissa fall kan underlåtas om omständigheterna är sådana att förmånen kan anses ha sin grund i annat än anställningen (t.ex. RÅ 1989 ref. 21 som avsåg en gåva från en far till sin son som var anställd i faderns rörelse). I RÅ 1997 ref. 1 hade konstaterats att flera befattningshavare samtidigt hade fått gåvor med varierande belopp. Beloppen syntes ha bestämts med hänsyn till den befattning som mottagaren haft inom koncernen. Bl.a. dessa omständigheter talade för att gåvan utgavs med anledning av anställningen.

Fråga om arbetsgivaravgifter var inte föremål för prövning i målet. Med hänsyn till bestämmelserna i 2 kap. 1 § SAL om att det är den som utger en avgiftspliktig ersättning som är skyldig att betala arbetsgivaravgifterna är det således gåvogivaren som är avgiftsskyldig trots att mottagaren inte utfört något arbete åt givaren.

I målet RÅ80 1:44 blev en anställd som uppvaktades på sin 60-årsdag inte beskattad för en gåva från arbetsgivaren som bestod i en antik byrå inköpt för 5 800 kr. Regeringsrätten uttalade att mottagaren haft en särskild ställning i bolaget genom sin långa anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling i form av betydelsefulla uppfinningar. Därför framstod en uppvaktning från bolagets sida med en mera ovanlig gåva som en naturlig hedersbevisning. Det fanns enligt RR inte anledning anta att bolaget genom gåvan velat bereda mottagaren en extra löneförmån. Byråns höga värde kunde med hänsyn till omständigheterna inte förta byrån dess karaktär av sådan födelsedagsgåva som enligt 19 § KL inte utgör skattepliktig inkomst. (Enligt nuvarande lagstiftning, 11 kap. 14 § IL, är minnesgåva t.ex. på anställds högtidsdag skattefri om gåvans värde inte överstiger 10 000 kr och gåvan inte utgörs av kontanter.)

I RÅ80 1:61 blev en ledamot i ett aktiebolags styrelse inkomstbeskattad för en penninggåva han erhöll från bolaget på sin 70-årsdag.

Se vidare om skattepliktiga förmåner och skatteavdrag i kapitel 6 vid avsnitt 6.8.2. Utförligare beskrivningar om förmånsbeskattning finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering kapitel 18.

8.2.6 Ersättningar som likställs med ersättning för arbete, 2 kap. 11 § SAL

8.2.6.1 Kostnadsersättningar

En huvudprincip inom såväl socialförsäkrings- som socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte är förmåns- respektive avgiftsgrundande. Denna princip uttrycks i 2 kap. 11 § 1 SAL genom att kostnadsersättning likställs med ersättning för arbete om kostnadsersättningen inte ska undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL.

Traktamente

Genom hänvisningen till SBL innebär regeln att skatteavdrag inte ska göras och arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning för ökade levnadskostnader (traktamente) enligt 12 kap. 6 § IL så länge ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp, som ska dras av vid inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ IL eller, beträffande logi, den verkliga kostnaden. Traktamenten som överstiger vid inkomsttaxeringen avdragsgillt belopp ska jämföras med kontant lön för vilken arbetsgivaravgifter betalas.

Bilersättning

När det gäller övriga kostnadsersättningar, t.ex. bilersättning för körning i tjänsten, gäller att arbetsgivaravgifter ska betalas (och skatteavdrag göras) om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Underlaget för arbetsgivaravgifter är då hela ersättningen (8 kap. 20 § p. 1 SBL). Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som överstiger avdragsgillt belopp ska arbetsgivaravgifter betalas på den överskjutande delen, t.ex. för den del av bilersättningen som överstiger 16 kr per mil för den som kör med egen bil i tjänsten (8 kap. 20 § p. 2 SBL).

Som framgår av bestämmelserna i SBL, till vilka SAL hänvisar, är en förutsättning för att arbetsgivaravgifter inte ska betalas, att ersättningen avser kostnader i arbetet. Det ska vara sådana för arbetet nödvändiga kostnader för vilka mottagaren har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Kostnader för resor till och från arbetet (arbetsresor) kan visserligen vara avdragsgilla. Eftersom sådana kostnader utgör privata levnadskostnader ska arbetsgivaravgifter emellertid betalas om arbetsgivaren utger ersättning för resekostnaderna.

Det är alltså viktigt för utbetalaren att kunna särskilja ersättning för resor i tjänsten från ersättning för resor som utgör eller jämföras med resor till och från arbetet. För den som har bostaden som tjänsteställe blir varje resa till andra arbetsplatser att se som tjänsteresor. Detta

gäller exempelvis för de flesta arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. I 12 kap. 8 § IL finns en uppräknning av vissa kategorier som anses ha bostaden som tjänsteställe. Det gäller förutom för de nämnda arbetstagarna i byggnadsbranschen bl.a. för reservofficerare och för nämndemän och liknande uppdragstagare vid olika slag av domstolar och nämnder.

Arbetsresor

Ersättning för resa till och från arbetet utgör som nämnts underlag för arbetsgivaravgifter. Detta gäller även om arbetsgivaren bekostar hemresor med taxi nattetid eller bekostar resor till arbetet för den som har jourtjänstgöring och måste inställa sig med kort varsel. Detsamma gäller om arbetsgivaren betalar ut ersättning för hemresor (12 kap. 24 § IL) för den som arbetar på annan ort än sin eller sin familjs hemort. Avgifter ska betalas även för s. k. inställelseresa, dvs. resa i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning eller uppdrag. Arbetsgivaravgifter ska betalas trots bestämmelserna i 8 kap. 23 och 24 §§ SBL som säger att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras på ersättningar för hemresor respektive inställelseresor.

Inställelseresor

I vissa fall kan förmån av eller ersättning för inställelseresor och arbetsresor vara skattefria och därmed också undantagna från arbetsgivaravgifter enligt en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2004 (11 kap. 26a § IL, prop. 2002/03:125). Skattefriheten gäller under förutsättning att andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Det innebär att om uppdragsgivaren betalar någon annan skattepliktig ersättning eller ger ut någon skattepliktig förmån, även om den är obetydlig, så blir reseförmånen skattepliktig. Bakgrunden till bestämmelsen är de konsekvenser som kunde uppstå exempelvis när personer medverkade i debattprogram i TV och som enda ersättning fick resan betald. Pga. avdragsbegränsningen på 7 000 kr kunde det då inträffa att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan. Dessutom var uppdragsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på värdet av resan.

För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna gäller att dessa resor inte får vara föranledda av annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så ska resan tas upp till beskattning såvida den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

Skattefriheten gäller endast om resorna företagits mellan två platser inom EES-området.

8.2.6.2 Kostnadsavdrag

Det är viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag i 2 kap. 21 § SAL. Enligt detta lagrum ska arbetsgivaravgifter inte betalas på en ersättning till den del denna motsvarar utgifter i arbetet som arbetstagare har att täcka med ersättningen. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs att utgifterna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under året.

Även denna regel är ett uttryck för ovannämnda huvudprincip inom socialförsäkringen att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ska ge rätt till förmåner (se 2 kap. 21 § LIP) och därför inte heller vara avgiftsgrundande.

Bestämmelsen om kostnadsavdrag avser de fall där särskild kostnadsersättning inte har utbetalats utan lönen/ersättningen har avpassats så att den även ska täcka arbetstagarens utgifter i arbetet.

SINK

Kostnadsavdrag vid beräkning av arbetsgivaravgifter kan inte göras för arbetstagare som omfattas av reglerna om SINK. Skälet till detta är att dessa inte får göra avdrag för utgifter i arbetet.

I vissa fall finns schabloner som ska tillämpas oavsett kostnadens storlek. Schablonerna fastställs av SKV och avser vissa yrkeskategorier (se RSFS 2003:28). Avser kostnaderna arbetstagare som inte omfattas av dessa schabloner måste arbetsgivaren begära ett beslut från SKV i varje enskilt fall för att få göra undantag vid avgiftsredovisningen för arbetstagarens utgifter (9 kap. 3 § och 8 kap. 22 § 2 st. SBL).

En utförligare beskrivning av reglerna om kostnadsavdrag finns att läsa i avsnitt 6.9

8.2.6.3 Lönegaranti

Med ersättning för arbete likställs enligt 2 kap 11 § 2 p. SAL garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). Det avser ersättningar som länsstyrelsen betalar ut till anställda i företag som försatts i konkurs. Lönegarantimedlen avser den fordran på uppsägningslön som de anställda har på den i konkurs försatta arbetsgivaren och för vilken utdelning inte erhållits i konkursen. Enligt lönegarantiförordningen (1992:501) inträder länsstyrelsen i arbetsgivarens ställe i fråga om skatteavdrag, beslut om utmätning av lön samt kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen (7 § förordningen).

Avgiftsskyldigheten på lönegarantimedel infördes 1996 (SFS 1995:1492, prop.1995/96:69 s. 76f.) i samband med att samma avgiftsregler infördes för statliga myndigheter som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Det är länsstyrelsen i egenskap av ut-

betalare av lönegarantimedel som ska betala arbetsgivaravgifterna enligt stadgandet i 2 kap. 1 § SAL.

8.2.6.4 Sjuklön

En arbetstagare har enligt 1 § lagen om sjuklön (SFS 1991:1047) rätt att vid sjukdom behålla lön och andra anställningsförmåner (sjuklön). Lagen är tvingande vilket framgår av 2 §. Arbetsgivarens skyldighet att betala sjuklön gäller under den tidsperiod som enligt 7 § benämns sjuklöneperioden. Denna period är den första dag arbetstagarens arbetsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom och de därefter följande 20 kalenderdagarna i sjukperioden. Av 6 § framgår att för den första dagen av sjuklöneperioden ska sjuklön inte utges och för de därpå följande dagarna ska sjuklönen vara 80 procent av anställningsförmånerna.

Sjuklön utgör inte ersättning för arbete utan avser tvärtom ersättning till den som avstår från förvärsarbete. När arbetsgivaren betalar ut sjuklön ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter enligt huvudregeln i 2 kap. 10 § SAL: ”annat som utges med anledning av ett avtal om arbete”. På sjukpenning från försäkringskassan betalas socialavgifter av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift (se avsnitt 8.15).

Om tvist uppstår huruvida den anställde är berättigad till sjuklön kan denne ansöka hos försäkringskassan om att erhålla sjukpenning från kassan. Arbetsgivaren kan i sådant fall bli skyldig att betala ersättning motsvarande sjukpenningen till försäkringskassan. Sådan ersättning till försäkringskassan som arbetsgivare betalar med stöd av 24 § lagen om sjuklön ska enligt 2 kap. 11 § 3 p. SAL likställas med ersättning för arbete och arbetsgivaren blir därför skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen till kassan. Ersättningen ska anses ha betalats ut till den person som sjuklönen avser.

8.2.6.5 Marie Curie-stipendium

Stipendium för mottagarens utbildning är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Samma gäller även för andra former av stipendier under förutsättning att de inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning. Då stipendium enligt huvudregeln inte är skattepliktig inkomst är det inte heller förmånsgrundande till socialförsäkringen eller underlag för socialavgifter. Som ett undantag från denna huvudregel anges i lagrummet att Marie Curie-stipendier inte är skattefria.

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna ska enligt 11 kap. 46 § IL tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen infördes med verkan från 1998. Syftet med dessa stipendier är att underlätta för unga

forskare att genomföra forskningsprojekt i annat gemenskapsland. Systemet är utformat så att stipendierna ska ha samma levnadsvillkor som inhemska forskare på samma nivå. Beroende på den nationella lagstiftningen i värdlandet och forskarens nivå kan gemenskapsstipendiaten placeras in i en av kategorierna studenter, arbetstagare eller egenföretagare. Gemenskapsstipendiet betalas ut till en värdutbildningsanstalt enligt ett forskarutbildningskontrakt. Sverige var tidigare ett av få länder som inte behandlade forskarstipendierna som arbetstagare och som inte beskattade stipendierna.

I prop. 1996/97:173 s. 49 uttalade regeringen att de svenska reglerna borde ändras så att stipendierna blev beskattade i Sverige i likhet med vad som sker i en stor majoritet av de övriga länderna och att Marie Curie-stipendier som betalas ut av en svensk värdinrättning räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning. Detta har kommit till uttryck i 2 kap. 4 § LIP där det anges att som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas även stipendium som enligt 11 kap. 46 § IL beskattas i inkomstslaget tjänst. Förutsättningen är att stipendiet betalas ut av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Vidare anges i lagtexten att den som betalat ut ett sådant stipendium anses som arbetsgivare.

Gemenskapsstipendiet som betalas ut till värdutbildningsanstalten enligt ett forskarutbildningskontrakt omfattar följande delar:

- a) ett belopp till stipendiaten som består av ett bruttobelopp att täcka levnadskostnader, obligatoriska skatter och sociala avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp för ersättning för resor och
- b) ett schablonbelopp till värdutbildningsanstalten för förvaltnings- och forskningskostnader.

För det fall stipendiet inte betalas ut av en svensk värdinrättning utan kommer från utländsk utgivare ska stipendiet utgöra PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6 § 1 st. 5 LIP). I sådana fall ska mottagaren betala egenavgifter vilket framgår av 3 kap. 7 § SAL.

8.2.6.6 Semesterkassa

I byggnadsbranschen och närbesläktade branscher förekommer det att arbetsgivarna avsätter en del av de anställdas löner som avser semestermedel till en fristående semesterkassa. I samband med semesterperioden utbetalar kassan semesterlönen till de anställda. Semesterkassan blir då skyldig att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag från de utgivna semestermedlen trots att ersättningen rent språkligt inte är ersättning för arbete. Att den ska likställas med ersättning för arbete framgår av 2 kap. 11 § 5 SAL. Det är också kassan som ska redovisa ersättningarna på kontrolluppgift.

Ersättning från semesterkassa utgör alltid inkomst av anställning vid PGI-beräkningen även om mottagaren har F-skattsedel. I prop. 1997/98:151 s. 661 uttalas att ersättning från semesterkassa är sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § 2 st. LIP. Detta stadgande, som ger uttryck för det s. k. utvidgade arbetsgivarbegreppet, säger att ersättning för utfört arbete är pensionsgrundande som inkomst av anställning även om mottagaren inte har varit anställd hos den som betalat ut ersättningen. Vidare sägs att den som betalat ut ersättningen i sådana fall ska likställas med en arbetsgivare.

F-skatt

Semesterkassan ska betala arbetsgivaravgifter på utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt. Detta framgår av 2 kap. 5 § 3 st. SAL. Skälet till denna regel är att semesterersättning från semesterkassa alltid härrör från en arbetsgivare och att den i regel betalas ut året efter intjänandeåret. Om inte undantaget fanns skulle det exempelvis innebära att för den som tidigare tjänat in semestermedel i en anställning men som utbetalningsåret startat en egen näringsverksamhet och därför fått F-skatt, blev skyldig att betala egenavgifter på semestermedlen. Semesterkassan ska också göra skatteavdrag från utbetalda semestermedel även om mottagaren har F-skatt (5 kap. 6 § SBL).

Det finns en motsvarande bestämmelse beträffande skatteavdrag (5 kap. 6 § SBL) som innebär att semesterkassan också ska göra skatteavdrag (30 %) även om mottagaren har F-skattsedel.

8.2.7 Avgiftsfri ersättning

Bestämmelser om vilka ersättningar som är avgiftsfria finns i 2 kap. 12–23 §§ SAL. Ersättning till den som är född före 1938 är också avgiftsfri.

8.2.7.1 Åldersgräns

På ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 65 ska bara ålderspensionsavgiften (10,21 %) betalas enligt 2 kap. 27 § SAL. Observera att denna regel bara gäller för personer som är födda 1938 eller senare vilket framgår av övergångsbestämmelserna till SAL. Enligt p. 5 ska bestämmelsen i 2 kap. 27 § inte gälla för den som är född 1937 eller tidigare. På ersättning till en sådan person ska inga avgifter betalas om personen vid årets ingång har fyllt 65 år. Det innebär att för 2004 gäller olika regler för den arbetsgivare som har anställda som fyllt 65 år beroende på om den anställde är född 1938 eller om han är född ett tidigare år.

Övergångs- bestämmelser till SAL

Bakgrunden till detta är att det nya pensionssystemet ska vara betydligt flexiblere än det gamla vad gäller tidpunkten för uttag av ålderspension. Enligt de tidigare reglerna började ålderspensionen i regel att betalas ut vid 65 års ålder och eventuella förvärs-

inkomster gav därefter inte pensionsrätt. Pension kan enligt de nya bestämmelserna börja betalas ut tidigast vid 61 års ålder. I praktiken innebär detta kanske ingen större förändring då de flesta arbetstagare på grund av bestämmelser i kollektivavtal pensioneras vid 65 år. Beräkningen av den inkomstgrundade ålderspensionen bygger på den s. k. livsinkomstprincipen, som innebär att i princip alla pensionsgrundande inkomster under livet har betydelse för pensionsnivån. Därför finns inte längre någon övre åldersgräns för intjänande av pensionsrätt. Även den nedre åldersgränsen, 16 år, för beräkning av PGI har nu avskaffats.

De nya reglerna om att pensionsrätt kan intjänas även efter det att den försäkrade fyllt 65 år innebär också att det inte heller finns någon övre gräns för uttag av ålderspensionsavgift. Därför finns den nämnda bestämmelsen i 2 kap. 27 § SAL om att ålderspensionsavgift, men inga andra avgifter, ska betalas för arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år. I konsekvens med att personer som är födda före 1938 inte omfattas av det nya pensionssystemet ska inte heller arbetsgivaravgifter betalas.

SLF

För anställda och för andra som erhåller ersättning för arbete och som har passerat 65-årsgränsen ska arbetsgivare betala särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1 § 1 st. SLFL). Löneskattens storlek är också beroende på betalningsmottagarens födelseår. För den som är född 1938 ska arbetsgivaren under 2004 betala SLF med 16,16 % av lönen eller ersättningen förutom ålderspensionsavgift med 10,21 % enligt vad som sagts ovan. För personer födda 1937 eller tidigare uppgår löneskatten till 24,26 % av underlaget. Detta framgår av p. 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 1999:967 där det sägs att för personer födda 1937 eller tidigare tillämpas 1 § i dess lydelse enligt lag (1998:340) om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Se vidare kapitel 9 om särskild löneskatt.

Ersättningar till barn

Det finns däremot ingen nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgift. Arbetsgivaravgifter ska i regel betalas av den som ger ut arbetsersättning till barn. Observera dock vad som sägs nedan om ersättningar till arbetsgivarens barn.

8.2.7.2 Skattefria ersättningar

En ersättning är enligt 2 kap. 12 § SAL avgiftsfri om den är

- skattefri enligt IL eller
- om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 SINK.

Vad som är skattefritt enligt IL framgår i första hand av 8 kap. och avser exempelvis lotterivinster, vissa stipendier, vissa försäkringsersättningar, inkomster från bär-, svamp- och kottplockning i

vissa fall, hittelön, ersättningar vid självförvaltning m.m. Även i 11 kap. IL finns regler om kontanta ersättningar och andra förmåner som inte ska tas upp till beskattning och som därför är avgiftsfria enligt SAL. Som exempel kan nämnas personalförordningsförmåner, rabatter vid köp från arbetsgivaren, vissa gåvor m.m. Det bör observeras att det ska vara själva ersättningen, förmånen, som ska vara undantagen från beskattning för att den också ska vara avgiftsfri. Den omständigheten att en person kan vara befriad från att betala vissa skatter innebär inte med automatik att också ersättningen blir avgiftsfri. Om t.ex. en anställd av sin arbetsgivare sänds ut för arbete utomlands kan han bli skattebefriad enligt sexmånadersregeln. Om det kan antas att arbetet utomlands inte ska pågå längre tid än ett år anses arbetet som arbete i Sverige och arbetsgivaren ska därför betala arbetsgivaravgifter här enligt 2 kap. 4 § SAL. Även arbete utomlands som ska pågå längre tid än ett år kan räknas som arbete i Sverige på grund av EG-rätten eller på grund av konvention om social trygghet som Sverige slutit med ett antal länder.

SINK

För personer som omfattas av SINK gäller att en ersättning är avgiftsfri om den undantas från SINK-skatt enligt 6 § 2 eller 3 SINK. Arbetsgivaravgifter ska därför inte betalas på ersättning som vid tillfälligt arbete i Sverige betalas för resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut samt för logi under tiden arbetet utförs här.

8.2.7.3 Artister och idrottsmän

En ersättning för vilken särskild inkomstskatt ska betalas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) eller som enligt den lagen undantas från skatteplikt är avgiftsfri (2 kap. 13 § SAL). Beskattningsmyndighet för A-SINK är SKV, särskilda skattekontoret i Ludvika.

Regeln om att arbetsgivaravgifter inte betalas på dessa ersättningar har funnits i många år och bakgrunden till avgiftsfriheten var tidigare att eftersom ifrågavarande artister och idrottsmän inte var bosatta här hade de inte heller rätt till socialförsäkringsförmåner i Sverige. Detta har nu förändrats genom införandet av SofL. Eftersom inkomster som beskattas enligt A-SINK är inkomster från framträdanden i Sverige, dvs. arbete i Sverige enligt såväl SofL som SAL, ska inkomsterna grunda rätt till de arbetsbaserade förmånerna i Sverige. Om inte undantaget i 2 kap. 13 § SAL fanns skulle ersättningar till dessa artister m.fl. vara underlag för arbetsgivaravgifter. Redan före 2001 kunde artister m.fl. från annat EU/EES-land vara omfattade av svensk socialförsäkring på grund av förordning (EEG) nr 1408/71.

Se vidare om A-SINK i avsnitt 6.11.5 samt i Handledning för internationell beskattning 2004, avsnitt 2.11.

8.2.7.4 Beloppsgränser

Enligt 2 kap. 14 § är en ersättning till en person avgiftsfri om ersättningen till den personen under året understigit 1 000 kr.

Motsvarande beloppsgräns finns även när det gäller förmåner från socialförsäkringen. Enligt 2 kap. 9 § LIP är ersättning från en och samma arbetsgivare som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr inte pensionsgrundande. Ersättning som understiger beloppsgränsen är inte heller sjukpenninggrundande enligt 3 kap. 2 § AFL. Här finns alltså ett exempel på den grundprincip, från vilken ett flertal undantag finns, och som anger att avgiftsskyldigheten i möjligaste mån ska vara kopplad till vad som ger förmåner från socialförsäkringen.

Så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnås inträder avgiftsskyldigheten och då från första kronan. Som framgår av lagtexten ska varje år bedömas för sig. Om arbetsgivaren betalar ut 900 kr i december år 1 och 950 kr i januari år 2 till en person ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättningarna under förutsättning att mottagaren inte erhållit andra kontanta ersättningar eller skattepliktiga förmåner från arbetsgivaren respektive år. Om arbetsgivaren i nyssnämnda exempel betalar ut ytterligare 100 kr i februari år 2 till samma person blir arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter eftersom den sammanlagda ersättningen under året uppgår till minst 1 000 kr. Arbetsgivaren i exemplet ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter senast den 12 mars år 2 på ett underlag av 1 050 kr.

Ersättning som överstiger "tak"

Det finns inte någon övre beloppsgräns för socialavgifterna enligt SAL. Även löner och andra ersättningar som överstiger det inkomsttak som finns för beräkningen av förmåner från socialförsäkringen ska ingå i avgiftsunderlaget. Ersättningar som sammanlagt under året överstiger 7,5 inkomstbasbelopp är inte pensionsgrundande (2 kap. 1 § LIP). Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättningar som överstiger 7,5 prisbasbelopp (3 kap. 2 § AFL). Det förhållandet att arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter ska betalas även på ersättningar som överstiger vad som är förmånsgrundande är ett exempel på avsteg från det samband som i regel råder mellan socialförsäkringen och socialavgifterna. Däremot betalas inte allmän pensionsavgift på den del av den sammanlagda inkomsten som överstiger 8,07 inkomstbasbelopp.

Det finns även andra fall där beloppets storlek påverkar skyldigheten att betala socialavgifter. På ersättningar som utges av

privatpersoner finns beloppsgränsen 10 000 kr för att avgöra vem av parterna i uppdragsförhållandet som ska betala socialavgifterna. Se härom ovan vid avsnitt 8.2.3.3. På ersättningar till idrottsutövare finns regeln om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om ersättningen understiger ett halvt prisbasbelopp. Se vidare nedan vid avsnitt 8.2.7.9.

8.2.7.5 Vissa ersättningar vid sjukdom m.m.

En ersättning till en person vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse är avgiftsfri enligt 2 kap. 15 § SAL. Avgiftsfriheten avser den del av sådan ersättning till anställda som motsvarar den sjukpenning, föräldrapenning eller rehabiliteringspenning som arbetsgivare får uppbära från allmän försäkringskassa. Bestämmelsen tar sikte på sådana fall där anställda hos statliga och kommunala arbetsgivare på grund av s. k. arbetsgivarinträde erhåller sjukpenning m.fl. ersättningar från arbetsgivaren och inte från försäkringskassan. Det gäller här ersättningar som utges efter den sjuklöneperiod, under vilken alla arbetsgivare är skyldiga att utbetala sjuklön. På den del av ifrågasvarande utbetalningar som motsvarar det belopp arbetsgivaren uppbär från försäkringskassan betalas alltså inga arbetsgivaravgifter. Sjukpenning m.fl. ersättningar som är uppräknade i 2 kap. 5 § LIP utgör underlag för avgift som betalas av Riksföräkringsverket med stöd av bestämmelserna i lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se vidare avsnitt 8.15.

8.2.7.6 Vissa ersättningar för vilka särskild löneskatt betalas

I 2 kap. 16 § SAL anges att ersättningar från avtalsförsäkringar m.m. som enligt 1 § 1 st. 1–5 SLFL utgör underlag för SLF är avgiftsfria. Här avses vissa avgångsersättningar och kollektivavtalsbaserade försäkringsersättningar. Lön och annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år utgör också underlag för SLF. Att arbetsgivaravgifter inte ska betalas för arbetstagare som är födda före 1938 framgår av punkt 5 i övergångsbestämmelserna till SAL. Se vidare om särskild löneskatt i kapitel 9.

8.2.7.7 Ersättningar för vilka statlig ålderspensionsavgift ska betalas

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. 17 § SAL inte betalas på ersättningar som utgör underlag för ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Enligt den lagen betalar staten som en del i finansieringen av den inkomstgrundade ålderspensionen en ålderspensionsavgift på 10,21 % på vissa ersättningar. De ersättningar som avses är utbetalningar från främst

socialförsäkringen som ersätter förvärvsinkomster, t.ex. sjuk- och föräldrapenning samt A-kasseersättning. Statlig ålderspensionsavgift betalas vidare på utbildningsbidrag till doktorander och på vissa bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärnämnden (se vidare avsnitt 8.15).

Av 2 kap. 5 § LIP framgår att dessa olika ersättningar också är pensionsgrundande.

Observera att avgiftsfriheten enligt bestämmelsen i SAL endast gäller när de här aktuella ersättningarna utbetalas av försäkringskassa, arbetslöshetskassa etc. När arbetsgivaren betalar ut exempelvis sjuklön till en anställd under sjuklöneperioden skall arbetsgivaravgifter betalas enligt huvudregeln i SAL (2 kap 10 §).

8.2.7.8 Ersättning från vinstandelsstiftelse

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse. Detta framgår av 2 kap. 18 § SAL och avser ersättning från sådan vinstandelsstiftelse som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom.

Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen.

Reglerna om arbetsgivaravgifter på avsättningar till respektive utbetalningar från vinstandelsstiftelse har varit föremål för ett antal genomgripande förändringar genom åren.

Äldre regler

1988 infördes första gången en avgiftsskyldighet på avsättningar till vinstandelsstiftelse. Dessförinnan var avsättningar inte avgiftsgrundande och gav inte heller pensionsrätt för de anställda. Genom de 1988 införda reglerna blev avsättningarna pensionsgrundande för de anställda men gav inte rätt till sjukpenning eller arbetsskadeförmåner. Arbetsgivarna blev därför skyldiga att betala en reducerad arbetsgivaravgift genom att delavgifterna till sjuk-

och arbetsskadeförsäkringen undantogs från avgiftsskyldigheten.

Genom skattereformen blev i princip alla inkomster i inkomstslaget tjänst förmånsgrundande inom den allmänna försäkringen och därigenom också belagda med fulla socialavgifter. Därför blev arbetsgivarna 1991 skyldiga att betala fulla arbetsgivaravgifter på avsatta vinstmedel. Bestämmelsen gällde bara ett år. Mellan åren 1992 och 1996 var avsättningar till vinstandelsstiftelser inte belagda med vare sig arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt och var inte pensionsgrundande. Ej heller togs arbetsgivaravgifter eller SLF ut på ersättningar från sådan stiftelse.

Nya regler

Regeringen anförde i prop. 1996/97:21 s. 25 att det finns stora likheter mellan överföringar till vinstandelsstiftelser och avsättningar till pensioner, för vilka särskild löneskatt på pensionskostnader betalas (SLP). Regeringen ansåg därför att avsättningar av vinstandelsmedel skulle utgöra underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF). På avsättningar som görs från och med 1997 till sådan vinstandelsstiftelse, som avses i 3 kap. 2 § 2 st. AFL, ska särskild löneskatt betalas (1 § 1 st. 6 SLFL).

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på medel som betalas in till en vinstandelsstiftelse eftersom det är en betalning som görs till en juridisk person. Att utbetalningar från en sådan stiftelse under vissa förutsättningar är avgiftsfri framgår av den här aktuella bestämmelsen i 2 kap. 18 § SAL.

Villkor för avgiftsfrihet

Enligt bestämmelsen i SAL ska arbetsgivaravgifter inte betalas på ersättning från en vinstandelsstiftelse eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål som enligt 3 kap. 2 § 2 st. AFL inte är sjukpenninggrundande.

Bestämmelserna i AFL, till vilka SAL hänvisar, säger att vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst ska bortses från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen. Samma gäller för ersättning från annan juridisk person med motsvarande ändamål.

Som ytterligare förutsättningar för avgiftsfrihet krävs att

- ersättningen avser en sådan anställd som omfattas av ändamålet,
- utbetalningen inte utgör ersättning för arbete för stiftelsens räkning,
- de medel arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår,

- medlen ska på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda.

Fåmansföretag

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska en vinstandelsstiftelse betala arbetsgivaravgifter på utbetalningar som stiftelsen gör till företagsledare, delägare eller närstående till sådan person i fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget. Begreppen fåmansföretag m.m. som används här ska ha samma innebörd som i IL.

Bundna i tre år

De nämnda reglerna i AFL infördes 1993. I prop. 1992/93:29 s. 13 anförts beträffande kravet på tre års bundenhet för medlen följande.

”Medlen skall således normalt inte få betalas ut tidigare än det fjärde året efter det att bidraget lämnades. Om en anställd avgår med pension eller avlider skall ersättning dock få lämnas före det fjärde året utan att detta skall medföra avgiftsskyldighet för stiftelsen.”

Likartade villkor

I anförd proposition sägs också angående kravet på betydande andel av de anställda respektive kravet på likartade villkor, att detta ska innebära att minst ca en tredjedel av personalen omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen lämnas till dessa anställda efter enhetliga principer.

Kriteriet ”likartade villkor” har prövats av RR i en dom 2004-02-02 (mål nr 1963-2001). Det aktuella bolaget tillämpade enligt sin beskrivning följande principer för vinstdelningen: Alla anställda i bolaget omfattas enligt anställningsavtal av bonussystemet och är således berättigade till vinstandel. Denna utgår endast under förutsättning att bolaget ger vinst. Bolagets styrelse fattar beslut om tilldelning för var och en på individnivå, varvid tilldelat belopp bedöms utifrån individens bidrag till företagets vinst. Beloppet i krontal kommer därför att variera mellan de enskilda individerna. Varje anställd får sedan själv avgöra hur stor del av bonusen som skall överföras till vinstandelsstiftelsen.

RR ansåg att tilldelningen av vinstmedel till bolagets anställda uppvisade alltför stora inslag av subjektiva bedömningar för att de till stiftelsen överförda medlen skulle kunna konstateras ha varit avsedda att tillkomma de anställda på likartade villkor. De utbetalda ersättningarna från vinstandelsstiftelsen skulle därmed ingå i stiftelsens avgiftsunderlag.

Av 2 kap. 14 § LIP framgår att ersättning från vinstandelsstiftelse inte utgör pensionsgrundande inkomst. Bestämmelsen är formulerad på samma sätt som motsvarande regel i AFL.

8.2.7.9 Ersättning till idrottsutövare

Enligt 2 kap. 19 § SAL är en ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt AFL.

De särskilda reglerna för idrottsutövare gäller även för förmåner från den allmänna försäkringen. En inkomst till en idrottsutövare från en idrottsförening som understiger ett halvt prisbasbelopp är varken sjukpenning- eller pensionsgrundande (3 kap. 2 § 2 st. AFL respektive 2 kap. 13 § LIP).

Samma regler om idrottsutövare och det halva prisbasbeloppet gäller också för skyldigheten att göra skatteavdrag, se avsnitt 6.3.1.3.

Om ersättningen inklusive skattepliktiga förmåner uppgår till minst ett halvt prisbasbelopp, vilket för 2004 motsvarar 19 650 kr, ska arbetsgivaravgifter betalas på hela ersättningen. Det är ersättningen för arbete som ska uppgå till lägst det halva prisbasbeloppet. Kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas vid jämförelsen med det halva prisbasbeloppet.

Bakgrund

Reglerna om arbetsgivaravgifter på ersättningar till idrottsutövare har under årens lopp varit föremål för flera ändringar.

I en dom 1975 avgjorde Försäkringsdomstolen, som då var högsta instans i ärenden om socialavgifter och förmåner enligt AFL, frågan om den inkomst en professionell fotbollspelare uppbar från sin förening skulle grunda rätt till sjukpenning. Domstolen fann att inkomsten inte utgjorde inkomst av förvärsarbete och därför inte var förmånsgrundande och som en konsekvens av detta ej heller avgiftsgrundande. Däremot togs arbetsgivaravgifter ut på löner till tränare, domare och andra idrottsfunktionärer. Denna praxis ändrades helt genom ett antal regeringsrättsutslag vid mitten av 1980-talet: RÅ 84 1:100, RÅ 85 1:39, RÅ 86 ref. 132 samt RÅ 1988 ref. 93. I dessa prövades frågan om gränsdragningen mellan inkomst av förvärsarbete och inkomst av annat arbete (ideellt arbete eller hobby). Regeringsrätten fann att om inkomsten var av i huvudsak kostnadstäckande natur och mottagaren av ersättningen inte hade avstått från annat förvärsarbete för att erhålla den aktuella inkomsten skulle den anses som inkomst av annat arbete och därför ej avgifts- eller förmånsgrundande. Praxisändringen innebar att avgifter togs ut på löner till professionella idrottsmän medan mindre ersättningar, i huvudsak kostnadstäckande, till idrottsutövare undantogs från socialavgiftsplikten. I samband med dessa utslag rekommenderade RSV att ersättningar till idrotts-

utövare som understeg ett halvt basbelopp skulle presumeras vara av i huvudsak kostnadstäckande natur. Denna praxis fick också genomslag beträffande ersättningar från alla ideella föreningar, således även andra än idrottsföreningar.

I samband med skattereformen uttalades (prop. 1989/90:110 s. 373 ff.) att i princip ska alla inkomster i inkomstslaget tjänst som ger rätt till socialförsäkringsförmåner beläggas med socialavgifter. Denna princip skulle då innebära att ersättningar till idrottsutövare blev förmåns- och avgiftsgrundande så snart beloppsgränsen 1 000 kr uppnåddes. För att undvika att idrottsrörelsen skulle belastas med stora kostnadsökningar för arbetsgivaravgifter infördes 1991 den nuvarande s.k. halva basbeloppsregeln i SAL (1981 års lag).

Observera att bestämmelsen i 2 kap. 19 § SAL tar sikte endast på idrottsutövare. För medlemmar i andra ideella föreningar som får viss ersättning för arbete från föreningen gäller således att föreningen är skyldig att betala arbetsgivaravgifter när beloppsgränsen 1 000 kr uppnås. Detta gäller även om arbetet huvudsakligen utförs ideellt.

Idrottslig verksamhet

En förutsättning för avgiftsbefrielsen enligt SAL är som nämnts ovan, att ersättningen till idrottsutövaren kommer från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation (prop. 1990/91:76 s. 9). Som jämförlig organisation torde inräknas t.ex. Svenska Korporationsidrottsförbundet, Friluftsförbundet samt Sveriges Olympiska Kommitté.

KR i Jönköping har i en dom 1999-06-02 (mål nr. 65–68-1999) funnit att sådan verksamhet som Svenska Kennelklubben bedriver i samband med hundtävlingar inte kunde anses som sådan idrottslig verksamhet som kunde innebära avgiftsbefrielse. Domen överklagades till RR, som inte medgav prövningstillstånd.

Friluftsförbundet

I RÅ 1999 ref. 25 ansåg Regeringsrätten att Friluftsförbundet var en sådan ideell förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet trots att Friluftsförbundet inte är anslutet till Sveriges Riksidrottsförbund. Domstolen fann också att de ideella ledare och instruktörer som fungerat som aktiva lägerledare skulle jämföras med sådana idrottsutövare som avses i bestämmelsen i SAL.

Instruktörer, tränare och övriga funktionärer

RSV har i sina Allmänna råd (RSV 2003:3) angivit att till kategorin idrottsutövare bör hänföras även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämförbara slag av funktionärer. Med funktionärer bör i

detta sammanhang avses också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

Gothia Cup

KR i Göteborg har i en dom 2002-11-21 (mål nr. 5143–5144-1999) prövat vilka funktionärer som kan räknas som idrottsutövare. Målet gällde ett stort antal funktionärer som anlätades för allehanda uppgifter i samband med en årlig stor fotbollsturnering i Göteborg för ungdomar från hela världen (Gothia Cup). Funktionärerna arbetade exempelvis med att ordna transporter av deltagarna, som köks- och serveringspersonal samt som gruppvärdar m.m. KR uttalade att flera av dessa arbeten rent allmänt sett till sin natur inte har samband med idrottsliga prestationer. Ersättningen till de personer som utfört dessa arbetsinsatser avsåg uteslutande deras arbete för tävlingen Gothia Cup. Sett mot den bakgrunden måste även arbetsinsatser av nu nämnt slag betraktas som direkt nödvändiga för fotbollstävlingens genomförande. KR fann därför att arbetsgivaravgifter inte skulle betalas på ersättningarna till ifrågavarande funktionärer. SKV beslutade att inte överklaga domen.

Matchläkare

SKV har däremot överklagat KR:s i Jönköping dom 2003-03-12 (mål nr 1890-2000) där KR ansåg att en matchläkare, vars medverkan bedömts vara nödvändig för den idrottsliga verksamheten, skulle betraktas som sådan idrottsutövare som medförde att arbetsgivaravgifter inte skulle betalas på ersättningen till honom. Enligt SKV:s mening är en avgörande skillnad jämfört med Gothia Cup-målet att den nu aktuella matchläkaren mot ersättning utövat sitt vanliga yrke som läkare. I Gothia Cup-målet var det fråga om ideellt arbete, dvs. det sker inte i förvärvssyfte. Ersättningen till respektive funktionär var låg och hade huvudsakligen kostnadsäckande karaktär. Det var således ersättningar av det slag som undantagsbestämmelsen i 2 kap. 19 § SAL tar sikte på.

Administrativa uppgifter

Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp. Föredragshållare, kursledare o.d. omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare.

RSV har i en skrivelse 1999-01-13 (dnr 11668-98/900) tagit upp frågan om den halva basbeloppsregeln även kan tillämpas på idrottsersättningen utan hänsyn till att idrottsföreningen samtidigt utbetalat ersättningar för andra arbeten, t.ex. administrativa arbetsuppgifter. RSV uttalade att bestämmelsen i SAL bör tolkas så att man bedömer den idrottsutövande verksamheten för sig utan att ta hänsyn till att vederbörande även utfört administrativa

uppgifter åt föreningen. Den motsatta tolkningen skulle också medföra att en person som utför exempelvis kansliarbete eller andra administrativa uppgifter för en annan förening behandlas annorlunda än den som gör motsvarande arbete åt samma förening i vilken han samtidigt är idrottsutövare.

Vid beräkningen av underlaget för det halva prisbasbeloppet ska hänsyn tas till all skattepliktig ersättning för arbete eller prestationer för föreningen. Av RSV:s information om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet (RSV M 2003:1) framgår att som skattepliktig inkomst räknas all kontant ersättning som upp bärs till följd av den idrottsliga verksamheten. Sålunda räknas till skattepliktig inkomst även prispengar, segerpremier, fickpengar, träningsersättningar, ersättningar för förlorad inkomst o. dyl. Hit räknas även ersättningar eller bidrag för inköp av personlig egendom såsom bil, bostad och möbler samt presentkort. Även ersättningar som rubriceras som stipendier o.d. är i regel skattepliktiga om de har ett direkt samband med den idrottsliga verksamheten och närmast utgör ersättning för utförd prestation. I underlaget för det halva prisbasbeloppet ska också inräknas alla skattepliktiga förmåner idrottsutövaren erhåller från föreningen, t.ex. fri bil och bostad.

Engångsbelopp som utbetalas för att värva viss person till en förening är skattepliktig för mottagaren och utgör underlag för arbetsgivaravgifter för utbetalaren.

Tävlingsvinster

Enligt 8 kap. 4 § IL är tävlingsvinster emellertid skattefria om de inte hänför sig till anställning eller uppdrag, inte består av kontanter eller liknande (t.ex. presentkort) och avser minnesföremål eller har ett värde som uppgår till högst 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (= 1 200 kr 2004). Skattefriheten innebär också avgiftsfrihet enligt 2 kap. 12 § 1 SAL.

Idrottsredskap

RSV anger i sina allmänna råd (RSV 2003:3) att värdet av idrottsredskap som idrottsutövaren fått från förening eller fabrikant för att användas i den idrottsliga verksamheten inte bör anses som skattepliktig inkomst. Värdet blir då inte heller underlag för socialavgifter.

I de allmänna råden anger RSV vidare att fria kläder, som tillhandahålls inför större idrottsevenemang såsom OS och VM, i normalfallet bör jämföras med uniform. Någon skatte- eller avgiftsplikt uppkommer då inte.

Kostnadsersättningar

Samma regler för kostnadsersättningar gäller för idrottsutövare som för övriga inkomsttagare. Sådana kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter ska inte inräknas i det halva prisbasbeloppet.

Ersättningar för resor till ordinarie träningsplats eller för resor till tävlingar på hemmaplan räknas som ersättning för resor till och från arbetet och ska därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. En idrottsmans hemmaarena räknas normalt som idrottsmannens tjänsteställe. Idrottsdomare anses ha sitt tjänsteställe på den matcharena där matchen döms, varför idrottsdomares resor till och från matcher jämställs med resor till och från arbetet eller inställelseresor. Resor i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan räknas som tjänsteresor, varför ersättningar för sådana resor räknas som icke avgiftspliktiga kostnadsersättningar.

Exempel

En fotbollsspelare har under ett år erhållit matchpremier på sammanlagt 18 000 kr samt traktamenten och bilersättningar med avdragsgilla schablonbelopp i samband med matcher på bortaplan med sammanlagt 3 000 kr. Därutöver har han inte erhållit några ersättningar från föreningen. Eftersom ersättningen för arbetet från föreningen understiger ett halvt prisbasbelopp ska föreningen inte betala arbetsgivaravgifter. Då samma regler även gäller för skatteavdrag ska föreningen inte heller göra skatteavdrag på ersättningen. Ersättningen får dessutom inte inräknas i den pensionsgrundande inkomsten för fotbollspelaren. Däremot är ersättningen fullt ut skattepliktig för mottagaren och idrottsföreningen ska redovisa beloppet på kontrolluppgift för spelaren. Beloppet anges i ruta 31 på kontrolluppgiften.

I det fall föreningen i exemplet ovan i stället betalar ut matchpremier med 20 000 kr överstiger ersättningen det halva prisbasbeloppet och blir i sin helhet underlag för fulla arbetsgivaravgifter.

Som framgått ovan är det endast idrottsföreningar som omfattas av halva basbeloppsregeln. För det fall en annan arbetsgivare än idrottsförening ger ut ersättning till en idrottsutövare för hans idrottsliga prestationer, ska arbetsgivaravgifter betalas enligt vanliga regler, dvs. så snart ersättningen inklusive värdet av skattepliktiga förmåner uppgår till minst 1 000 kr under ett och samma år.

Regeln om det halva prisbasbeloppet påverkar som nämnts inte skyldigheten att lämna kontrolluppgift på utgivna ersättningar till idrottsutövare. En idrottsförening är således skyldig att lämna kontrolluppgift på ersättning till idrottsutövare så snart värdet av ersättning eller förmån uppgår till 100 kr (6 kap. 5 § LSK).

8.2.7.10 Ersättning för skiljemannauppdrag

Ersättning för skiljemannauppdrag är enligt 2 kap. 20 § SAL avgiftsfri om parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet.

Skiljeförfarande är en form av process mellan parterna i ett avtalsförhållande för att lösa en tvist mellan parterna. Skiljeförfarande tillämpas ofta för att minska processkostnaderna vid tvister och för att tvisten ska få ett snabbt avgörande. En klausul i ett avtal om att tvister ska lösas genom skiljeförfarande innebär att parterna avtalat om att tvisten inte får anhängiggöras vid allmän domstol. Om inte parterna avtalat om annat tillämpas de bestämmelser som finns i lag (1929:145) om skiljemän. Enligt den lagen utser vardera parten en skiljeman, varefter dessa utser en tredje som vanligen fungerar som ordförande.

Parterna i ett skiljeförfarande är om inte annat avtalats solidariskt betalningsansvariga för arvodena till skiljemännen. Regeln om undantag från avgiftsskyldigheten har införts för att göra det lättare att förlägga internationella skiljedomsförfaranden till Sverige. En förutsättning för undantaget är att båda parterna är av utländsk nationalitet. (se prop. 1981/82:199 s 23–25). Om någon av parterna inte är utländsk gäller vanliga regler för betalning av arbetsgivaravgifter. Om skiljeförfarandet äger rum i Sverige är det fråga om arbete i Sverige och den som ger ut ersättning till skiljemän som inte har F-skattsedel ska betala arbetsgivaravgifter.

8.2.7.11 Ersättning till barn och make

Det finns inte någon nedre åldersgräns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Därför ska arbetsgivaravgifter betalas på ersättning för arbete även till små barn så snart den allmänna beloppsgränsen uppnåtts. Det förhållandet att skatteavdrag i vissa fall inte behöver göras från ersättning till skolorn som arbetar extra på ferier innebär inte någon motsvarande befrielse från arbetsgivaravgifter.

Undantag från denna huvudregel gäller i vissa fall för ersättning till arbetsgivarens egna barn. Ersättning för arbete till barn är enligt 2 kap. 22 § SAL avgiftsfri om avdrag för utgiften för ersättningen inte får göras enligt 60 kap. 2 § IL.

Avdrag får enligt bestämmelsen i IL inte göras i enskild näringsverksamhet för ersättning för arbete till den skattskyldiges barn under 16 år. När det gäller ersättning till barn som fyllt 16 år får avdraget inte överstiga marknadsmässig ersättning för barnets arbetsinsats.

Vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter ska ersättning till företagsledare, make och barn anses ha utgetts till den som enligt bestämmelserna i 60 kap. 12–14 §§ IL ska beskattas för ersättningen (2 kap. 25 § SAL). För barn till företagsledare eller dennes make i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag innebär reglerna att om barnet är under 16 år be-

skattas dess lön hos den av makarna som har den högsta inkomsten. Samma gäller för lön till äldre barn till den del lönen överstiger marknadsmässig lön. De löner som ska beskattas hos någon av föräldrarna blir underlag för arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs i aktiebolagsform. Om den i stället drivs som handelsbolag kommer lönen till barnet i regel att ingå i underlaget för egenavgifter för den förälder som beskattas för lönen.

Lön till make

Ersättning för arbete till maken till en företagsledare i fåmansföretag ska enligt 60 kap. 13 § IL tas upp av maken till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del tas upp av företagsledaren. Fåmansföretaget betalar arbetsgivaravgifter enligt vanliga regler oavsett vem av makarna som beskattas för ersättningen enligt 2 kap. 25 § SAL.

Det finns inget uttalat i SAL om ersättning som utges till arbetsgivarens make. I 60 kap. 3–10 §§ IL anges hur ersättningar ska tas upp när en näringsverksamhet bedrivs gemensamt av makarna. Enligt 3 § får avdrag i enskild näringsverksamhet inte göras för ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges make. Sådan ersättning ska inte heller tas upp av maken. Om den ena maken är företagsledande och den andra är medhjälpare får makarna fördela inkomsterna så att medhjälparens make får ta upp så stor del av överskottet i verksamheten som motsvarar marknadsmässig ersättning för den medhjälparens arbete. Inkomsten för medhjälparens make ska då tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och utgör därför underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 3 § SAL.

8.2.7.12 Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

I 2 kap. 23 § SAL anges att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på sådan utdelning och kapitalvinst som enligt 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna i IL behandlar kapitalvinster vid avyttring av andelar i handelsbolag och fåmansföretag samt utdelningar i sådana företag, i den mån dessa ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Trots att beloppen ska beskattas som inkomst av tjänst är de avgiftsfria. De är inte heller pensionsgrundande vilket framgår av 2 kap. 16 § LIP.

Enligt de s. k. stoppreglerna fanns tidigare ett antal olika ersättningar som skulle beskattas i inkomstslaget tjänst men som var undantagna från uttag av arbetsgivaravgifter. Av dessa stoppregler återstår bara reglerna om förbjudna lån som enligt 11 kap. 45 § IL ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Eftersom ett lån inte kan betraktas som ersättning omfattas det inte av bestämmelserna om avgiftspliktig ersättning i 2 kap. 10 § SAL (jfr. prop. 2000/01:8 s. 107).

8.2.7.13 Lön som utbetalas efter att arbetstagare avlidit

Arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till dödsboet efter en person som avlidit. Detta gäller för utbetalningar som görs under samma kalenderår som dödsfallet inträffat. De allmänna avgiftsreglerna tillämpas under dödsfallsåret på samma sätt som om arbetstagaren levte hela året. Även om lön eller annan ersättning för arbete betalas ut året efter dödsfallsåret torde det föreligga skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Frågan har dock inte prövats i praxis.

8.2.8 Hur avgiftsunderlaget beräknas

8.2.8.1 Redovisningsperioden

Huvudregeln för hur underlaget för arbetsgivaravgifter ska beräknas finns i 2 kap. 24 § SAL. Där anges i 1 st. att avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad.

Enligt SBL ska arbetsgivaravgifter beräknas för varje redovisningsperiod (9 kap. 1 §). En redovisningsperiod omfattar en kalendermånad. Arbetsgivaravgifter för en redovisningsperiod ska redovisas i en skattedeklaration nästföljande månad. Avgifterna ska också betalas under den månaden.

I praktiken innebär detta att arbetsgivaravgifter i de allra flesta fall beräknas, debiteras och betalas per kalendermånad. Den beräkning och betalning av avgifterna som ska göras enligt SBL är slutlig och inte preliminär.

För att harmonisera bestämmelserna i SAL med SBL:s regler infördes därför den nu aktuella regeln om att arbetsgivaravgifter ska betalas och beräknas per kalendermånad i stället för per år som gällde tidigare.

Enligt 2 kap. 24 § 2 st. SAL ska i avgiftsunderlaget också ingå tidigare under året utgiven avgiftsfri ersättning som sammanräknad med en ersättning som utgetts under kalendermånaden blir avgiftspliktig. Bestämmelsen avser det fallet att arbetsgivaravgifter ska betalas på en ersättning endast om den under ett år sammanlagt överstiger ett visst belopp. På exempelvis en idrottsförenings ersättning till idrottsutövare ska arbetsgivaravgifter betalas så snart ersättningen under året uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Om ersättningen betalas ut successivt med ett lägre belopp under två eller flera månader ska avgifterna betalas för den månad när beloppsgränsen uppnås.

Exempel

En idrottsförening betalar till en viss idrottsutövare 5 000 kr i juni och 10 000 kr i juli. Arbetsgivaravgifter betalas inte. I augusti utbetalas 5 000 kr. Därmed har beloppsgränsen överskridits och avgiftsskyldighet har inträtt. I den skattedeclaration som lämnas i september ska redovisas ett avgiftsunderlag för den aktuella idrottsutövaren på 20 000 kr.

Bestämmelsen i 2 kap. 24 § 2 st. SAL är däremot inte tillämplig i fråga om ersättningar som ges ut av privatpersoner. För dessa ersättningar gäller i stället att arbetsgivaravgifter ska betalas först när det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att uppgå till 10 000 kr eller mer. Se ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

Dispens

Övergången från att beräkna och betala arbetsgivaravgifterna per år till att göra detta per kalendermånad har praktisk betydelse i endast några speciella fall. Det avser situationer där SKV beslutat att arbetsgivaravgifterna får redovisas på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som följer av de normala reglerna (10 kap. 12 § SBL). Sådan dispens kan lämnas för utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. En dispens innebär att redovisningen och betalningen av arbetsgivaravgifterna får ske vid en senare tidpunkt men inte att avgifterna ska beräknas på något annat underlag än vad som följer av de vanliga reglerna. Även i dispensfallen bör alltså arbetsgivaravgifterna beräknas på summan av den avgiftspliktiga ersättning som har utgetts under respektive kalendermånad (prop. 2000/01:8 s. 78 f). Det torde dock inte krävas att den arbetsgivare som har sådan dispens måste lämna 12 stycken SKD utan det bör räcka med en SKD samt en skrivelse som anger fördelningen av utgiven ersättning per redovisningsmånad.

Detta innebär vidare att det avdrag, det s. k. företagsstödet, som får göras från arbetsgivaravgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr/mån, ska beräknas på det avgiftsunderlag som gäller för respektive kalendermånad även i de fall då redovisningen till följd av ett dispensbeslut får avse flera månader åt gången. Avdraget kan alltså inte beräknas på ett under året ackumulerat avgiftsunderlag utan ska beräknas för varje kalendermånad för sig. Se vidare om företagsstödet nedan vid avsnitt 8.2.8.3.

8.2.8.2 Kontantprincipen

Enligt 2 kap. 24 § SAL gäller kontantprincipen och bestämmelsen ger svar på frågan om tidpunkten för avgiftsskyldighetens inträde. Arbetsgivaravgifter ska betalas på summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad. Här gäller samma kontantprincip som finns på beskattnings-

området med den skillnaden att redovisningsperioden är en månad i stället för ett kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Samma princip gäller vid beräkningen av socialförsäkringsförmåner. I 2 kap. 18 § LIP sägs att till grund för beräkningen av en försäkrads pensionsgrundande inkomst ett visst intjänandeår ska läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt för det året. Att pensionsgrundande inkomst i vissa fall också beräknas på inkomster som inte taxeras framgår av 19 §.

Kontantprincipen är numera strikt och innebär vid betalningar kring ett årsskifte att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja till vilket år inkomsten ska hänföras.

Förmåner

Redovisning av arbetsgivaravgifter görs i SKD månaden efter det att lönen eller ersättningen utgetts resp. månaden efter att en skattepliktig förmån åtnjuts (9 kap. 1 och 2 §§ och 10 kap. 14 och 18–24 §§ SBL).

Beskattningstidpunkten för skattepliktiga förmåner styr också när arbetsgivaravgifter ska betalas på förmånerna. Regler om beskattningstidpunkten för intäkter finns i 10 kap. 8–11 §§ IL. Där sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln är tillämplig på ersättning i såväl kontanter som skattepliktiga förmåner. I prop. 1993/94:90 s. 82 sägs bl.a. följande om beskattningstidpunkten för förmåner: ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.”

I normalfallet föreligger det inga svårigheter att fastställa när en förmån åtnjuts. Exempelvis anses bil- och bostadsförmån som erhålls löpande innebära att arbetsgivaren också måste betala arbetsgivaravgifter löpande för varje månad som arbetstagaren åtnjuter dessa förmåner. Vid varje redovisningstillfälle måste alltså arbetsgivaren redovisa och betala arbetsgivaravgifter på värdet av förmåner åtnjutna under närmast föregående kalendermånad.

I 10 kap. 9–11 §§ IL finns några särregler som anger beskattningstidpunkten för vissa angivna förmåner.

Tågresor

Enligt 9 § ska förmån av inrikes tågresor för anställda i rese- och trafikbranschen tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet. Det innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas månaden efter den månad den anställda först kan disponera kortet.

Drivmedel	<p>Enligt 10 § ska förmån av drivmedel räknas till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del. Här kan det alltså inträffa att beskattningen sker ett senare år än det när den anställde åtnjuter förmånen. Regeln har tillkommit av praktiska skäl och gäller för såväl privatägd bil som för förmånsbil. När betalning för drivmedel sker med kort kan det dröja upp till en månad innan faktura kommer från bensinbolaget. Om inte undantagsregeln fanns skulle det innebära svårigheter att rätt beräkna och i rätt tid redovisa förmånen.</p>
Värdepapper, personaloptioner	<p>I 11 § anges att om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor (personaloptioner), tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Se också ovan vid avsnitt 8.2.1.5 Ersättningar från utlandet.</p>
	<p>8.2.8.3 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen</p>
Företagsstöd	<p>I 2 kap. 28–30 §§ respektive i 3 kap. 18 och 19 §§ SAL finns reglerna om det s. k. företagsstödet. Det är en generell nedsättning av socialavgifterna, såväl arbetsgivaravgifter som egenavgifter, som får göras av alla avgiftsskyldiga.</p> <p>Reglerna infördes 1997. I förarbetena (prop. 1996/97:21) anförde regeringen att syftet med sänkningen av socialavgifterna är att reducera de indirekta lönekostnaderna för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande och att sänkningen främst riktar sig till små och medelstora företag även om lättnaderna i avgifterna kommer samtliga arbetsgivare och egenföretagare till del.</p>
Avdragstaket	<p>Enligt 2 kap. 28 § SAL ska vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr. Med avgiftsunderlag avses underlaget efter det eventuellt kostnadsavdrag enligt 2 kap. 21 § gjorts. Regeln innebär en ”rabatt” på arbetsgivaravgifterna som alla arbetsgivare, även stat och kommun, har rätt till och som får uppgå till högst 42 600 kr per år. Taket för avdraget betyder att avdrag får göras när den sammanlagda lönesumman uppgår till högst 71 000 kr per månad, vilket motsvarar 852 000 kr per år. På ersättningar som överstiger detta belopp betalas fulla arbetsgivaravgifter.</p>

Utländsk arbetsgivare

Eftersom arbetsgivaravgifter betalas för varje månad har en arbetsgivare som en månad inte kunnat utnyttja avdraget fullt ut inte rätt att en annan månad använda den outnyttjade delen. En utländsk arbetsgivare som inte har fast driftställe i Sverige kan enligt 10 kap. 12 § SBL få dispens från skyldigheten att redovisa arbetsgivaravgifter i SKD varje månad. I sådant fall får avdrag göras från arbetsgivaravgifterna varje år med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst 3 550 kr för varje månad verksamheten bedrivits (Jfr. vad som sägs ovan vid kantrubriken Dispens i avsnitt 8.2.8.1.)

SLF

Observera att nedsättningen endast avser socialavgifterna. Den som endast betalar SLF i stället för arbetsgivaravgifter eller egenavgifter har därför inte rätt till nedsättningen (prop. 1996/97:21 s. 21 och 27).

Koncern

Det finns dock en begränsning i stödet som säger att om flera arbetsgivare ingår tillsammans i en koncern ska de vid beräkningen av avdraget anses som en avgiftsskyldig. Det är således bara ett av företagen i en koncern som har rätt till avdraget och det ska i första hand göras av moderföretaget. Om avdraget inte fullt ut kan utnyttjas av moderföretaget får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer.

I författningskommentaren (prop. 1996/97:21 s. 28) anges att med koncern avses samtliga inom civilrätten förekommande koncernbegrepp (jfr 1 kap. 5 § aktiebolagslagen [1975:1385], 1 kap. 4 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen [1995:1554] m.fl.). Svenska dotterföretag i utländska koncerner faller därför utanför begränsningsregelns tillämpningsområde. Detsamma gäller om en fysisk person äger flera aktiebolag utan att det är fråga om ett koncernförhållande, dvs. om den fysiska personen inte bedriver enskild näringsverksamhet.

Förenklad SKD

För den som lämnar förenklad SKD ska enligt 2 kap. 30 § SAL avdrag göras med 5 procent utan de begränsningar som framgår av 28 och 29 §§. Det har inte ansetts nödvändigt med något tak för avdraget eftersom det endast är på ersättningar som överstiger 71 000 kr per månad som fulla arbetsgivaravgifter ska tas ut. Det finns skäl att anta att de ersättningar som betalas ut av privatpersoner sammantaget normalt inte kommer att överstiga detta belopp (prop. 2000/01:7 s. 26).

Reglerna om förenklad SKD finns i 10 kap. 13a § SBL och gäller fr.o.m. 2002. De innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD i stället för en vanlig sådan. Detta gäller under förutsättning att

Regionalt företagsstöd

ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. Genom att lämna förenklad SKD har den avgiftsskyldige också normalt fullgjort sin skyldighet att lämna kontrolluppgift (6 kap. 5 § 4 LSK). Även den som bedriver enskild näringsverksamhet kan lämna förenklad SKD för ersättningar som hänför sig till näringsidkarens privata sfär och därför inte utgör en utgift i verksamheten.

Fr.o.m. 2002 gäller regler om ett utvidgat företagsstöd för verksamheter som bedrivs i stödområdet. Dessa regler finns i särskild lag, lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen. Bestämmelserna om detta behandlas nedan vid avsnitt 8.4.

8.3 Egenavgifter**8.3.1 Allmänt**

Socialavgifter enligt SAL betalas i form av arbetsgivaravgifter eller i form av egenavgifter. Egenavgifterna behandlas i lagens 3 kap. som är uppbyggt enligt samma mönster som kapitlet om arbetsgivaravgifter. Det behandlar avgiftsskyldigheten, situationer när avgifter ska betalas, avgiftspliktiga respektive avgiftsfria inkomster, avgiftsunderlaget samt avgifterna och avgiftsberäkningen. När en inkomst anges som avgiftsfri avses att den inte är underlag för egenavgifter. Det innebär inte alltid att den är undantagen från socialavgifter generellt utan det kan i stället i vissa fall vara så att avgifterna ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter (3 kap. 11 § SAL).

Egenavgifter betalas av fysiska personer och i första hand på inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessutom finns i lagen angivna ett antal situationer när egenavgifter ska betalas på inkomst av tjänst.

Egenavgifterna enligt SAL är 27,76 procent av avgiftsunderlaget och utgörs av

1. sjukförsäkringsavgift	11,81 %
2. föräldraförsäkringsavgift	2,20 %
3. ålderspensionsavgift	10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift	1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift	1,16 %
6. arbetsskadeavgift	0,68 %

Till detta kommer allmän löneavgift med 3,13 procent vilket innebär att den sammanlagda egenavgiften uppgår till 30,89 procent av avgiftsunderlaget. Allmän löneavgift ska betalas av den som betalar egenavgifter enligt 3 kap. SAL.

8.3.2 Avgiftsskyldigheten

Huvudregeln i 3 kap. 1 § SAL anger att en fysisk person som har avgiftspliktig inkomst ska betala egenavgifter enligt bestämmelserna i samma kapitel. Här framgår alltså att det endast är fysiska personer som ska betala egenavgifter. Vilka inkomster som är avgiftspliktiga framgår av 3–8 §§, dvs. inkomst av aktiv näringsverksamhet samt inkomst av tjänst i vissa fall. Att inkomst av näringsverksamhet kan vara avgiftsfri i vissa fall framgår av 11 §. Det är i princip samma inkomster som enligt LIP utgör PGI av annat förvärvsarbete (2 kap. 6–8 §§ LIP). Något krav på inskrivning i försäkringskassa finns inte längre. Svenskt medborgarskap saknar numera också helt betydelse för avgiftsskyldigheten.

Arbete i Sverige

Skyldigheten att betala socialavgifter är kopplad till sådant arbete som medför att man omfattas av den arbetsbaserade försäkringen enligt SofL. Denna grundprincip inom socialförsäkrings- och socialavgiftsområdet har för egenavgifterna kommit till uttryck i 3 kap. 2 § SAL, enligt vilken bestämmelse egenavgifter ska betalas på avgiftspliktig inkomst av

1. arbete i Sverige, och
2. arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt avtal med andra stater.

Vad som ska anses som arbete i Sverige regleras i 1 kap. 6 § SAL där det i första stycket sägs att med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs här i landet. Undantag från denna huvudregel finns i andra stycket beträffande den som bedriver näringsverksamhet och i 8 § för den som är utsänd av en arbetsgivare i Sverige respektive den som är hitsänd av en utländsk arbetsgivare. I 8 § görs en hänvisning till utsändningsreglerna i 2 kap. 9 § SofL.

För egenföretagare finns ingen utsändningsregel. I förarbetena till SofL, prop. 1998/99:119 sägs beträffande egenföretagares försäkringstillhörighet följande på s. 105f:

”Beträffande *egenföretagare* anser regeringen i likhet med utredningen att det inte behöver införas några utsändningsbestämmelser. Deras arbetsbaserade förmåner samt socialavgifter grundas i mycket stor utsträckning på inkomster som beskattas i Sverige. Försäkringsskyddet skall för dessa därför kopplas till att själva verksamheten bedrivs här i landet. Detta innebär att tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige, om det utförs som ett led i en här bedriven verksamhet.”

Denna regeringens uppfattning kommer till uttryck i 1 kap. 6 § 2 st. SAL. Där sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Den egenföretagare som bedriver näringsverksamhet här och som inom ramen för denna verksamhet också utför arbete utomlands ska således betala egenavgifter även för den del av verksamheten som bedrivs utomlands.

En självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands ska inte räknas som arbete i Sverige och inkomsterna därifrån ska därför inte vara underlag för egenavgifter. Av 2 kap. 23 § IL framgår att utomlands bedriven självständig näringsverksamhet alltid ska anses som passiv näringsverksamhet. På inkomster från sådan ska inte heller särskild löneskatt betalas. Enligt 2 § SLFL ska särskild löneskatt visserligen betalas på överskott av passiv näringsverksamhet, men förutsättningen för detta är att den bedrivs här i landet.

EG-rätten m.m.

På grund av gemenskapsrätten inom EU/EES (förordning 1408/71) och på grund av avtal med andra stater (socialförsäkringskonventioner) kan det komma i fråga att betala egenavgifter även på inkomster från arbete utomlands om den avgiftsskyldige omfattas av svensk socialförsäkring (3 kap. 2 § 2 SAL). EG:s regler innehåller bestämmelser som innebär att även en egenföretagare kan anses som utsänd och under utsändningstiden vara omfattad av socialförsäkringen i det land varifrån han är utsänd. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten i förhållande till våra interna regler. Exempelvis kan en person som bedriver en enskild näringsverksamhet i Sverige och som under högst ett år ska bedriva näringsverksamhet i Norge vara fortsatt försäkrad till socialförsäkringen här. Han ska då i princip betala egenavgifter på inkomsten från verksamheten i Norge. Betalning av egenavgifter förutsätter dock att personen blir taxerad i Sverige för inkomsten från Norge. Enligt 3 kap. 12 § SAL är underlaget för beräkning av egenavgifter summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. För inkomster som inte taxeras i Sverige finns för närvarande ingen möjlighet att debitera några egenavgifter. PGI ska dock beräknas. EG-rätten innebär i detta fall en utvidgning av avgiftsskyldigheten jämfört med vad som gäller enligt vår interna rätt.

EG-rätten och avtal med andra stater kan också innebära en begränsning i socialförsäkringstillhörigheten och skyldigheten att betala avgifter jämfört med den interna rätten. En person som är medborgare och bosatt i ett annat EU-land och som arbetar här som egenföretagare kan på grund av EG-rätten vara fortsatt försäkrad i bosättningslandet. Egenavgifter ska då inte betalas här även om personen skulle vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta måste

då personen styrka med intyg om tillämplig lagstiftning på blankett E 101. Denna EG-rättens inskränkning av vår interna rätt framgår beträffande socialavgifterna av 1 kap. 3 § SAL.

8.3.3 Avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet

Det vanligaste fallet när egenavgifter ska betalas avser fysiska personer som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Av 3 kap. 3 § SAL framgår att det är överskottet av näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter. Vidare förutsätts att den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning, dvs. det ska vara fråga om aktiv näringsverksamhet enligt 2 kap. 23 § IL. Om verksamheten bedöms som passiv ska särskild löneskatt betalas i stället för egenavgifter. Jfr motsvarande bestämmelse beträffande PGI i 2 kap. 6 § LIP. Även här framgår kopplingen mellan socialförsäkringsförmånerna och avgifterna. På inkomster som inte är förmånsgrundande betalas inte egenavgifter.

Aktiv/passiv näringsverksamhet

För att en näringsverksamhet ska bedömas som aktiv krävs i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. Den som vid sidan av en anställning driver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåts. Se vidare om gränsdragningen mellan aktiv/passiv näringsverksamhet i kapitel 7 avsnitt 7.3.2.

F-skatt

Som ovan nämnts betalas egenavgifter i första hand av egenföretagare och delägare i handelsbolag på överskottet av den aktiva näringsverksamheten. Detta gäller alltid för delägare i handelsbolag och det gäller också för enskilda näringsidkare under förutsättning att de har F-skattsedel utan villkor eller åberopar en F-skattsedel med villkor. På den del av överskottet i verksamheten som inte avser ersättning för arbete för annans räkning ska också alltid betalas egenavgifter oavsett vilket slag av skattsedel som näringsidkaren har. På ersättning för arbete som betalas ut till den näringsidkare som inte har F-skattsedel, eller vid innehav av F-skattsedel med villkor (FA-sedel), till den som inte åberopar en F-skattsedel, ska egenavgifter däremot inte betalas. Detta framgår av 3 kap. 11 § som behandlar avgiftsfri inkomst. I stadgandet uttrycks detta med att egenavgifter inte ska betalas på ersättning för arbete om utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt 2 kap.

Arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. betalas på ersättning för arbete oavsett om ersättningen för betalningsmottagaren utgör

inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas om mottagaren har F-skattsedel (2 kap. 5 §). Om arbetsgivaravgifter inte ska betalas tas egenavgifter ut. Om inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska egenavgifterna betalas med stöd av 3 kap. 3 § och om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst tas egenavgifter ut med stöd av 3 kap. 8 §.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

8.3.4 Avgiftspliktig inkomst av tjänst

Egenavgifter betalas i normalfallet av egenföretagare och delägare i handelsbolag. I vissa fall kan det komma ifråga att betala egenavgifter på inkomster som beskattas i inkomstslaget tjänst. I vilka fall detta kan inträffa regleras i 3 kap. 4–8 §§ SAL och avser följande situationer:

1. inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt
2. vissa ersättningar från privatpersoner understigande 10 000 kr
3. inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal
4. Marie Curie-stipendium från utländsk utgivare
5. löner, arvoden och andra ersättningar för arbete till den som har F-skattsedel.

Självständig verksamhet

Enligt 3 kap. 4 § ska egenavgifter betalas på inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständig men som inte är näringsverksamhet. Vad som här avses är främst inkomster från hobbyverksamhet. Regeln är däremot inte tillämplig på ersättning för arbete för någon annans räkning även om arbetsersättningen utbetalas som ett led i en hobbyverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på sådana inkomster som härrör från försäljning av produkter från hobbyverksamheten t.ex. en hobbybiodlares försäljning av honung eller från försäljning av hemslöjdsalster och liknande. Om däremot en fritidsmusiker åtar sig att framföra musik vid olika tillställningar och får ersättning för spelningarna utgör betalningarna ersättning för arbete. Utbetalaren ska då, om beloppsgränsen överskrids och musikanten inte har F-skattsedel, betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt huvudregeln i 2 kap. 10 §. Om samma musiker också har andra inkomster t.ex. från försäljning av skivor han låtit spela in eller från framföranden inför publik som han själv arrangerat utgör inkomsten underlag för egenavgifter enligt bestämmelsen i 3 kap. 4 §. Motsvarande regel på PGI-området finns i 2 kap. 6 § 2 p. LIP som anger att tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet utgör

inkomst av annat förvärvsarbete vid PGI-beräkningen.

**Ersättning från
privatpersoner**

Egenavgifter ska enligt 3 kap. 5 § i vissa fall betalas på ersättning för arbete som utförts åt en fysisk person eller ett dödsbo. Det gäller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 6 § inte ska betalas på ersättningen. En ytterligare förutsättning är att det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att understiga 10 000 kr och att betalningen inte utgör utgift i en av utgivaren bedrivna näringsverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på de fall där privatpersoner betalar ut ersättningar för tillfälliga arbeten till mottagare som saknar F-skattsedel. Ur utgivarens synvinkel saknar det betydelse om inkomsterna ska tas upp som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. Utbetalaren ska i vilket fall som helst inte betala arbetsgivaravgifter om förutsättningarna i 2 kap. 6 § föreligger såvida inte annat avtalats enligt 2 kap. 7 §. Se vidare ovan vid avsnitt 8.2.3.3.

Socialavgiftsavtal

Som framgår ovan vid avsnitt 8.2.3.4 ska enligt huvudregeln i SAL även utländska arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter i Sverige när de betalar ersättning för arbete när arbetstagaren omfattas av svensk socialförsäkring, dvs. i regel för arbete i Sverige. Detta gäller även om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. För att underlätta för utländska arbetsgivare, som inte har fast driftställe här, finns möjligheten för parterna i anställnings- eller uppdragsförhållandet att komma överens om att mottagaren ska svara för de socialavgifter som belöper på arbetsersättningen. Ett sådant socialavgiftsavtal innebär enligt 3 kap. 6 § SAL att mottagaren ska betala egenavgifter på ersättningen. Den som genom ett avtal har påtagit sig att betala egenavgifter ska lämna upplysning om detta i sin självdeklaration (3 kap. 17 § 1 st. LSK).

**Marie Curie-
stipendium**

Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna ska beläggas med egenavgifter enligt 3 kap. 7 § SAL. Detta gäller inte om arbetsgivaravgifter ska betalas enligt 2 kap. 11 § 4 p. dvs. när utgivaren av stipendiet är en fysisk person bosatt i Sverige eller en svensk juridisk person. Det vanliga är sådana forskarstipendier som ges ut av svenska forskningsinstitutioner och därför är underlag för arbetsgivaravgifter. Det är endast när utbetalaren är en utländsk institution eller en fysisk person bosatt utomlands som mottagaren av stipendiet ska betala egenavgifter. Se vidare om Marie Curie-stipendier vid avsnitt 8.2.6.5.

**Mottagare med F-
skattsedel**

I 3 kap. 8 § finns den mycket viktiga regeln om att egenavgifter ska betalas på ersättning för arbete som betalas ut till den som har F-skattsedel. Om betalningsmottagaren har skatteformen F-skatt ska han betala egenavgifter oavsett om ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Även om betalningen

avser lön i ett anställningsförhållande ska mottagaren betala egenavgifter. För att undvika de problem som kan uppstå i sådana fall finns bestämmelsen om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL. Enligt detta lagrum ska den som betalar ut ersättning i ett uppenbart anställningsförhållande till en person som har eller åberopar en F-skattsedel göra en skriftlig anmälan till SKV om förhållandet. Syftet med regeln om anmälningsskyldighet är i första hand att fästa SKV:s uppmärksamhet på förhållandet så att betalningsmottagaren tilldelas en A-skattsedel att använda i anställningen. Om mottagaren också bedriver näringsverksamhet ska han i regel tilldelas en F-skattsedel i kombination med A-skatt, en F-skattsedel med villkor (FA-skatt). Villkoret innebär att F-skattsedeln inte får användas eller åberopas i anställningsförhållanden.

Bestämmelsen i 3 kap. 8 § SAL har lagtekniskt utformats så att det anges att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete ska beläggas med egenavgifter, om den som gett ut ersättningen enligt 2 kap. 5 § inte ska betala arbetsgivaravgifter, dvs. när mottagaren av ersättningen har F-skattsedel. Vidare sägs att detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete samt sådan ersättning som enligt 2 kap. 11 § 1, 2 eller 4 likställs med ersättning för arbete. De punkter i 11 § till vilka hänvisning görs avser kostnadsersättningar till den del de är avgiftspliktiga, lönegarantiersättningar samt Marie Curie-stipendier. De punkter i 11 § som inte nämns avser ersättning som utges till en allmän försäkringskassa (p. 3) samt ersättning från semesterkassa (p. 5). Ersättning till en försäkringskassa utgör inte inkomst för en fysisk person och är därför inte avgiftspliktig för egenavgifter. Ersättning från semesterkassa är aldrig underlag för egenavgifter. Skälet till detta är att ersättningen har koppling till lön i anställningsförhållande och kan ibland betalas ut efter att anställningen upphört. Även om den som har rätt till semesterlönen skulle ha startat en egen näringsverksamhet och därför tilldelats F-skattsedel ska semesterkassan betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

8.3.5 Avgiftsfri inkomst

8.3.5.1 Ersättningar under 1 000 kr

Enligt 3 kap. 14 § SAL ska inga egenavgifter betalas om avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr. Det är samma gräns som finns för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 14 §). Motsvarande beloppsgräns finns också vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 9 § LIP. För den som bedriver näringsverksamhet beräknas egenavgifterna på överskottet i verksamheten. Det saknar då

betydelse vad som genererat överskottet, det kan vara ersättningar för arbete från uppdragsgivare som var för sig understiger 1 000 kr, det kan vara försäljningsinkomster, det kan vara ränteinkomster i verksamheten m.m. Det sammanlagda underlaget för egenavgifter måste dock uppgå till minst 1 000 kr.

I 3 kap. 9 § SAL finns angivet att ersättningar för arbete från en utbetalare som sammanlagt under året understiger 1 000 kr inte ska beläggas med egenavgifter. I andra stycket sägs att regeln inte gäller om ersättningen utgör inkomst av näringsverksamhet. Regeln innebär att för den som ska betala egenavgifter på inkomster i inkomstslaget tjänst krävs det att ersättning för arbete från respektive utbetalare uppgår till minst 1 000 kr under året till skillnad från vad som nyss sagts om inkomster i näringsverksamhet.

8.3.5.2 Sjukpenning och rehabiliteringspenning

Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL. Detsamma gäller också sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF) och motsvarande ersättning som utges enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande (3 kap. 10 § SAL).

Sjukpenning och de andra ersättningar som avses i lagrummet ska enligt 15 kap. 8 § IL tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Inkomster från näringsverksamhet är sjukpenninggrundande som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § AFL. Av 2 kap. 6 § 4 p. LIP framgår att sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL samt sjukpenning enligt LAF m.m. utgör PGI av annat förvärvsarbete i den utsträckning ersättningen har trätt i stället för de inkomster av förvärvsarbete som är pensionsgrundande enligt p 1–3 i samma paragraf, dvs. främst inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Trots att ifrågavarande ersättningar är pensionsgrundande ska avgifter enligt SAL inte betalas på dem. Dessa och andra socialförsäkringsförmåner utgör i stället underlag för de avgifter som betalas till socialförsäkringen av staten enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Se om denna lag i avsnitt 8.15.

8.3.5.3 Ersättning till näringsidkare utan F-skattsedel

Som framgått ovan i avsnitt 8.2.3.1 ska den som ger ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter om mottagaren inte har F-skattsedel. Detta gäller oavsett till vilket inkomstslag ersättningen är hänförlig. Denna huvudprincip framgår av 2 kap. 1 och 4 §§ samt motsatsvis av 2 kap. 5 § SAL. För att det ska framgå att

egenavgifter inte ska betalas i dessa situationer även när inkomsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, finns undantagsbestämmelsen i 3 kap. 11 §. Den anger att ersättning för arbete som utgör inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet är avgiftsfri, om den som utger ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter på den enligt bestämmelserna i 2 kap. Bestämmelsen är ett undantag från regeln i 3 kap. 3 § som säger att egenavgifter ska betalas på överskott av aktiv näringsverksamhet.

Se vidare om F-skattsedelns rättsverkningar och i vilka fall innehav av en F-skattsedel kan anses föreligga ovan vid avsnitt 8.2.3.1.

8.3.6 Avgiftsunderlaget

Underlaget för beräkning av egenavgifter är enligt 3 kap. 12 § summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt. Detta innebär att egenavgifter bara ska betalas på avgiftspliktiga inkomster som är skattepliktiga och taxeras i Sverige. Det kan därför inträffa att personer som är försäkrade enligt SofL för den arbetsbaserade försäkringen och därför har rätt till pensionsförmåner i Sverige inte behöver betala för dessa förmåner, nämligen när personen bara är begränsat skattskyldig här eller av annan orsak inte beskattas här för inkomsten. Se vidare ovan avsnitt 8.3.2 vid kantrubriken EG-rätten m.m.

Med uttrycket ”nettoinkomsterna” avses att markera att det är det överskott som återstår av intäkterna sedan de har minskats med kostnaderna för att förvärva dem som ska utgöra underlaget för egenavgifterna. I 3 kap. 3 § sägs att det är överskottet av näringsverksamheten som är avgiftspliktig.

När det gäller inkomster i inkomstslaget tjänst ska vid beräkningen av egenavgifterna samma avdrag för kostnader göras som vid PGI-beräkningen enligt 2 kap. 21 § LIP. Det innebär att avdrag från inkomsterna ska göras för kostnader som den avgiftsskyldige haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Se vidare i kapitel 7 avsnitt 7.3.4.

Vid beräkningen av avgiftsunderlaget får enligt 3 kap. 12 § 2 st. ett underskott i en näringsverksamhet inte minska ett överskott i en annan näringsverksamhet. Bestämmelsen får tillämpning endast för den som bedriver verksamhet i handelsbolagsform och som dessutom bedriver enskild näringsverksamhet eller är delägare i ytterligare ett eller flera handelsbolag. Det tidigare använda begreppet förvärvskälla har utmönstrats i och med införandet av IL. All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag dock som en egen näringsverksamhet.

8.3.6.1 Avgifter för den som avlidit

För den som avlidit ska egenavgifter inte beräknas för dödsfallsåret vilket framgår av 3 kap. 12 § 3 st. SAL. Regeln motsvaras vid PGI-beräkningen av stadgandet i 2 kap. 2 § LIP som anger att PGI inte ska beräknas för det år den försäkrade har avlidit i annat fall än om överföring av pensionsrätt för premiepension till den avlidnes make ska göras för det året.

8.3.6.2 Åldersgräns

Den som vid inkomstårets ingång fyllt 65 år ska bara betala ålderspensionsavgiften enligt 3 kap.15 §. Dessutom ska han betala SLF med 16,16 % på avgiftsunderlaget. För den som är född före 1938 gäller äldre regler enligt p. 6 av övergångsbestämmelserna till SAL. Där sägs att bestämmelsen i 3 kap. 15 § inte gäller för den som är född 1937 eller tidigare. För denna ålderskategori gäller i stället att inga egenavgifter ska betalas på eventuella förvärvsinkomster utan i stället enbart SLF, dock med den högre procentsatsen, 24,26 %. Se 2 § SLFL i dess äldre lydelse i SFS 1997:940.

Den som under hela året haft hel ålderspension enligt AFL ska enligt 3 kap. 16 § SAL bara betala ålderspensionsavgiften men inte de övriga delavgifterna på ersättning som grundar egenavgifter. Detsamma gäller den som haft hel sjuk- eller aktivitetsersättning (det som tidigare hette förtidspension) för någon del av året. Den som haft hel ålderspensionsavgift hela året ska dessutom betala SLF med 16,16 procent på inkomster som avses i 3 kap. 3–8 §§ SAL.

8.3.6.3 Sjukförsäkringsavgift för den som har karens

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kan göra anmälan till försäkringskassan om att sjukpenning ska börja betalas ut först efter en viss tids karenstid, 3 eller 30 dagar (3 kap. 11 § AFL). I sådant fall ska sjukförsäkringsavgiften betalas med lägre procentsatser. Dessa fastställs av Riksförsäkringsverket (RFV) med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 3 § SAL.

Enligt RFV:s föreskrifter (RFFS 2003:26) om procentsatser för beräkning av egenavgifter till sjukförsäkringen ska egenavgift till sjukförsäkringen avseende år 2004 som debiteras vid 2005 års taxering beräknas enligt följande procentsatser på inkomster till och med 7,5 gånger prisbasbeloppet vid årets ingång.

För försäkrad med 3 dagars karenstid 9,25 procent.

För försäkrad med 30 dagars karenstid 7,42 procent.

På inkomster över 7,5 gånger prisbasbeloppet tillämpas procentsatsen 11,81 för sjukförsäkringsavgift.

För inkomståret 2003 (2004 års taxering) gäller enligt RFFS 2002:38 samma procentsatser som för 2004.

En försäkrad, som gjort anmälan till försäkringskassan om karens får övergå till försäkring med kortare karenstid eller utan karenstid, om han inte har fyllt 55 år (3 kap. 11 § AFL).

RFV rapporterar ändringar av karenstider till SKV. Om ändringen gjorts under ett år proportioneras sjukförsäkringsavgiften med hänsyn till detta.

8.3.6.4 Särskilt avdrag vid avgiftsberäkningen

Företagsstöd

Från 1997 infördes regler om nedsättning av socialavgifter för att stimulera nyanställningar och uppmuntra egenföretagande. För egenavgifterna finns bestämmelserna om det s. k. företagsstödet i 3 kap. 18 och 19 § SAL och de innebär att avdrag får göras från egenavgifterna med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 9 000 kr per år. Även om egenföretagaren skulle driva flera olika verksamheter får det sammanlagda avdraget inte överstiga 9 000 kr per år. Med år avses beskattningsår. Därför medges avdrag med högst det angivna beloppet även i de fall egenföretagarens räkenskapsår/beskattningsår, t.ex. i samband med näringsverksamhetens inledning, omfattar kortare eller längre tid än tolv månader (jfr prop. 1996/97:21 s. 29).

Egenföretagare med anställda

Om en egenföretagare också har anställd personal finns en begränsningsregel i 3 kap. 19 § 1 st. SAL för att inte fullt avdrag ska kunna erhållas såväl från egenavgifterna som från arbetsgivaravgifterna. Det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna får inte överstiga 42 600 kr per år.

Exempel

En egenföretagare har under tio månader haft anställda för vilka han gjort maximalt avdrag från arbetsgivaravgifterna med 35 500 kr. Avdraget från egenavgifterna kan då göras med 5 % av avgiftsunderlaget dock med högst 7 100 kr (= 42 600–35 500). Observera att avdraget från egenavgifterna inte i något fall får överstiga 9 000 kr. Hade avdraget från arbetsgivaravgifterna i stället gjorts med 20 000 kr medges avdrag från egenavgifterna därför med högst 9 000 kr, dock inte högre än 5 procent av avgiftsunderlaget.

Handelsbolag

För handelsbolagsdelägare som är fysiska personer finns också begränsningsregler, som är relativt komplicerade. Det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till han-

delsbolagets inkomster för samtliga delägare får inte överstiga 42 600 kr per år. Avdraget ska fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem. Om en eller flera av delägarna inte kan utnyttja avdraget fullt ut får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare (3 kap. 18 § 2 st. SAL).

Handelsbolag med anställda

Om handelsbolaget också gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från delägarnas egenavgifter tillsammans med handelsbolagets avdrag från arbetsgivaravgifter inte överstiga 42 600 kr per år (3 kap. 19 § 2 st.). För delägare i handelsbolag kommer rätten till avdrag att schematiskt bedömas i följande led (jfr. prop. 1996/97:21 s. 30).

1. Om handelsbolagsdelägaren har anställda i egen enskild näringsverksamhet ska avdrag först göras för arbetsgivaravgifter. Taket här är 42 600 kr (2 kap. 28 § SAL). Om avdragsmöjligheten vad avser arbetsgivaravgifterna kan utnyttjas fullt ut kan något avdrag från egenavgifter inte göras för den delägaren. Om däremot avdragsmöjligheten för arbetsgivaravgifter inte utnyttjats fullt ut kan avdrag för egenavgifter komma i fråga, dock högst upp till ett sammanlagt avdragsbelopp per år räknat för arbetsgivaravgifter och egenavgifter på 42 600 kr (3 kap. 19 § SAL). Även begränsningen på 9 000 kr ska beaktas.
2. Det avdragsbelopp som kan utnyttjas i handelsbolaget i dess helhet ska beräknas. Det sammanlagda avdraget från egenavgifter som är hänförliga till handelsbolagets inkomster för samtliga delägare i handelsbolaget får inte överstiga 42 600 kr för år räknat. Avdrag för egenavgifter kan erhållas av delägarna endast i den mån handelsbolagets avdrag från eventuella arbetsgivaravgifter inte överstiger 42 600 kr.
3. Vid fördelningen av det avdrag som kan utnyttjas inom handelsbolaget på de enskilda handelsbolagsdelägarna ska, förutom eventuella begränsningar på grund av enskild näringsverksamhet, även begränsningen på 9 000 kr per delägare beaktas.

Exempel

Ett handelsbolag har åtta delägare. En delägars inkomst räknas som inkomst av passiv näringsverksamhet. Han ska inte betala egenavgifter och är därför inte berättigad till något avdrag. Två av delägarna driver enskild näringsverksamhet vid sidan av handelsbolaget. Den ene av dem har anställda i sin enskilda näringsverksamhet och betalar ut löner till arbetstagare med mer än 852 000 kr. Han har därför gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna med 42 600 kr

och är inte berättigad till ytterligare avdrag. Den andre delägaren som driver enskild näringsverksamhet har inga anställda. Hans inkomst från den egna näringsverksamheten är dock så stor att han kan göra avdrag från egenavgifterna som är hänförliga till denna inkomst med avdragstaket 9 000 kr. I och med detta är inte heller han berättigad till ytterligare avdrag. Resterande fem delägare får nu i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från handelsbolaget fördelas mellan dem göra avdrag med det belopp som handelsbolaget är berättigat till, dvs. sammantaget högst 42 600 kr dock högst 9 000 kr per delägare.

Det kan förekomma att någon delägare redan utnyttjat maximal avdragsrätt t.ex. i enskilt bedriven näringsverksamhet eller att han inte är berättigad till avdrag på grund av att inkomsten räknas som passiv näringsverksamhet. I sådant fall kan resterande avdrag med vissa begränsningar i form av 9 000 kronors- och 42 600 kronorsreglerna i vissa fall utnyttjas av övriga delägare. Om en delägare som ska beskattas för inkomst från bolaget samtidigt har inkomst i enskilt bedriven verksamhet utgör detta däremot två skilda verksamheter. Underskott i den ena verksamheten är inte avdragsgillt i den andra.

8.4 Lag om utvidgning av de särskilda avdragen enligt SAL

Regionalt företagsstöd

Det har under åren 1983–1999 funnits flera olika lagstiftningar om reducerade socialavgifter för vissa verksamheter inom stödområde. Fram till och med 1999 gällde lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter. Lagen innebar ett regionalpolitiskt stöd till näringslivet m.m. inom särskilt angivna stödområden. Genom en lagändring (SFS 1999:1379) har från 2000 lagen i dess äldre lydelse upphört att gälla och genom lag (2001:1261) har lagen om nedsättning av socialavgifter upphävts. Bakgrunden till detta var att reglerna ansågs strida mot EU:s regler om statsstöd till näringslivet.

Under åren 2000 och 2001 har det därför inte funnits några regler som inneburit reducerade socialavgifter. Från och med 2002 gäller emellertid lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen. Lagens förarbeten finns i prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12.

Reglerna innebär att arbetsgivare och egenföretagare får göra ett utvidgat särskilt avdrag från arbetsgivaravgifterna respektive från egenavgifterna för arbete som utförs vid ett fast driftställe i stödområde.

Vad som avses med stödområde framgår av bilaga till lagen och avser främst kommuner eller kommundelar i inre Norrland samt i

delar av Dalarnas och Värmlands län.

Skälet till att avdraget benämns utvidgat särskilt stöd är att avdraget lagmässigt är kopplat till det generella företagsstödet i 2 kap. 28 § respektive 3 kap. 18 § SAL.

Frageställningar kring det utvidgade företagsstödet har behandlats i en skrivelse från SKV 2002-06-20, dnr 5090-02/100.

8.4.1 Huvudregel

Avdrag ska enligt 2 § lagen om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen göras från arbetsgivaravgifterna om den avgiftsskyldige har utgett ersättning för arbete utfört i näringsverksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet. Om arbetsgivaren är en ideell förening eller stiftelse ska det avse arbete vid en sådan plats som motsvarar ett fast driftställe. Även den som betalar egenavgifter får göra avdraget. Förutsättningen är att det är fråga om avgiftspliktig inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet.

8.4.2 Arbetsgivare som inte får göra avdraget

Vissa arbetsgivare är uteslutna från rätten till avdrag oavsett verksamhet. Dessa är enligt 3 §

1. en kommun eller landsting
2. en statlig myndighet
3. ett statligt affärsdrivande verk, eller
4. ett registrerat trossamfund.

Ett av stat eller kommun helägt aktiebolag har däremot rätt till utvidgat avdrag om övriga förutsättningar är uppfyllda.

8.4.3 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag

Av 4 § framgår att vissa verksamheter inte ger rätt till avdrag. Det är fråga om sådana verksamheter som omfattas av särskilda stödbestämmelser inom EU. Följande verksamheter har inte rätt till det utvidgade särskilda avdraget.

1. fiskeriverksamhet, vattenbruksverksamhet eller sådan jordbruksverksamhet som avser produkter som anges i bilaga 1 till Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, eller
2. transportverksamhet.

8.4.4 Hur avdraget beräknas

Avdrag från arbetsgivaravgifterna ska enligt 5 § göras med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 7 100 kr per månad

**Arbetsgivar-
avgifter**

vilket motsvarar högst 85 200 kr per år. Tillsammans med det generella företagsstödet får avdrag därför göras med 15 procent av underlaget, dock sammanlagt högst med 10 650 kr för varje månad vilket motsvarar högst 127 800 kr per år.

Det utvidgade särskilda avdraget får alltså göras med 10 procent på ett avgiftsunderlag om högst 71 000 kr per månad. Takbeloppet är så avpassat att det motsvarar lönen för upp till fyra anställda med en månadslön på strax under 18 000 kr. Eftersom alla företag oavsett storlek får göra avdraget om lagens förutsättningar föreligger är det tillräckligt för fullt avdrag att åtminstone 71 000 kr av den sammanlagda lönesumman per månad avser arbete vid ett fast driftställe i stödområdet.

Koncerner

Genom en hänvisning till 2 kap. 29 § SAL framgår att särskilda regler gäller för koncerner. Med koncern avses samtliga inom civilrätten förekommande koncernbegrepp (jfr prop. 1996/97:21 s. 28). Om flera avgiftsskyldiga ingår tillsammans i en koncern, ska de vid bedömningen av avdragsrätten anses som en avgiftsskyldig. Avdraget ska i sådant fall i första hand göras av moderföretaget. Till den del avdraget inte kan utnyttjas av moderföretaget, får det utnyttjas av dotterföretagen i den ordning moderföretaget bestämmer. Bestämmelsen får till följd att ett utvidgat särskilt avdrag i vissa fall kan göras av ett bolag som inte har något fast driftställe i stödområdet.

Egenavgifter

Enligt 6 § ska egenföretagare göra avdrag utöver det generella företagsstödet med 10 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 18 000 kr per år. Förutsättningen är att det avser inkomster från ett fast driftställe i stödområdet. Tillsammans med det generella företagsstödet får avdrag därför göras med 15 procent av underlaget, dock sammanlagt högst med 27 000 kr per år.

Handelsbolag

Av 6 § tredje stycket framgår genom hänvisning till bestämmelserna om det generella företagsstödet i SAL att om verksamheten bedrivs i handelsbolagsform får det sammanlagda avdraget för samtliga delägare i bolaget inte överstiga 85 200 kronor per år.

Om egenföretagaren varit arbetsgivare och gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 5 §, får det sammanlagda avdraget från egenavgifterna och arbetsgivaravgifterna inte överstiga 85 200 kr per år.

Om verksamheten bedrivs i handelsbolag som har anställda och handelsbolaget har gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget för samtliga delägare i bolaget, tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna, inte överstiga 85 200 kr per år.

8.4.5 Fast driftställe

Arbetsgivaravgifter

För rätt till avdrag från arbetsgivaravgifterna krävs alltså att det ska vara fråga om arbete vid arbetsgivarens fasta driftställe i stödområdet. Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229). Där sägs i första stycket att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Vidare sägs att uttrycket fast driftställe innefattar särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad m.m. Observera att IL anger att det ska vara fråga om en stadigvarande plats för verksamheten.

Det saknar betydelse var arbetsgivaren är registrerad. Även företag med säte utanför stödområdet men som har verksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet har därför rätt till avdraget för den del av verksamheten som kan knytas till detta driftställe. I författningskommentaren till 5 § andra stycket i prop. 2001/02:45 sägs följande. ”I avgiftsunderlaget får endast ingå avgiftspliktig ersättning som har utgetts för arbete vid ett fast driftställe i stödområdet. Om verksamheten bedrivs så att arbete utförs vid flera fasta driftställen blir det aktuellt att skilja ut den del av ersättningen som utgetts för arbete vid driftstället inom området. Det bör dock inte medföra särskilt stora problem eftersom det vanligtvis är tillräckligt med fyra heltidsarbetande personer vid driftstället för att avdrag skall göras med maximalt belopp.”

I författningskommentaren till 5 § 2 st. sägs vidare: ”Om verksamheten vid driftstället avser både sådan verksamhet som enligt 4 § inte omfattas av det utvidgade avdraget och annan verksamhet kan det bli aktuellt att skilja ut viss ersättning från avgiftsunderlaget.”

Det är arbetsgivarens eller den försäkrades faktiskt bedrivna arbete inom stödområdet som avgör om rätt till det utvidgade avdraget föreligger. Om personer som är anställda vid ett fast driftställe i stödområdet företar kortvariga tjänsteresor utanför området bör dock detta enligt SKV:s mening inte innebära att arbetsgivaren förlorar sin rätt till avdraget för de löner som avser tid för tjänsteresan. Om däremot arbetsgivaren exempelvis är ett byggnads- eller konsultföretag och har anställda som under längre perioder arbetar utanför stödområdet bör inte arbetsgivaren ha rätt till avdrag för dessa perioder.

Egenavgifter

En förutsättning för rätt till avdrag från egenavgifterna är att den avgiftspliktiga inkomsten avser näringsinkomst från ett fast driftställe i stödområdet. I de nya bestämmelserna krävs dock inte – till skillnad från vad som gällde enligt de tidigare reglerna – att näringsidkaren ska vara bosatt inom stödområdet. Det ställs inte heller något krav

på att näringsidkaren själv ska arbeta vid driftstället i stödområdet. Det innebär att en delägare i ett handelsbolag kan få del av avdraget även om han är bosatt utanför stödområdet och utan att själv ha arbetat vid det fasta driftstället (jfr prop. 2001/02:45 s. 54).

Om egenföretagaren bedriver verksamheten från flera fasta driftställen måste han ange i vilken utsträckning inkomsten kommer från ett driftställe i stödområdet. Om det inte närmare kan klarläggas hur stor inkomsten är från driftstället i stödområdet får en uppskattning göras om fördelningen av inkomsten (jfr. angiven prop. s. 56). På samma sätt måste en fördelning göras om viss del av verksamheten avser sådan som inte berättigar till avdrag enligt 4 §. Som exempel kan nämnas jordbrukaren som bedriver jordbruksverksamhet från ett fast driftställe i stödområdet och som också bedriver skogsbruk. För inkomsterna från skogsbruksverksamheten har han rätt till avdrag. Det bör noteras att för den som bedriver skogsbruk utgör enligt SKV:s uppfattning inte själva avverkningsplatsen ett fast driftställe. Det betyder att om företagaren inte har verksamhet vid ett fast driftställe i stödområdet bör han inte ha rätt till avdraget även om skogsavverkning sker i stödområdet.

8.4.6 Verksamheter som inte ger rätt till avdrag

De regionalt utvidgade särskilda avdragen utgör ett s. k. försumbart stöd enligt EG-kommissionens riktlinjer för statsstöd. Sådant stöd får dock inte ges till vissa branscher som omfattas av särskilda stödregler inom EU. Det gäller företag inom sektorerna jordbruk, vattenbruk och fiske samt transport. Den som uteslutande bedriver verksamhet av sådant slag kan alltså inte få del av det utvidgade särskilda avdraget.

Som en hjälpmetod för att kunna avgränsa vilka verksamheter som inte har rätt till stöd bör Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI 92) kunna tillämpas. SNI 92 har som bas EG:s näringsgrensstandard. Observera att det kan finnas verksamheter med annan SNI-kod än de nedan uppräknade som inte har rätt till stödet.

Till sådan jordbruksverksamhet som inte ger rätt till avdrag bör verksamheter med SNI-koder tillhöriga grupp 01.1, 01.2 och 01.3 räknas. Det innebär att service till jordbruk, t.ex. avbytarverksamhet, är berättigad till det utvidgade avdraget.

Till fiske och vattenbruk bör räknas verksamheter med SNI-koderna 05.01 och 05.02.

Till transportverksamhet bör räknas järnvägstransport (SNI-kod 60.1); övrig landtransport (SNI-kod 60.2); transport över hav, kustsjöfart (SNI-kod 61.1); sjöfart på inre vattenvägar (SNI-kod 61.2); reguljär lufttransport (SNI-kod 62.1); icke reguljär luft-

transport (SNI-kod 62.2). Verksamheter som tillhör dessa huvudgrupper ger därför inte rätt till de utvidgade avdragen. Stödtjänster till transport såsom resebyråverksamhet samt post- och telekommunikationer bör däremot vara omfattade av det utvidgade stödet om verksamhet bedrivs från fast driftställe i stödområdet.

8.4.7 Avdragets beräkning

Avdraget från arbetsgivaravgifterna beräknas för varje månad och kan maximalt uppgå till 85 200 kr under ett år. Om arbetsgivaren inte kunnat göra fullt avdrag en viss månad kan han inte utnyttja detta följande månader.

Exempel

Det utvidgade särskilda avdraget får för varje månad göras med högst 7 100 kr och det generella avdraget med högst 3 550 kr, sammanlagt avdrag 10 650 kr. En arbetsgivares avgiftsunderlag uppgår i mars till 50 000 kr. Utvidgat särskilt avdrag får göras med 10 % och det generella företagsstödet får uppgå till högst 5 % av underlaget. Avdrag medges därför med 15 % av 50 000 kr = 7 500 kr. I april uppgår avgiftsunderlaget till 75 000 kr. Maximalt sammanlagt avdrag får för april göras med 10 650 kr trots att 15 % av 75 000 är 11 250 kr.

8.4.8 Försumbart stöd och kumulationskontrollen

Enligt artikel 87 i EG-fördraget är allt statligt stöd som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen på den gemensamma marknaden förbjudet. Det finns ett antal undantag från denna generella princip. Särskilda bestämmelser för stöd finns inom jordbruks- och fiskesektorerna samt inom transportområdet.

En grundregel är att medlemsstaterna måste förhandsanmäla nya och ändrade stöd till kommissionen. Inga nya stödåtgärder får verkställas innan de granskats och godkänts av kommissionen. Det yttersta sanktionsinstrumentet som kommissionen förfogar över är möjligheten att tvinga medlemsstaterna att återkräva stöd från mottagare i de fall stöd utbetalats på felaktiga grunder (jfr prop. 2001/02:4 s. 86f).

Det finns undantag från kravet på förhandsanmälan och det avser stöd av mindre betydelse, s. k. försumbart stöd. Sådant stöd är maximerat till 100 000 euro per företag inom en treårsperiod. Försumbart stöd får dock inte utnyttjas inom sektorerna jordbruk, fiske och transporter. Jämför den nu aktuella lagen om utvidgat avdrag enligt SAL.

I kommissionens förordning (EG) nr 69/2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse finns regler om vilka krav som ställs på medlemsstaterna beträffande kontrollen av olika stödåtgärder. Det ska finnas en kontroll som säkerställer att inget företag inom loppet av en treårsperiod erhåller mer än 100 000 euro i form av försumbart stöd. I jämförelse med tidigare har kontrollbestämmelserna stramats upp betydligt.

För att uppfylla kontrollkravet ska varje medlemsstat bl.a. registrera och sammanställa uppgifter om alla försumbara stöd som lämnas.

Bestämmelser i vår interna rätt har införts i förordningen (1998:764) om statligt stöd till näringslivet. För att säkerställa den s. k. kumulationskontrollen ska en stödgivare enligt förordningen kontrollera att beloppsgränsen 100 000 euro under en treårsperiod inte överskrids (19 §). Det finns också regler om informations-skyldighet för såväl stödgivare som mottagare.

De utvidgade särskilda avdragen enligt SAL anses utgöra en form av försumbart stöd. Detta stöd har inte konstruerats som ett bidrag utan företag tillgodogör sig stödet genom att göra avdrag i skattedeklarationen utan något ansökningsförfarande. På grund härav uppstår särskilda svårigheter att verkställa den nämnda kumulationskontrollen.

8.5 Socialavgifter vid internationellt arbete

8.5.1 Allmänt om regelsystemen

I de fall det finns ett internationellt inslag i ett arbetsavtal, antingen arbetsgivaren är utländsk person, den anställda är utländsk medborgare eller bosatt utomlands eller arbetet ska utföras utomlands, kan skyldigheten för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter komma att regleras inte bara av svensk, intern rätt utan också av reglerna i en internationell överenskommelse. En person som är bosatt inom EES-området¹ och arbetar i ett eller flera andra medlemsländer omfattas normalt av socialförsäkringsreglerna i EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ("förordningen"). När Sverige har slutit en konvention om social trygghet med ett land, kan konventionens regler bli tillämpliga vid arbete i det andra landet. De internationella överenskommelserna kan både utvidga

¹ EES-området omfattar EU-länderna Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tyskland och Österrike samt EFTA-länderna Island, Liechtenstein och Norge. Den 1 maj 2004 blir följande länder medlemmar i EU: Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern.

och inskränka de interna socialförsäkringsreglerna och de är alltid överordnade den interna rätten. Vid konflikt mellan svensk rätt och ett internationellt avtal gäller alltid avtalet först. Om EG-rätten är tillämplig gäller den före en eventuell socialförsäkringskonvention. I andra hand – utanför EG-rättens område – gäller konventionen, om en sådan finns, och först i tredje hand gäller intern rätt.

Behörig stat

EG:s förordning och de flesta konventionerna innehåller inga direkta regler om i vilket land socialavgifter ska betalas, det följer indirekt av att förordningen/konventionerna utpekar vilket lands lagstiftning som ska vara tillämplig i det enskilda fallet, vilket land som är ”behörig stat”.

Utsändning och lokalanställning

Ett centralt begrepp vid arbete utomlands är ”utsändning”. Med utsändning avses att en anställd av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där arbeta för arbetsgivarens räkning. För att ses som utsänd måste den anställde vid utsändningsögonblicket vara omfattad av lagstiftningen i den stat där arbetsgivaren finns. Han måste också stå kvar i det landets lagstiftning under utsändningstiden, antingen enligt intern lag eller internationellt avtal, t.ex. EG-rätten eller en konvention. Vissa administrativa krav (intyg m.m.) måste också vara uppfyllda.

Den som ska vara omfattad av arbetslandets lagstiftning är inte utsänd utan lokalanställd. Den som t.ex. på grund av reglerna i en s.k. ej avsiktskonvention (se vidare avsnitt 8.7) efter viss tid i arbetslandet blir omfattad av det landets lagstiftning, övergår då från att ha varit utsänd till att vara lokalanställd.

Beskattning

Det bör framhållas att varken EG-rätten eller socialförsäkringskonventionerna påverkar var den enskilde ska beskattas. Beskattning kan mycket väl ske i ett land medan den anställde omfattas av socialförsäkringen i ett annat. Däremot kan beskattningen för Sveriges vidkommande påverka om egenavgifter och allmän pensionsavgift kan tas ut.

De svenska avgifter som (helt eller delvis) omfattas av förordningen och konventionerna är arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift.

SLF och allmän löneavgift

Varken förordningen eller konventionerna omfattar de två särskilda löneskatterna (på förvärvsinkomster respektive på pensionskostnader) eller den allmänna löneavgiften. Löneskatterna och den allmänna löneavgiften är rättsligt att se som skatter, inte som socialavgifter². Socialavgiftslagen innehåller inte någon hänvisning till lagarna om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. Från och med år 2001 ska en utländsk

² I SBL görs dock ingen skillnad mellan skatt och socialavgifter.

arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige varken betala särskild löneskatt på förvärvsinkomster eller allmän löneavgift. Se även avsnitt 8.14.

SLP

Redan tidigare har regeringsrätten fastslagit att utländsk arbetsgivare inte heller ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader (RÅ 1999 not. 154).

Nedan följer en kortfattad genomgång av vad som gäller för skyldigheten att betala socialavgifter när respektive förordningen, konvention om social trygghet eller svensk rätt är tillämplig.

För en fullständig genomgång av tillämpningen av förordningens artiklar 13–17 och konventionsreglerna, se vidare handboken *Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter* ("Stjärnboken", SKV 405) och *Handledning för internationell beskattning* (SKV 352).

8.6 Socialavgifter när förordning (EEG) nr 1408/71 är tillämplig

Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpningen av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Senaste konsoliderade utgåvan finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT,³ nr L 28, den 30 januari 1997.

Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71 och förordning (EEG) nr 574/72 till att gälla de medborgare i tredje land som enbart på grund av sitt medborgarskap inte omfattas av dessa bestämmelser

Prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen)

Prop. 2000/01:55 (samarbetsavtal med Schweiz)

Social trygghet och EES (SOU 1993:115)

Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)

Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352, kap. 11)

Den allmänna pensionen, EU och konventionerna (Riksförsäkringsverkets vägledning 2001:1)

³ Europeiska gemenskapernas officiella tidning har den 1 februari 2003 bytt namn till Europeiska unionens officiella tidning (EUT).

**Förordning
1408/71**

Sedan den 1 januari 1994 gäller EG:s förordning nr 1408/71 om social trygghet som svensk lag. Förordningen samordnar reglerna om socialförsäkring inom EES-området. Bl.a. regleras vilket lands lagstiftning som ska tillämpas när en anställd eller egenföretagare i ett EU/EES-land arbetar i ett annat medlemsland än sitt bostättningsland, rätten till olika socialförsäkringsförmåner samt sammanläggning och utbetalning av förmåner. De regler som direkt påverkar skyldigheten att betala socialavgifter finns i artiklarna 13–17, de s.k. lagvalsreglerna (artikel 13-16) samt en dispensregel (artikel 17). Av intresse är också artikel 1 som innehåller definitioner på begrepp som anställd och egenföretagare, bostättning, behörig myndighet m.m., artikel 2 som definierar den omfattade personkretsen, artikel 3 som föreskriver likabehandling av personer som omfattas av förordningen och artikel 4 som räknar upp de grenar av social trygghet för vilka förordningen gäller.

Förordningens regler om samordning av socialförsäkringen gäller numera i huvudsak i samma utsträckning för alla personer som är omfattade av lagstiftningen i ett medlemsland oberoende av medborgarskap. Se dock nedan under Tredjelandsmedborgare.

För förvärvsarbetande gäller förordningen både för anställda och egenföretagare. Med ”anställd” avses för Sveriges vidkommande personer för vilka arbetsgivaravgifter ska betalas enligt reglerna i socialavgiftslagen (2000:980), SAL.

Schweiz

Schweiz är varken EU- eller EES-land, men från och med den 1 juni 2002 är förordningens regler tillämpliga även i förhållandet mellan EU och Schweiz genom ett särskilt samarbetsavtal. Avtalet finns publicerat i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT, numera Europeiska unionens officiella tidning, EUT, nr L 144 den 30 april 2002.

Medlemsland

Med ”medlemsland” avses i fortsättningen både EU- och de tre EES-länderna samt Schweiz om inte annat framgår.

**Tredjelands-
medborgare**

Från och med den 1 juni 2003 gäller förordning 1408/71 även för personer som är medborgare i ett land som ligger utanför EES-området, men som legalt vistas inom Europeiska unionen, s.k. tredjelandsmedborgare. Denna utvidgning av förordningen finns intagen i förordning (EG) nr 859/2003 av den 14 maj 2003 (EUT nr L 124). Danmark har emellertid ställt sig utanför utvidgningen. Förordning 859/2003 gäller f.n. inte heller i förhållande till Schweiz eller de tre EES-länderna Island, Norge och Liechtenstein. För detta krävs ett tilläggsavtal med Schweiz och en ändring i EES-avtalet vad avser de tre EES-länderna. I Sveriges förhållande till Danmark, Island och Norge gäller tills vidare den nordiska konventionen för tredjelandsmedborgare och i förhållande till Schweiz den svensk-schweiziska konventionen.

I förhållande till Liechtenstein gäller respektive lands interna lagstiftning, eftersom Sverige inte har konvention med Liechtenstein.

Behörig stat

En grundläggande princip i förordningen är att en person för vilken förordningen gäller endast ska vara omfattad av *ett* lands lagstiftning åt gången (artikel 13.1). Detta innebär vad socialavgifterna beträffar att om en anställd eller egenföretagare enligt förordningen ska vara omfattad av lagstiftningen i ett visst medlemsland (den behöriga staten), t.ex. arbetslandet, ska samtliga förekommande avgifter alltid betalas i det landet. Bosättningslandet är förhindrat att ta ut avgifter på samma inkomst. Om ett annat medlemsland än Sverige är behörig stat, kan Sverige t.ex. inte ta ut allmän pensionsavgift på inkomsten. Vidare medför regeln att för den som normalt arbetar i flera olika medlemsländer – vad beträffar anställda antingen det är för en eller flera olika arbetsgivare – ska socialförsäkringen och därmed också avgifterna samlas i ett enda land. Avgifter får inte tas ut i två länder samtidigt. Undantag från den regeln finns som avser vissa egenföretagare och vissa utländska offentliganställda, men de är av begränsad betydelse.

Artiklarna 13-16 innehåller ett fullständigt regelverk för vad som ska gälla i olika situationer.

Lex loci laboris

Vid arbete i ett medlemsland ska den anställde normalt omfattas av lagstiftningen i arbetslandet (lex loci laboris-principen) och samtliga socialavgifter ska betalas i det landet, även om den anställde är bosatt i eller om arbetsgivaren finns i ett annat medlemsland (artikel 13.2a). Med ”anställd” avses fortsättningsvis även egenföretagare om inte annat framgår.

Utsändning och förlängning

Det mest betydelsefulla undantaget från regeln om arbetslandets lag gäller vid utsändningar. Den som av sin arbetsgivare sänds ut för arbete i ett annat medlemsland på tid som inte förväntas vara längre än tolv månader, ska stå kvar i utsändningslandets lagstiftning under hela utsändningstiden. Socialavgifter ska betalas enbart i utsändningslandet (artikel 14.1a). Samma regel finns i intern, svensk lagstiftning. Till skillnad från den svenska regeln, gäller förordningens utsändningsregel även för egenföretagare (artikel 14a.1a). Möjlighet finns till förlängning av utsändningstiden i max. ytterligare tolv månader på grund av oförutsedda händelser, artikel 14.1b för anställda och artikel 14a.1b för egenföretagare.

Dispens

Undantag (dispens) från förordningens regler om tillhörighet till visst lands lagstiftning kan medges (artikel 17). Dispens söks i regel av arbetsgivaren respektive egenföretagaren och kan normalt medges i upp till fem år. Vissa länder accepterar längre tid.

Behörig institution

Dispenser och förlängningar handläggs i Sverige normalt av försäkringskassan, som enligt tillämpningsförordningen är behörig

institution i Sverige. Den andra statens behöriga institution måste i bägge fallen lämna sitt samtycke till att undantag görs från förordningens huvudregler.

Särskilda regler finns vid arbete i flera länder samtidigt och för anställda inom internationell transport, för egenföretagare, sjömän, vissa offentliganställda, anställda på beskickningar och för EU:s hjälppersonal (artiklarna 14.2, 14a, 14b, 14c, 14e, 14f och 16). Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405).

Förordning 574/72

I tillämpningsförordningen nr 574/72 finns administrativa regler om blanketter, vilka institutioner som är behöriga i olika ärenden m.m.

Intyg om tillämplig lagstiftning

Tillhörigheten till ett visst lands lagstiftning vid utsändning, arbete i flera länder samtidigt och dispens *måste* styrkas med intyg på blankett E 101. Från och med den 1 april 2003 används blankett E 101 också för anställda inom internationell transport i stället för som tidigare blankett E 110. Vid dispens kan själva dispensbeslutet accepteras som intyg. Förlängd tillhörighet till det egna landets socialförsäkring enligt artikel 14.1b intygas på blankett E 102 och val av försäkringstillhörighet enligt artikel 16 på blankett E 103. I Sverige utfärdas intygen av försäkringskassan. Det är också försäkringskassan som tar ställning till vilket lands lagstiftning som ska tillämpas, i förekommande fall efter samtycke av det andra landets behöriga institution. Om intyg saknas gäller huvudprincipen i artikel 13.2a, dvs. att arbetslandets lag ska tillämpas. Vid en utsändning eller vid arbete i flera länder kan brist på intyg bl.a. medföra att arbetsgivaren och den anställde krävs på avgifter i arbetslandet trots att avgifter betalats i bosättningslandet, att den anställde blir omfattad av fel lands socialförsäkring eller helt ställs utan försäkring. Reglerna om vilka intyg som ska utfärdas, vem som ansöker, hur det ska förfaras med intygen m.m. finns i artiklarna 11 och 12 i tillämpningsförordningen.

Ett intyg som utfärdats av behörig institution i ett medlemsland är bindande för de andra medlemsländernas institutioner samt i förekommande fall för arbetsgivare i arbetslandet. Om en institution anser att ett intyg som utfärdats i ett annat land är felaktigt, ska kontakt tas med den utfärdande institutionen för rättelse. Om institutionerna inte kan enas kan ärendet hänskjutas till Administrativa kommissionen i Bryssel eller EG-domstolen i Luxemburg (EG-domstolens domar mål nr C-202/97 Fitzwilliam och C-178/97 Barry Banks m.fl.).

Avtal om socialavgifter

Enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen kan en arbetsgivare som saknar fast driftställe i arbetslandet, komma överens med sin anställde att denne betalar socialavgifterna själv. Regeln, som motsvaras av avtal om socialavgifter (tidigare kallat omvänt likställighetsavtal) i svensk intern lagstiftning (2 kap. 8 § och 3 kap.

6 § SAL), är tillämplig även på svensk arbetsgivare med anställda utomlands. Själva avtalet är formlöst, men arbetsgivaren ska underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige försäkringskassan) om avtalet. Enligt svensk intern lag (3 kap. 17 § 1 st. LSK) ska den anställde uppge i sin inkomstdeklaration om ett sådant avtal slutits. För en definition av fast driftställe, se Handledning för internationell beskattning, avsnitt 8.3.3.

Ny förordning

Den nuvarande förordningen är under omarbetning. Förslaget till ny förordning, Rådets förordning (EG) om samordning av de sociala trygghetssystemen, innehåller bl.a. vissa förenklade regler avseende utsändning (regeln om förlängning tas bort), transportarbetare och sjömän.

8.7 Socialavgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig

20 kap. 15 § AFL

1 kap. 3 § SAL

Konventioner om social trygghet (FKF 80)

Konvention mellan Sverige och Kap Verde (SFS 1991:1333)

Nordisk konvention om social trygghet (SFS 1993:1529)

Konvention mellan Sverige och Chile (SFS 1995:1337)

Konvention mellan Sverige och Österrike (SFS 1997:265)

Konventionen mellan Sverige och Turkiet (tilläggsöverenskommelse, SFS 2001:1285)

Konvention mellan Sverige och Kanada (SFS 2002:221)

Prop. 1992/93:7 (nordisk konvention om social trygghet)

Prop. 2003/04:44 (ny nordisk konvention om social trygghet)

Prop. 1994/95:199 (konvention om social trygghet med Chile)

Prop. 1995/96:203 (konvention om social trygghet med Österrike)

Prop. 1997/98:3 (tilläggsöverenskommelse till konvention om social trygghet med Turkiet)

Prop. 2003/04:98 (ny konvention med Luxemburg)

Prop. 2001/02:106 (konvention om social trygghet med Kanada)

Prop. 2000/01:8 (ny socialavgiftslag)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)

Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

Sverige har slutit konventioner om social trygghet med ett 20-tal länder.⁴ En, den nordiska, är multilateral, de övriga är bilaterala. Den

⁴ Konvention om social trygghet finns med följande länder: De nordiska länderna, Chile, Frankrike, Grekland, Israel, Italien, Jugoslavien, Kanada (samt särskilt avtal med Québec), Kap Verde, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Turkiet, Tyskland,

nordiska konventionen, konventionen med Österrike och den kommande konventionen med Luxemburg ansluter helt till förordning 1408/71 med undantag för att de gäller en vidare personkrets. Dessa konventioner omfattar även personer som är bosatta i respektive konventionsland och för vilka förordningen inte är tillämplig, t.ex. personer som aldrig har förvärvsarbetat och, vad gäller den nordiska konventionen, tredjelandsmedborgare i förhållande till Danmark, Island och Norge. Även tilläggsöverenskommelsen med Turkiet som gäller från den 1 februari 2002, är i viss mån ”EU-anpassad”. Observera att konventionen med Schweiz på grund av samarbetsavtalet mellan EU och Schweiz fr.o.m. den 1 juni 2002 endast är tillämplig på tredjelandsmedborgare.

Ny nordisk konvention

En ny nordisk konvention har utarbetats (prop. 2003/04:44). Den nya konventionen är förkortad och förenklad i förhållande till den gamla. De materiella ändringarna kommer i huvudsak att endast påverka förmånssidan. Något ikraftträdandedatum är ännu inte bestämt.

USA och Kanada

Konventionerna med USA och Kanada är pensionskonventioner och rör endast pensionsanknutna förmåner och avgifter. Övriga grenar av socialförsäkringen med tillhörande avgifter regleras av respektive lands interna lagstiftning.

Konventionen med USA omfattar endast ålders- och efterlevandepension och motsvarande avgifter. En ny konvention med USA är under utarbetande. I likhet med den nya konventionen med Kanada (se nedan) kommer konventionen med USA att omfatta också sjuk- och aktivitetsersättningen.

Från och med den 1 april 2003 gäller en ny konvention med Kanada. Utsändningstiden har förlängts från 24 till 60 månader och konventionen omfattar förutom ålders-, efterlevande- och garantipension också sjuk- och aktivitetsersättning (ersätter sjukbidrag och förtidspension fr.o.m. 2003). Sjuk- och aktivitetsersättningen finansieras via sjukförsäkringsavgiften. Detta medför att de avgifter som berörs är ålders- och efterlevandepensionsavgiften samt den del av sjukförsäkringsavgiften som avses täcka sjuk- och aktivitetsersättningen. Riksförsäkringsverket (RFV) beräknar årligen andelen sjukförsäkringsavgift⁵.

Dessutom finns ett särskilt avtal med Québec som reglerar ålderspension och arbetsskadeförsäkring och motsvarande avgifter. I övrigt påverkas förhållandet Sverige-Québec av de ändrade reglerna i konventionen med Kanada.

De övriga konventionerna omfattar samtliga arbetsbaserade social-

USA, Österrike.

⁵ För inkomståret 2004 är andelen sjukförsäkringsavgift 5,79 %.

försäkringsgrenar och därmed samtliga avgifter.

Luxemburg

En ny konvention med Luxemburg är under utarbetande (prop. 2003/04:98). Den nya konventionen kommer helt att ansluta till reglerna i förordningarna 1408/71, 574/72 och 859/2003. Ikraftträdandedatum är ännu inte bestämt.

Jugoslavien

Konventionen med Jugoslavien (numera Unionen Serbien-Montenegro) omfattar Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina (men inte Makedonien) och är tillsammans med konventionen med Marocko den enda som är begränsad till att omfatta endast respektive konventionsslutande stats medborgare. De övriga konventionerna omfattar samtliga personer som är bosatta i respektive land, oberoende av medborgarskap.

Utsändningsregler

Enligt socialförsäkringskonventionerna grundas rätten till sociala förmåner antingen på bosättning eller på arbete i respektive konventionsslutande stat. I samtliga konventioner finns utsändningsregler enligt vilka en anställd som sänds ut från det ena landet för arbete i det andra, ska stå kvar i det utsändande landets lagstiftning under viss tid. Socialavgifter betalas i utsändningslandet under utsändningstiden. Utsändningstiderna varierar från konvention till konvention, från 12 månader till 60 månader. Enligt vissa av konventionerna ska en utsänd alltid stå kvar i utsändningslandets lagstiftning ett visst antal månader för att först efter det att tidsgränsen passerats övergå till att omfattas av arbetslandets lagstiftning, s.k. ej avsiktskonventioner. Enligt de övriga är det avsikten vid utsändningens början som avgör vilket lands lagstiftning, utsändningslandets eller arbetslandets, som ska tillämpas. Om avsikten är att arbetet i det andra landet ska överstiga konventionens "karenstid", ska den anställde direkt från första dagen omfattas av arbetslandets lagstiftning och förekommande avgifter ska betalas där, s.k. avsiktskonventioner.

Nedan följer en uppställning av de olika konventionernas utsändningstider. Ett (a) efter landet innebär att konventionen är en avsiktskonvention.

<i>12 mån.</i>	<i>24 mån.</i>	<i>36 mån</i>
Norden (a)	Grekland	Frankrike (a)
Chile (a)	Italien	Israel (a)
Kap Verde	Jugoslavien	Marocko
Luxemburg (a)	Nederländerna	
Storbritannien och	Portugal	
Nordirland (a)		
Turkiet (a)	Spanien (a)	
Österrike (a)	Schweiz	
	Tyskland	

Dessutom finns som nämnts konventionerna med USA (avsiktskonvention) och Kanada (ej avsiktskonvention) med en utsändningstid på 60 månader.

Enligt samtliga konventioner finns möjlighet att förlänga tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning eller medge undantag (dispens) från konventionens regler. Beslut om förlängning och dispens fattas i Sverige av RFV.

Förbindelse

En svensk arbetsgivare kunde dessutom t.o.m. utgången av 2000 genom en förbindelse frivilligt åta sig att betala ålderspensionsavgift för svensk medborgare som arbetade i ett konventionsland på sådan tid att den anställde inte längre omfattades av svensk socialförsäkring. Den anställde blev då omfattad av svensk ålderspension. Förbindelsen (före 1999: ATP-förbindelse, fr.o.m. 1999: förbindelse om ålderspensionsavgift) godkändes av RFV. Förbindelse kunde även slutas av svenskt moderbolag för anställda vid utländskt dotterbolag.

Förbindelse har aldrig kunnat slutas inom EES-området, eftersom en förbindelse dels skulle innebära dubbelförsäkring, dels strida mot diskrimineringsförbudet i förordningen.

Från och med den 1 januari 2001 har möjligheten att sluta förbindelse helt upphört⁶. De förbindelser som tecknats före detta datum kommer dock att gälla t.o.m. utgången av 2005⁷ om de inte sägs upp i förtid. De arbetsgivare som har en giltig förbindelse ska betala ålderspensionsavgift, dock längst t.o.m. 2005.

De förbindelser som slutits av utländska beskickningar i Sverige fyller ingen funktion från och med 2001, eftersom dessa beskickningar enligt socialavgiftslagen ska betala fulla avgifter för lokalanställd personal här.

Avtal om socialavgifter

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv i form av egenavgifter (kallades tidigare ibland omvänt likställighetsavtal). Jfr nedan under avsnitt 8.8.1.

Utsändningsintyg

Vid utsändning till eller från Sverige ska den anställde kunna styrka sin socialförsäkringstillhörighet med ett utsändningsintyg, som i Sverige utfärdas av försäkringskassan. Olika intyg används för de olika konventionerna. När den nordiska konventionen och konventionen med Österrike är tillämpliga används blankett E 101.

Konventionerna innehåller i regel inget direkt förbud mot att ta ut samma avgifter i två länder, men enligt praxis tar Sverige inte ut avgifter som enligt konventionen ska betalas i det andra landet

⁶ SFS 1999:802, 2 kap. 11 och 12 §§ samt 15 kap. 18 § LIP har upphört att gälla.

⁷ Övergångsbestämmelserna p. 3 till SFS 1999:802.

(gäller även den allmänna pensionsavgiften).

Se vidare Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6) och Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

8.8 Socialavgifter när varken förordningen eller konvention är tillämpliga

Lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP
Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL
Socialavgiftslagen (2000:980), SAL
Prop. 1959:100 (försäkring till ATP)
Prop. 1962:90 (lagen om allmän försäkring)
Prop. 1980/81:178 (lagen om socialavgifter)
Prop. 1989/90:110 (skattereformen)
Prop. 1997/98:151 (inkomstgrundad ålderspension)
Prop. 1998/99:119 (socialförsäkringslagen)
Prop. 2000/01:8 (socialavgiftslagen)
En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)
Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)
Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utgåva 6)
Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

I förhållande till ett land som ligger utanför EES-området och med vilket Sverige inte heller har konvention om social trygghet, gäller respektive lands interna lagstiftning. Intern lag gäller också för tredjelandsmedborgare i förhållande till konventionsländerna Jugoslavien⁸ och Marocko och för närvarande även till EES-landet Liechtenstein. I Sverige regleras fr.o.m. 2001 skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter i dessa fall – både för svensk och utländsk arbetsgivare – av socialavgiftslagen, SAL. För tid före 2001 tillämpas lagen (1981:691) om socialavgifter, GSAL.

Bosättningsbase- rade förmåner

Den svenska socialförsäkringen har från och med 2001 delats i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. De bosättningsbase-
rade förmånerna, som är skattefinansierade, ger ersättningar på
garantinivå och täcker direkta kostnader som uppkommit på grund
av t.ex. sjukdom eller ålderdom. Exempel på bosättningsbaserade
förmåner är garantipension, barnbidrag, föräldrapenning på lägsta-
nivå och grundnivå, handikappersättning och bostadsbidrag. Rätten
till bosättningsbaserade förmåner grundas på bosättning i Sverige
(3 kap. 1–3 §§ SofL).

⁸ dvs. Serbien-Montenegro, Slovenien, Kroatien och Bosnien-Hercegovina. Obs! att fr.o.m. den 1 maj 2004 kommer Slovenien att omfattas av förordningen.

**Arbetsbaserade
förmåner**

De arbetsbaserade förmånerna finansieras i huvudsak med socialavgifter och träder i stället för förlorad arbetsinkomst. Exempel på arbetsbaserade förmåner är inkomstgrundad ålderspension, tilläggspension, sjukpenning, föräldrapenning över lägstanivå och ersättning vid arbetsskada. Rätten till arbetsbaserade förmåner grundas på förvärvsarbete i Sverige (3 kap. 4–5 §§ SofL). För den som ska omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen ska socialavgifter betalas, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter (2 kap. 4 § och 3 kap. 2 § SAL). I normalfallet betalas samtliga delavgifter.

Krav på visst medborgarskap för att omfattas av respektive försäkringsdel finns inte och inte heller krav på inskrivning i försäkringskassan.

8.8.1 Lokalanställning i Sverige

En svensk eller en utländsk arbetsgivare som lokalanställer en arbetstagare – svensk eller utländsk medborgare – för arbete i Sverige, ska betala samtliga arbetsgivaravgifter här.

Observera att den allmänna löneavgiften och de särskilda löneskatterna inte är socialavgifter och inte ska betalas av utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här, kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna (inklusive allmän löneavgift) själv (2 kap. 8 § SAL). Den anställde ska i så fall uppge i sin deklaration att en sådan överenskommelse finns (3 kap. 17 § 1 st. LSK). I övrigt saknas föreskrifter.

8.8.2 Utsändning från Sverige

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land anses fortfarande bosatt i Sverige och omfattad av den arbetsbaserade försäkringen om utsändningen kan antas vara högst ett år (2 kap. 1 och 9 §§ SofL och 1 kap. 8 § SAL). Den anställde ska omfattas av svensk socialförsäkring under utsändningstiden. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter här.

Statsanställd

Den som är statsanställd anses bosatt och arbeta i Sverige under hela utsändningstiden, oavsett dennas längd. Arbetsgivaren betalar fulla avgifter under hela utsändningen (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL). Anställda vid statliga bolag ses inte som statsanställda.

Sjöman

Arbete som sjöman ombord på ett svenskflaggat handelsfartyg anses som arbete i Sverige, inte som utsändning. Samma gäller arbete på fartyg som förhyrs enligt reglerna om ”bare-boat charter”

**Utsändning
mer än ett år**

(1 kap. 7 § SAL, 2 kap. 8 § SofL).

Den ”eviga” tillhörighet till svensk ålderspensionsförsäkring som enligt AFL gällt för svensk medborgare, har slopats fr.o.m. 2001. Detta innebär att om en svensk medborgare sänds ut av sin arbetsgivare för arbete i annat land på tid som kan antas överstiga ett år, ska inga avgifter betalas i Sverige. Samma regel gäller alltså numera för svensk som för utländsk medborgare.

Vid arbete utomlands kan det bli fråga om att betala avgifter i arbetslandet, både för arbetsgivaren och för den anställde, enligt arbetslandets interna lagstiftning, oberoende av om avgifter har betalats i Sverige.

Utsändningsintyg finns inte utanför EES- och konventionsområdena.

Möjligheten att sluta en förbindelse om ålderspensionsavgift för anställda i utländskt dotterbolag har slopats fr.o.m. 2001. Se ovan under avsnitt 8.7.

8.8.3 Utsändning till Sverige

En utländsk arbetsgivare som sänder hit en anställd för arbete här som kan antas vara högst ett år, ska inte betala arbetsgivaravgifter i Sverige (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL). Den anställde omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen.

Om utsändningen kan antas vara längre tid än ett år, anses arbetet som arbete i Sverige och samtliga avgifter ska betalas här från första dagen. Avtal om betalning av egenavgifter kan slutas.

**Statlig
arbetsgivare**

Den som sänds hit av en utländsk statlig arbetsgivare omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen oberoende av utsändningens längd. Inga avgifter betalas här (1 kap. 8 § SAL och 2 kap. 9 § SofL).

8.8.4 Lokalanställning utomlands för utländsk arbetsgivare

Den som anställs av en utländsk arbetsgivare för arbete utomlands omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen. Arbetet ses inte som arbete i Sverige (1 kap. 6 och 10 §§ SAL) och inkomsten är inte pensionsgrundande här. Varken den anställde eller den utländske arbetsgivaren betalar avgifter i Sverige. Däremot kan avgiftsskyldighet föreligga i arbetslandet.

8.9 Registrering av utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos Skatteverket, Utlandsskattekontoret i Stockholm. Efter ansökan hos

Kontrolluppgift

skattekontoret kan arbetsgivaren undantagsvis få tillstånd att i stället för att redovisa och betala avgifterna månatligen, redovisa ”vid någon annan tidpunkt”, i regel en gång per år (10 kap. 12 § SBL).

Fr.o.m. inkomståret 2002 ska en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här lämna kontrolluppgift om han sysselsätter arbetstagare som ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring. En sådan utländsk arbetsgivare ska inte göra skatteavdrag.

8.10 Svensk näringsidkare, verksamhet utomlands

En i Sverige bosatt näringsidkare som också bedriver enskild aktiv näringsverksamhet utomlands, ska betala egenavgifter även på den utländska inkomsten om näringsverksamheten i utlandet har ett samband med näringsverksamhet i Sverige eller är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige (1 kap. 6 § och 3 kap. 3 § SAL). Inkomsten måste taxeras här (3 kap. 12 § SAL).

Inkomst av passiv näringsverksamhet utomlands är varken underlag för egenavgifter eller särskild löneskatt (2 § SLF). Inkomsten är inte pensionsgrundande.

8.11 Utländsk näringsidkare, verksamhet i Sverige

En utländsk näringsidkare som bedriver enskild aktiv näringsverksamhet i Sverige omfattas av den arbetsbaserade försäkringen. Egenavgifter ska betalas här under förutsättning att inkomsten taxeras i Sverige (3 kap. 2, 3 och 12 §§ SAL). Inkomsten är pensionsgrundande här.

EG-rätten eller en konvention om social trygghet kan leda till andra resultat.

Passiv näringsverksamhet som bedrivs i Sverige är underlag för särskild löneskatt på förvärvsinkomster under förutsättning att inkomsten taxeras här. Inkomsten är inte pensionsgrundande.

8.12 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Den som arbetar i Sverige och ska beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är normalt omfattad av den svenska arbetsbaserade försäkringen och fulla arbetsgivaravgifter ska betalas. Ett undantag är om arbetstagaren med ett intyg på blankett E 101 eller ett utsändningsintyg kan visa att han ska omfattas av ett annat lands socialförsäkringssystem. Observera att även kostnadsersättningar som

inte är undantagna från särskild inkomstskatt (t.ex. traktamente enligt schablon och hela milersättningen vid tjänsteresa) är underlag för arbetsgivaravgifter.

8.13 Allmän löneavgift

I de sammanlagda arbetsgivaravgifterna eller egenavgifterna brukar vanligen även den allmänna löneavgiften medräknas. Eftersom löneavgiften inte används för finansiering av någon del av socialförsäkringen finns reglerna om avgiften i särskild lag, lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Det har under många perioder funnits delar av arbetsgivaravgifter och egenavgifterna som legat utanför finansieringen av socialförsäkringen. Redan på 1970-talet betalades något som kallades för allmän arbetsgivaravgift och senare infördes tillfälligt en allmän löneavgift. Den nu aktuella löneavgiften återinfördes 1995 för att delfinansiera Sveriges medlemskap i EU (se prop. 1994/95:122).

Den som ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL och den som ska betala egenavgifter enligt 3 kap. SAL ska också för varje år betala allmän löneavgift. Observera att i de fall när bara ålderspensionsavgiften enligt SAL ska betalas ska allmän löneavgift inte påföras, se 1 § 2 st. respektive 2 § 2 st. lagen om allmän löneavgift. Det innebär att arbetsgivare som ska betala ålderspensionsavgift på lön till anställd som vid årets ingång fyllt 65 år inte ska betala löneavgiften på det underlaget. På samma sätt gäller att den egenföretagare som enbart ska betala ålderspensionsavgift inte heller ska betala den allmänna löneavgiften.

Löneavgiften uppgår för 2004 till 3,13 % och beräknas på samma underlag som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter enligt SAL. Samma bestämmelser tillämpas för löneavgiften som för övriga arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Redovisning och betalning av den allmänna löneavgiften görs samtidigt och på samma sätt som gäller för arbetsgivaravgifter respektive egenavgifter.

Eftersom löneavgiften inte i rättslig mening är att betrakta som en socialförsäkringsavgift utan i stället som en skatt innebär det att den ska betalas av den som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Ett utländskt företag som avlönar personer för arbete i Sverige ska betala socialavgifter enligt SAL även om arbetsgivaren saknar fast driftställe här. Ett sådant företag är vanligen begränsat skattskyldigt här och ska därför inte betala allmän löneavgift. Samma gäller även för den särskilda löneskatten på förvärvsinkomster (RSV:s skrivelse 2002-10-14, dnr 7300-02/100).

8.14 Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift (APL)

Bakgrund	Fram till början av 1970-talet betalades socialavgifter av såväl arbetsgivare som anställda genom att en del av sjukförsäkrings- och folkpensionsavgiften också erlades av arbetstagarna. Avgifterna fastställdes i inkomsttaxeringen. Mellan 1974 och 1992 har socialavgifter för anställda enbart erlagts av arbetsgivarna. Den 1 januari 1993 infördes genom lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift en egenavgift på 0,95 % på ett underlag som utgjordes av inkomst av förvärvsarbete enligt AFL. 1994 tillkom en ny allmän avgift enligt lagen (1993:1441) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet. Avgiften som utgick på samma underlag som sjukförsäkringsavgiften uppgick till 1 % av inkomsten. De nämnda lagarna upphörde att gälla vid utgången av 1994 och ersattes av lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter som bestod av en pensionsavgift och av en sjukförsäkringsavgift. Avgifterna höjdes årligen och uppgick 1997 till 5,95 %.
Avgiftens storlek	1998 ändrades lagen till att enbart omfatta en pensionsavgift som för 2004 uppgår till 7,0 % av underlaget. Sjukförsäkringsavgiften betalas återigen enbart som arbetsgivaravgift och egenavgift enligt SAL.
Åldersgräns	Det finns numera ingen övre åldersgräns för uttag av avgiften i konsekvens med att i det nya pensionssystemet kan man tjäna in pensionsrätt även efter fyllda 65 år. Eftersom de nya pensionsreglerna gäller för personer som är födda 1938 eller senare ska allmän pensionsavgift inte betalas av den som är född före 1938 om personen vid årets ingång har fyllt 65 år. Denna åldersgräns framgår av övergångsbestämmelserna till 4 § i SFS 1998:680. Där sägs att för personer som är födda 1937 eller tidigare gäller den äldre lydelsen i 4 §. Enligt denna ska avgift inte betalas för den som vid årets ingång har fyllt 65 år.
Beloppsgräns	Allmän pensionsavgift ska betalas av den som har sådan inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Enligt 4 § APL tas avgift ut om inkomsten uppgår till lägst 42,3 % av det prisbasbelopp som gäller för året. Avgiftsgränsen motsvarar gränsen för skyldighet att lämna självdeklaration i 2 kap. 2 § LSK.
Underlaget	Den allmänna pensionsavgiften beräknas på summan av inkomsterna av anställning respektive annat förvärvsarbete till den del summan inte överstiger avgiftstaket som uppgår till 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § LIP. Detta basbelopp har för 2004 fastställts till 42 300 kr. Om de sammanlagda inkomsterna ligger över avgiftstaket ska i första hand bortses från inkomst av annat förvärvsarbete. Jämför taket

vid PGI-beräkningen som är 7,5 inkomstbasbelopp. Skillnaden är en följd av att avgiften ska dras av vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst (2 kap. 21 § LIP).

Allmän pensionsavgift beräknas på sådan inkomst av anställning respektive annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. LIP. Beträffande inkomster av anställning innebär detta att avgift beräknas på ersättning för arbete med undantag för kostnadsersättningar. Är det fråga om sådana kostnadsersättningar som p.g.a. bestämmelserna i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL ska utgöra underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska det också betalas allmän pensionsavgift på dessa. Även på de pensionsgrundande ersättningarna som räknas upp i 2 kap. 5 § LIP ska med ett undantag allmän pensionsavgift betalas. Undantaget avser inkomstrelaterad sjukersättning och inkomstrelaterad aktivitetsersättning enligt p. 17 i nämnda lagrum. Avgift ska således betalas på bl.a. sjuk- och föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa och delpension. Däremot utgör annan pension, allmän eller privat, inte underlag för allmän pensionsavgift.

Kostnadsavdrag

Vid beräkning av inkomst av anställning ska avdrag göras för kostnader som arbetstagaren har haft i arbetet, i den utsträckning kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Motsvarande bestämmelse beträffande PGI finns i 2 kap. 21 § LIP.

En förutsättning för uttag av allmän pensionsavgift är att den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt IL (3 § APL). Avgiftsunderlaget fastställs för varje år av SKV i samband med taxeringen. Pensionsavgiften är emellertid definitionsmässigt att anse som en socialavgift och inte som en skatt. Detta innebär exempelvis att en person som omfattas av svensk socialförsäkring men som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige, inte kommer att påföras någon pensionsavgift. Det kan exempelvis inträffa för den som arbetar tillfälligt i Sverige för svensk arbetsgivare och som är begränsat skattskyldig och därför betalar skatt enligt reglerna för SINK. Om däremot i motsatt situation en person, som betalar skatt i Sverige enligt IL, av någon anledning inte omfattas av svenska pensionsförmåner ska allmän pensionsavgift inte heller påföras vid inkomsttaxeringen. Som exempel kan nämnas en person som arbetar i Sverige och är obegränsat skattskyldig här men som på grund av EG-rätten (förordning 1408/71) ska omfattas av socialförsäkringen i annat land och som styrker det med intyg på blankett E 101.

Avrundningsregler

Avgiftsunderlagen från inkomst av anställning respektive inkomst av annat förvärvsarbete avrundas var för sig till närmast lägre hundratal kronor innan avgiften beräknas. Avrundningen görs

alltid nedåt. Själva avgiften däremot avrundas till närmast hela hundratal kr. Observera att om avgift slutar på jämnt 50 kr ska avrundningen göras nedåt.

Avdrag och skattereduktion

Den allmänna pensionsavgiften var t.o.m. taxeringsåret 2000 avdragsgill i sin helhet vid inkomsttaxeringen. Nettobelastningen av pensionsavgiften för den enskilde blev därför olika hög vid olika inkomstnivåer beroende på storleken av den enskildes marginalskatt. För att undanröja dessa olikheter i nettobelastningen har regeringen föreslagit att på sikt avskaffa avdragsrätten och i stället införa en skattereduktion motsvarande hela avgiften (jfr avsnitt 8.2.1 i prop. 1999/2000:1). Denna förändring skulle enligt de ursprungliga tankarna ske stegvis och som ett första steg infördes från 2000 regler om att avdrag gjordes med 75 % respektive skattereduktion med 25 % av avgiften. Från inkomståret 2002 gäller att avdrag görs med 25 % av avgiften avrundat uppåt till helt hundratal kronor (1 kap. 5 § IL). Skattereduktion görs med 75 % av avgiften avrundat nedåt till helt hundratal kronor (65 kap. 10 § IL). Det sista steget i den ovannämnda förändringen har således ännu inte tagits. Såväl avdrag som skattereduktion tillgodoförs den skattskyldige med automatik utan att han behöver begära det.

8.15 Lag (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift

För att finansiera det nya ålderspensionssystemet ska avgifter betalas för i princip varje ersättning eller belopp för vilken det tillgodoräknas pensionsrätt. I 2 kap. 5 § och 6 § 1 st. p. 4 LIP upptas sjukpenning m.fl. ersättningar från socialförsäkringen som är pensionsgrundande och underlag för allmän pensionsavgift men som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter eller egenavgifter enligt SAL. I stället ska en statlig ålderspensionsavgift betalas på dessa ersättningar. I 2 kap. 5 § p. 16 LIP anges att bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden ska räknas som pensionsgrundande inkomst av anställning i den utsträckning som regeringen så föreskriver. På sådana bidrag betalades tidigare (före 1999) ålderspensionsavgift enligt SAL, men numera utgör de underlag för den statliga ålderspensionsavgiften. Se vidare ovan vid avsnitt 7.3.1 vid kantrubriken Konstnärer och författare.

Även utbildningsbidrag för doktorander som utges av olika högskolor och universitet är pensionsgrundande och underlag för den statliga ålderspensionsavgiften.

Uppbördssystemet regleras i förordningen (1998:1512) om statliga ålderspensionsavgifter m.m. och följer således inte det uppbördssystem som gäller för socialavgifter från arbetsgivare. I förordning-

en anges att avgiften ska betalas av Arbetsmarknadsstyrelsen, Centrala studiestödsnämnden, Konstnärsnämnden, Uppsala universitet, Riksförsäkringsverket, Försvarsmakten och Statens räddningsverk (2 §). Konstnärsnämnden svarar för avgiften för bidragen från såväl Sveriges författarfond som för bidragen till bildkonstnärer från Konstnärsnämnden. Uppsala universitet svarar för avgiftsbetalningen för utbildningsbidrag till doktorander även då dessa utges av andra högskolor och universitet.

Avgiften betalas som preliminär avgift varje månad under intjänandeåret med 10,21 % av underlaget. Senast den 31 mars påföljande år ska slutlig avstämning av avgiften göras av Riksförsäkringsverket.