

6 Skatteavdrag

1, 4, 5 och 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL
17–25 §§ skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF
Prop. 1991/92:112 F-skattereformen
Prop. 1993/94:90
Prop. 1995/96:152
Prop. 1996/97:19 Bilförmån
Prop. 1996/97:100 Skattebetalningslagen
Prop. 1997/98:133 Personaloptioner
Prop. 1998/99:83 Ökade levnadskostnader
Prop. 1999/2000:6 Förmånsbeskattning av miljöbilar
Prop. 1999:2000:23 Redovisning i euro
Prop. 2000/01:7 Förenklad skattedeklaration
Prop. 2000/01:22 Beräkning av skatteavdrag
Prop. 2001/02:25 Ny LSK
SOU 1996:100 Skattebetalningslagen

Sammanfattning

I detta kapitel lämnas redogörelser för reglerna om skatteavdrag för den som betalar ut ersättning för arbete och därmed likställda ersättningar samt för den som betalar ut vissa ersättningar som beskattas i inkomstslaget kapital.

De centrala bestämmelserna om skatteavdrag finns i 5 och 8 kap. SBL.

6.1 Preliminär skatt

A-skatt

I 4 kap. SBL finns de grundläggande reglerna om preliminär skatt. Där anges i 1 § att preliminär skatt ska betalas under inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den skattskyldiges slutliga skatt för samma år. Den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag som A-skatt eller enligt särskild debitering som F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt) enligt 2 §. Den preliminära A-skatten betalas vanligen genom att inkomsttagaren är skyldig att vidkännas ett skatteavdrag. I förtydligande syfte har därför redan i 3 § tagits in en bestämmelse som säger att skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning (jfr 5 kap. 1 §).

Särskild A-skatt

För den som har A-skatt och som erhåller ersättningar från vilka skatteavdrag inte ska eller kan göras ska den preliminära skatten i stället betalas genom att SA-skatt debiteras. Det vanligaste fallet när SA-skatt debiteras gäller delägare i handelsbolag eftersom det är delägarna som taxeras för respektive del av nettointäkten i bolaget. Den som bedriver näringsverksamhet och som av någon anledning inte har F-skatt ska också debiteras SA-skatt för sådana inkomster för vilka skatteavdrag inte kan komma ifråga. Exempel på sådana inkomster kan vara:

- inkomster från försäljning av varor
- inkomster som avser ersättning för arbete från privatpersoner och där ersättningarna understiger 10 000 kr från respektive utbetalare under året.

Även den som får lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska själv betala sin preliminära skatt i form av SA-skatt. Som ett alternativ till SA-skatt kan SKV i stället besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för den som har en arbetsgivare och samtidigt uppbär inkomster för vilka skatteavdrag inte görs. Se om ändrad beräkning av skatteavdrag i avsnitt 6.5.6. Det förekommer även andra fall där SA-skatt kan komma i fråga t.ex. för den som ska betala fastighetsskatt eller förmögenhetsskatt eller när ändrad beräkning av skatteavdrag inte kan beslutas.

F-skatt

Den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet kan efter ansökan tilldelas F-skattsedel. För den som har F-skatt ska – med vissa undantag – all preliminär skatt betalas genom särskild debitering. Undantagen, som innebär att skatteavdrag i vissa fall ska göras även om betalningsmottagaren har en F-skattsedel, framgår av 5 kap. 6 §. Se vidare avsnitt 6.3.8.

6.1.1 Vem är arbetsgivare

SBL innehåller en tydlig definition av begreppet arbetsgivare. I 1 kap. 6 § sägs att arbetsgivare enligt SBL är den som betalar ut ersättning för arbete. Den grundläggande bestämmelsen om skatteavdrag finns i 5 kap. 1 § SBL. Där stadgas att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Den som betalar ut ränta och utdelning är emellertid, trots skyldigheten att göra skatteavdrag, inte att anse som arbetsgivare enligt SBL:s definition. Arbetsgivare är den som betalar ut en arbetsersättning även om mottagaren inte är anställd hos utgivaren. Det krävs inte att betalningen ska grundas på ett uppdragsförhållande mellan utbetalare och mottagare. Bestämmelsen om skatteavdrag från ersättning för arbete gäller också om betalningsmottagaren är en

juridisk person, t.ex. på betalningar till ett bolag, förening, organisation etc. Eftersom en juridisk person vanligen har F-skattsedel blir det i praktiken sällan aktuellt med skatteavdrag från ersättningar som betalas ut till juridiska personer. Observera att det inte är en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen utan huvudregeln tillämpas så snart någon ger ut ersättning för arbete. Det finns emellertid ett antal undantag från huvudregeln. Dessa beskrivs i avsnitt 6.3.

6.1.1.1 Betalningsförmedling – factoring

Det är inte ett krav för skatteavdrag enligt SBL att arbetet som ersättningen avser ska ha utförts direkt åt utbetalaren. Även om arbetet utförts åt någon annan, är det i regel utbetalaren av arbetsersättningen som ska anses som arbetsgivare enligt SBL och som är skyldig att göra skatteavdraget. Detta fall måste dock skiljas från de rättsförhållanden som innebär att arbetsgivaren uppdragit åt någon annan att verkställa utbetalningen. Självfallet är inte den bank som arbetsgivaren anlitar för utbetalning av lönen ansvarig för att skatteavdrag görs. I prop. 1991/92:112 s. 172 sägs följande i denna fråga: ”Att utbetalningen görs av ett ombud för arbetsgivaren innebär inte att skyldigheten att göra skatteavdrag bortfaller. En arbetsgivare kan alltså inte undgå skatteavdragsskyldigheten genom att låta någon annan göra utbetalningen.”

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 ett företag med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska skatteavdrag göras. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalningen till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte den utbetalare, som är att anse som arbetsgivare i SBL:s mening, från sin skyldighet att göra skatteavdrag. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Jämför också vad som ytterligare sägs på s. 172 i nyssnämnda proposition: ”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.” Factoringbolaget betalar visserligen en del av arbetsersättningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran.

6.1.1.2 Utländska arbetsgivare

Det finns inte klart utsagt i SBL om vad som gäller för utländska arbetsgivare som avlönar personer för arbete i Sverige. Det har tidigare funnits s.k. bindande förklaringar från Centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden (CFU) och Centrala uppborädsnämnden (CUN) som reglerade frågan och där det uttalades att arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast skulle göra skatteavdrag om verksamheten bedrivs från fast driftställe i Sverige.

De nämnda bindande förklaringarna har upphört att gälla enligt SFS 2001:331 och 332. Frågan är då vad som ska anses gälla för utländsk arbetsgivare som avlönar arbetskraft i Sverige men som saknar fast driftställe här. Först måste undersökas skatteavdragets karaktär. Avdraget är inte – i motsats till vad som gäller för arbetsgivaravgifter – en ytterligare kostnad för arbetsgivaren, utan det är en del av lönen till den anställde och ingår därför som en del av arbetsgivarens totala lönekostnad. I och med att ett skatteavdrag har gjorts anses i praktiken att den anställde har ”betalat” sin preliminära skatt till den del det motsvaras av avdraget. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren därefter fullgör sina skyldigheter eller inte, dvs. redovisar och betalar in skattebeloppet till Skatteverket. Det innebär också att arbetstagaren efter att skatteavdrag gjorts inte kan rikta krav mot arbetsgivaren avseende det avdragna beloppet, i vart fall inte om avdraget gjorts i enlighet med SBL:s bestämmelser. Arbetstagaren ska i stället tillgodoräknas det avdragna beloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms (vissa undantag kan finnas, se avsnitt 6.10.4). Arbetsgivarens åtgärd att göra ett skatteavdrag innebär i praktiken att arbetsgivaren fungerar som statens uppborädsman i skattesystemet. Tidigare ansågs att arbetsgivaren fick en viss kompensation för denna arbetsuppgift genom den räntevinst han gjorde på grund av att inbetalning av gjorda skatteavdrag tidigare skedde med betydligt större tidsutdräkt än vad som gäller i dagens system.

Det finns således en sedan lång tid gällande praxis som innebär att när arbetsgivaren är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person ska skatteavdrag inte göras om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Det innebär också att anställda som är obegränsat skattskyldiga här och har sådan utländsk arbetsgivare som här avses själva ska betala preliminärskatt löpande under inkomståret. Det ska göras genom att den anställde debiteras särskild A-skatt baserad på den beräknade inkomsten från den utländska arbetsgivaren.

Indirekt finns stöd för den nämnda praxisen i undantagsbestämmelsen i 10 kap. 12 § SBL. Enligt detta lagrum kan SKV

medge att utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Bestämmelsen kommenteras i förarbetena till SBL med följande: ”Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som skall göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.” (Prop. 1996/97:100 s. 572.) Lagstiftarens uppfattning är således att även efter SBL:s införande ska här aktuella arbetsgivare inte göra skatteavdrag.

SA-skatt

I de fall utländska arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag är som nyss sagts i stället de som är anställda här i landet skyldiga att betala sin preliminära skatt genom särskild debitering (SA-skatt). Den debiterade SA-skatten ska inbetalas varje månad av den anställde. Det är av vikt att den som arbetar i Sverige för utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här påförs särskild A-skatt eftersom den utländska arbetsgivaren inte kan göras ansvarig för underlåtna skatteavdrag. Om det hävdas att arbetsgivaren ändå gjort skatteavdrag föreligger risk att den anställde inte blir tillgodoräknad avdraget.

Arbetsgivaravgifter

Observera att det förhållandet att utländsk arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag inte påverkar dennes skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Även utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i landet är i regel skyldig att betala arbetsgivaravgifter här på ersättningar för arbete i Sverige. Dock kan den utländska arbetsgivaren och den anställde i Sverige komma överens om att ansvaret för socialavgifterna ska övergå till arbetstagaren, socialavgiftsavtal. Föreligger sådant avtal ska SKV när den särskilda A-skatten bestäms ta hänsyn till att arbetstagaren också ska betala socialavgifter i form av egenavgifter. Se vidare om socialavgiftsavtal i avsnitt 8.2.3.4.

6.2 Ersättning för arbete

Ersättning för arbete är ett centralt begrepp både vad gäller reglerna om skatteavdrag och bestämmelserna om arbetsgivaravgifter. Skatteavdrag ska i vissa fall också göras från ränta och utdelning. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.4. Begreppet ”ersättning för arbete” infördes i uppbördslagstiftningen i samband med F-skattens tillkomst 1993. Det grundläggande för skyldigheten att göra skatteavdrag är således att någon ger ut en ersättning för arbete. Däremot saknar det numera betydelse om arbetsersättningen för mottagaren utgör inkomst av tjänst eller om den ingår i en av honom bedriven näringsverksamhet. Det spelar heller ingen roll om betalningsmottagaren är en fysisk eller juridisk person. Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från

F-skattsedel

ersättning för arbete om inte de i SBL angivna undantagen från avdragsskyldighet föreligger (5 kap. 3–5 §§). Det viktigaste av undantagen avser betalningsmottagare som har F-skatt. F-skattsedeln är skattsedeln för företagare, dvs. den som bedriver näringsverksamhet har vanligen F-skatt. Av denna anledning kan man säga att skatteavdrag i flertalet fall inte kommer i fråga på ersättningar till enskilda näringsidkare och till juridiska personer. Som framgår av avsnitt 6.3.8 är det utbetalaren av en arbetsersättning som måste göra klart för sig om F-skattsedelns rättsverkningar är tillämpliga vid varje betalning för arbete.

6.2.1 Ersättning för arbete eller köp av vara m.m.

Det är ersättning för arbete som utgör underlag för skatteavdrag. Den som betalar ut ersättning som avser köp av varor ska inte göra skatteavdrag från betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid helt självklar. Den som anlitar en datakonsult för att omarbeta företagets data-rutiner ger ut ersättning för arbete. 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. 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.

Datorprogram

Restaurangbesök

Konstverk

Konferens

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 ett ”paket” som i huvudsak avser hyra av möteslokaler och övernattningsrum samt för tillhandahållna måltider. Det förhållandet att det i ”paketet” också ingår ett antal tjänster, dvs. arbete, bör inte förta att betalningen för hela arrangemanget ska jämföras med köp av vara. En helhetsbedömning måste göras av vad beställaren betalar för.

Från köparens synpunkt

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 köpskillingen från köparens synpunkt inte är att anse som ersättning

för sådant arbete som utförts åt honom.” Här talas om skatteavdrag men samma synsätt gäller självfallet också för arbetsgivaravgifter. Det är köparen, den som betalar ut en ersättning som alltså ska göra bedömningen av om ersättningen avser arbete eller om den avser något annat än arbete, en vara, en rättighet eller liknande. Som framgår av propositionsuttalandet ska prövningen göras ur köparens, utbetalarens synvinkel.

Bärplockning

I RÅ 2003 ref.89 prövade Regeringsrätten 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 för plockarna avseende bärplockning som skulle utföras åt den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten.

RR fann 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.

Målet behandlar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter men samma principer gäller även för skyldigheten att göra skatteavdrag. Ett utförligare referat av målet finns i avsnitt 8.2.4.1.

6.2.2 Ersättning till dödsbo

När ersättning för arbete betalas ut efter att arbetstagaren avlidit ska skatteavdrag också göras. För dödsfallsåret sker taxeringen i princip som om den avlidne hade levat hela beskattningsåret. Det betyder att skatteavdrag ska göras och då vanligen enligt reglerna för engångsbelopp. Om den avlidne under dödsfallsåret också erhållit lön från arbetsgivaren görs skatteavdrag enligt tabellen för engångsbelopp och i annat fall med 30 % (jfr. avsnitt 6.5.3).

Dödsbo är för senare år än dödsåret eget skattesubjekt. Dödsboet är också en juridisk person. Detta innebär att om en ersättning för arbete betalas ut till ett dödsbo ska skatteavdrag göras med 30 % om dödsboet inte har F-skatt. Om ett dödsbo skiftats ska inkomster som erhålls efter skiftet beskattas hos arvtagarna. Detta gäller dock inte lön, pension o.d. eftersom dessa slag av ersätt-

ningar anses ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattning ska ske hos dödsboet även om utbetalning inte skett förrän efter det att dödsboet skiftats (RÅ 1961 ref. 45).

6.2.3 Royalty

Vid utbetalningar av upphovsrättsliga ersättningar uppstår ofta svårbedömda gränsdragningsproblem. Utbetalning av royalty baseras ofta på antalet sålda produkter eller sålda konstnärliga verk. Ett bokförlag kan t.ex. betala ut royalty till en författare efter antalet sålda böcker. 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. En royaltyinkomst på grund av bedriven konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet som utförts på beställning av en uppdragsgivare bör anses som ersättning för arbete. Som exempel kan nämnas att ett bokförlag kontaktar en läroboksförfattare och avtalar med denne om att han ska skriva en lärobok. Förlaget blir då att betrakta som arbetsgivare i SBL:s mening för de royaltyersättningar som förlaget betalar ut för läroboken. Förlaget blir skyldigt att göra skatteavdrag från royaltyersättningarna såvida inte mottagaren har F-skattsedel. Skatteavdrag ska också göras vid varje utbetalning även om utbetalningar görs under en följd av år för samma verk. Om däremot t.ex. en författare erbjuder bokförlag ett färdigt verk eller ett verk under utarbetande eller om en uppfinnare säljer rätten till sin självständigt framtagna uppfinning, bör utbetalda ersättningar jämföras med köp av vara. Av detta följer att utbetalaren i dessa fall inte är skyldig att göra skatteavdrag på ersättningen även om mottagaren skulle ha A-skattsedel.

Författare

Förskottsroyalty

Även från s.k. förskottsroyalty, som är vanligt förekommande i förlagsbranschen, ska skatteavdrag göras om royaltyn kan anses som ersättning för arbete.

Ärvt royalty

Om royalty betalas ut till dödsbo gäller vanliga regler. Om royaltyn kan anses som ersättning för arbete (egentligen den avlidnes arbete) och boet inte har F-skatt görs skatteavdrag med 30 %. Har dödsboet skiftats och royalty utbetalas till arvtagare ska däremot skatteavdrag inte göras. Ärvt royalty anses inte utgöra ersättning för arbete. Detta gäller även när rätten till royaltyn förvärvats på annat sätt än genom arv.

Jfr beträffande arbetsgivaravgifter avsnitt 8.2.4.2.

6.2.4 Ersättningar som jämföras med ersättning för arbete

I 5 kap. 2 § SBL finns en uppräknning av olika slag av ersättningar som inte utgör ersättning för arbete men som ska jämföras med

sådan. På följande slag av ersättningar ska därför skatteavdrag (med ett undantag som avser sjukpenning i vissa fall, se nedan vid avsnitt 6.2.4.1) alltid göras. Observera att detta gäller även om mottagaren har F-skatt (6 §).

1. Pension.
2. Livränta som inte är egendomslivränta.
3. Ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst om ersättningen inte utgör livränta.
4. Engångsbelopp på grund av personskada,
5. Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL. Förutom sjukpenning, oavsett om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet, avses här bl.a. föräldrapenning, vårdbidrag, vissa utbildningsbidrag, dagpenning från A-kassa och starta eget-bidrag (bidrag som ryms inom begreppet aktivitetsstöd) samt dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret.
6. Ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet. Regeln avser sådan ersättning för förlorad arbetsförtjänst som kan ingå i en försäkringsersättning eller i ett skadestånd eller som utges enligt lagen (1974:515) om ersättning vid frihetsinskränkning.
7. Undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt IL ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet.
8. Behållning på pensionssparkonto, enligt bestämmelserna för individuellt pensionssparande, som enligt 58 kap. 33 § IL ska avskattas på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla. Samma gäller om behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.
9. Annan kontant ersättning som utgår med anledning av tjänsten. Exempel på sådana ersättningar kan vara avgångsvederlag eller skattepliktiga skadestånd från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare.

6.2.4.1 Särskilt om skatteavdrag från sjukpenning

Som nämnts ovan jämställs med ersättning för arbete även sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL.

De ersättningar som anges i 15 kap. 8 § IL är sjukpenning m.m. som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Det avser sjuk-

penning och rehabiliteringspenning enligt AFL och lagarna om yrkesskadeförsäkring, arbetsskadeförsäkring, statligt personskadeskydd, krigsskadeersättning till sjömän samt ersättning till smittbärare.

Sjukpenning som grundas på näringsverksamhet

Beträffande denna punkt finns ett undantag från skyldigheten att skatteavdrag alltid ska göras på dessa ersättningslag oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt (se 5 kap. 3 § p. 7 SBL). Från sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet ska skatteavdrag inte göras om mottagaren har debiterats preliminär skatt för inkomståret, dvs. om mottagaren har en debiterad F- eller SA-skatt. Skälet till detta är att sjukpenningen anses ingå i underlaget för den debiterade skatten. Sjukpenningen har till funktion att ersätta utebliven näringsinkomst, dvs. en inkomst som kan antas utgöra underlag för den debiterade preliminära skatten. En orsak till att preliminär skatt inte debiterats kan exempelvis vara att näringsverksamheten inte beräknats ge vinst det aktuella beskattningsåret. Om näringsidkaren, som inte debiterats någon preliminär skatt, erhåller sjukpenning är denna en skattepliktig inkomst som därför ska utgöra underlag för skatteavdrag. Med debiterad skatt avses att ett belopp att betala har debiterats, dvs. en ”nolldebitering” är inte att anse som debiterad skatt.

Sjukpenning som grundas på tjänst

Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 30 § IL är sjukpenning m.fl. ersättningar som grundar sig på inkomst av tjänst. De övriga ersättningar i 11 kap. 24, 31, 34 och 36 §§ IL till vilka hänvisas i 5 kap. 2 § 5 SBL, främst föräldrapenning, dagpenning från A-kassor, starta eget-bidrag, olika former av studiestöd m.m. utgör alltid inkomst av tjänst. Gemensamt för dessa ersättningar är att skatteavdrag alltid ska göras oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt.

Reglerna om skatteavdrag på sjukpenning m.fl. liknande ersättningar kan sammanfattas enligt följande.

Om sjukpenningen m.m. grundas på inkomst av tjänst (11 kap. 30 § IL) ska skatteavdrag alltid göras och detta även om mottagaren har F-skatt med eller utan debitering.

Om sjukpenningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska skatteavdrag, med ett undantag, också göras enligt huvudregeln, dvs. även om mottagaren har F-skatt. Undantaget gäller om mottagaren har debiterats preliminär skatt för inkomståret, F-skatt eller SA-skatt. I den situationen ska skatteavdrag inte göras. Undantaget gäller för sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL samt för sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring, lagen om arbetsskadeförsäkring, lagen om statligt personskadeskydd, lagen om krigsskadeersättning till sjömän samt lagen om ersättning till smittbärare (15 kap. 8 § IL).

Skatteavdrag från sjukpenning görs enligt av SKV fastställda skattetabeller eller enligt en bestämd procentsats. Av 8 kap. 4 § SBL framgår att skatteavdrag från sjukpenning m. fl. ersättningar som avses i 11 kap. 24, 30 och 31 §§ samt 15 kap. 8 § IL ska göras enligt särskilda skattetabeller. De särskilda tabellerna skiljer sig från de allmänna tabellerna, som gäller för löntagare och pensionärer, på så vis att skatteavdraget från viss dagpenning uttrycks i procent i stället för i kronor. SKV tar också fram skattetabeller avseende A-kasseersättningar samt för starta eget-bidrag. Även om betalningsmottagaren har F-skatt ska som ovan sagts skatteavdrag (med ett undantag, dvs. vid sjukpenning som grundas på näringsverksamhet för den som debiterats preliminär skatt) alltid göras. Avdraget görs då enligt 8 kap. 9 § SBL med 30 % av ersättningen.

6.3 Undantag från avdragsskyldigheten

Det finns ett antal undantag från den principiella skyldigheten att alltid göra skatteavdrag från utbetalade ersättningar för arbete. Reglerna om detta finns i 5 kap. 3–5 §§ SBL. Här finns bl.a. de viktiga bestämmelserna om F-skatt.

6.3.1 Beloppsgränser

I 5 kap. 3 § SBL finns uppräknade fyra beloppsgränser för skyldigheten att göra skatteavdrag: 100 kr, 1 000 kr, 10 000 kr respektive ett halvt prisbasbelopp. Dessa gränser överensstämmer i huvudsak med de beloppsgränser som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Undantag finns dock; någon 100 kr-gräns finns inte beträffande arbetsgivaravgifter och 10 000 kr-gränsen har en något annorlunda utformning vid beräkningen av socialavgifter. Se vidare i avsnitt 8.2.3.3.

6.3.1.1 100 kr- och 1 000 kr-gränsen

100 kr-gränsen

Även om skyldigheten att göra skatteavdrag i övrigt är uppfyllda ska avdrag inte göras från enskilda ersättningsbelopp som understiger 100 kr. Detta kan exempelvis inträffa när en anställd som slutat sin anställning erhåller ett mindre belopp, under 100 kr en senare månad från sin f.d. arbetsgivare. Bestämmelsen har införts för att förenkla administrationen vid utbetalningar av småbelopp.

1 000 kr-gränsen

Skatteavdrag ska inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kr. Regeln innebär att om en arbetsgivare under året betalar ut 900 kr till en mottagare och inte planerar fler utbetalningar ska skatteavdrag inte göras. Om sedan arbetsgivaren senare samma år ändå betalar ut ytterligare 500 kr till samma

**”Retroaktiva”
skatteavdrag**

person inträder skyldigheten att göra skatteavdrag. Observera dock att underlaget för skatteavdraget då blir de sist utbetalade 500 kr. Avdrag ska göras med 30 % (eftersom inkomsten i detta exempel kan antas utgöra sidoinkomst för mottagaren) av 500 kr, dvs. 150 kr. Hänsyn ska alltså inte tas till att belopp tidigare betalats ut utan skatteavdrag.

**6.3.1.2 10 000 kr-gränsen när arbetsgivaren är
privatperson**

Det finns en beloppsgräns i 5 kap. 3 § SBL som införts för att underlätta för privatpersoner. Syftet är att privatpersoner som betalar ut mindre ersättningar för utförda tjänster inte ska behöva fundera på eventuella skyldigheter som arbetsgivare. Om vissa förutsättningar är uppfyllda ska privatpersonen inte göra skatteavdrag. Motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att betala socialavgifter finns i 2 kap. 6 § respektive 3 kap. 5 § SAL. Om det kan antas att den sammanlagda avgiftspliktiga ersättningen under året kommer att understiga 10 000 kr ska utbetalaren inte betala arbetsgivaravgifter utan socialavgifterna betalas i stället av mottagaren i form av egenavgifter.

Den som betalar ut ersättning för arbete ska inte göra skatteavdrag under förutsättning att

1. utbetalarens sammanlagda ersättning för arbete till mottagaren understiger 10 000 kr under inkomståret,
2. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
3. ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver,
4. utbetalaren och mottagaren inte har träffat en överenskommelse om att utbetalaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen och
5. att det inte är fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, dvs. ersättning som betalas ut till god man eller förvaltare.

Kontrolluppgift

Observera att den som betalar ut arbetsersättningen i regel är skyldig att lämna kontrolluppgift på utbetalad ersättning även om han inte ska göra skatteavdrag och betala avgifter. Beloppsgränsen för kontrolluppgiftsskyldighet för sådana privatpersoner som här avses är 1 000 kr (6 kap. 5 § 1 p. LSK). En privatperson som betalar ut ersättning till en annan privatperson har rätt att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD enligt 10 kap. 13 a § SBL (se vidare avsnitt 6.5.2). Den förenklade SKD:n utgör också kontrolluppgift och är underlag för förtryckta uppgifter i inkomstdeklarationen (6 kap. 5 § p. 4 LSK).

**”Retroaktiva”
skatteavdrag**

Om ersättningen, mot vad som ursprungligen avsågs, kommer att överstiga gränsen gäller att skatteavdrag ska göras så snart utbetalaren inser att den sammanlagda ersättningen kommer att uppgå till minst 10 000 kr. Jfr med vad som sagts ovan (avsnitt 6.3.1.1) beträffande hur skatteavdraget ska beräknas när 1 000 kr-gränsen överskrids.

**Överenskommelse
om skatteavdrag**

Beloppsgränsen 10 000 kr är inte ovillkorlig. Genom ändringar i bl.a. SBL som trätt i kraft den 1 januari 2000 (SFS 1999:1300, prop. 1999/2000:6) har det införts möjlighet beträffande ersättningar från privatpersoner att utbetalaren och mottagaren kan komma överens om att utbetalaren ska göra skatteavdrag redan då ersättningen uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret. En sådan överenskommelse förutsätter också att parterna har en överenskommelse beträffande socialavgifterna, dvs. utbetalaren ska ha åtagit sig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Detta framgår av 5 kap. 3 § 3 c SBL som anger att skatteavdrag i dessa fall ska göras om parterna har sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § 2 st. 2 d AFL. Regeln i AFL säger att utbetalaren och mottagaren av en arbetsersättning kan träffa en överenskommelse om att ersättningen, i de fall den understiger 10 000 kr under inkomståret, ska hänföras till inkomst av anställning enligt AFL. Överenskommelsen får då anses utgöra en sådan överenskommelse som avses i 2 kap. 7 § SAL om att utbetalaren åtar sig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

**Överenskommelse
att betala arbets-
givaravgifter****Upplysning i
självdeklaration**

Betalningsmottagaren ska lämna upplysning om överenskommelsen i sin självdeklaration (3 kap. 17 § 2 st. LSK).

**Ersättning till god
man**

I samband med att den nämnda möjligheten till överenskommelse infördes beslutades om särbestämmelser beträffande ersättning för arbete som en huvudman betalar till god man eller förvaltare. För sådana betalningar gällde tidigare 10 000 kr-regeln, då utbetalaren var en fysisk person och betalningen inte utgjorde kostnad i någon av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. Eftersom en god man eller förvaltare inte kan sluta avtal med sin huvudman rörande den egna ersättningen har det i SBL, SAL och AFL införts regler med verkan från 1 januari 2000, som innebär att huvudmannen alltid är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter om ersättningen för arbetet uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret.

6.3.1.3 Idrottsutövare

Den fjärde beloppsgränsen i 5 kap. 3 § SBL gäller endast idrottsutövare och har tillkommit för att harmonisera med motsvarande bestämmelse avseende arbetsgivaravgifter. Regeln innebär att en idrottsförening är befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag på löner eller andra ersättningar som föreningen utbetalar till

idrottsutövare så länge ersättningen under året till idrottsutövaren inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp. Observera att ersättningarna självfallet är skattepliktiga varför regeln i många fall leder till underskott på idrottsutövarens skattekonto. I RSV:s allmänna råd (RSV 2003:3) finns angivet vilka avdrag för utgifter som bör kunna medges idrottsutövare. Se ovan vid avsnitt 6.3.1.1 om hur skatteavdrag ska göras om beloppsgränsen överskrids. I avsnitt 8.2.7.9 finns en utförlig beskrivning av reglerna kring idrottsutövare och arbetsgivaravgifter.

6.3.2 Handelsbolagsdelägare

När ett handelsbolag betalar ut ersättning för arbete till delägare i handelsbolaget ska skatteavdrag inte göras (5 kap. 3 § 5 SBL). Bestämmelsen gäller också för ersättningar som utbetalas till delägare i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), vilket framgår av 1 kap. 5 § SBL. Eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag ska inte heller kommanditbolaget göra skatteavdrag från ersättningar till komplementärer eller kommanditdelägare i bolaget.

Motsvarande bestämmelse beträffande betalning av arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 9 § SAL.

SA-skatt

Delägare i handelsbolag betalar själva sin preliminära skatt i form av SA-skatt. I SA-skatten ska för en fysisk person förutom inkomstskatt ingå bl.a. även egenavgifter enligt SAL.

6.3.3 Familjebidrag

Skatteavdrag ska enligt 5 kap. 3 § p. 6 inte göras på familjebidrag som utges till någon som tjänstgör inom totalförsvaret.

6.3.4 Sjukpenning m.m. som grundas på näringsverksamhet

I 5 kap. 3 § p. 7 stadgas att skatteavdrag inte ska göras om ersättningen är sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL och mottagaren debiterats F-skatt eller SA-skatt för inkomst-året. Redogörelse för bestämmelsen finns i avsnitt 6.2.4.1 ovan.

6.3.5 Stat och kommun

Att skatteavdrag inte ska göras från ersättningar som utbetalas till stat, landsting och kommun stadgas i 5 kap. 4 § 1 SBL. I förtydligande syfte har i lagtexten angetts att detta även gäller kommunalförbund. Således ska skatteavdrag inte göras från betalningar till statliga eller kommunala verk och myndigheter. Regeln gäller emellertid inte för statliga och kommunala bolag. Här tillämpas i stället de vanliga reglerna, dvs. skatteavdrag ska göras

på ersättning för arbete för det fall bolaget skulle sakna F-skattsedel.

6.3.6 Internationella frågor

Det är inte en förutsättning för skyldigheten att verkställa skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig i Sverige för inkomsten. Av det skälet finns i 5 kap. 4 § 1 st. p. 2 och 3 SBL undantag från den generella avdragsskyldigheten som berör internationella förhållanden. Skatteavdrag enligt SBL ska inte göras på ersättningar som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. främst personer som inte är bosatta här eller till utländska juridiska personer. En förutsättning är dock enligt 4 § 2 st. att det inte är fråga om ersättning som betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe här i landet.

I avsnitt 6.11 finns en utförlig beskrivning av reglerna om skatteavdrag vid internationellt arbete.

6.3.7 Beslut om befrielse från skatteavdrag

Skatteavtal

I 5 kap. 4 § 1 st. p. 4 SBL sägs att skatteavdrag inte ska göras från ersättning som betalas ut till mottagare som visar upp ett sådant beslut om befrielse från skatteavdrag som avses i 10 eller 11 §§ i samma kapitel. Här avses bl.a. sådana fall där en mottagare av en arbetsersättning är bosatt i Sverige men trots detta inte är skattskyldig för inkomsten. Det kan t.ex. vara bestämmelser i skatteavtal som innebär att skattskyldighet inte uppkommer. SKV har då i vissa situationer möjlighet att fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras från ersättningen.

Bestämmelsen i 10 § anger att SKV får besluta om att skatteavdrag över huvud taget inte ska göras från *viss ersättning för arbete*. Punkt 1 avser ersättning till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige och det inte har träffats någon överenskommelse med den stat där inkomsten ska beskattas om att skatteavdrag ska göras i Sverige. Sådana fall kan inträffa när ersättning betalas ut till en fysisk person som inte är bosatt i Sverige men som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här. Huvudregeln om att skatteavdrag alltid ska göras gäller även här pga. det fasta driftstället. Därför har möjligheten införts för SKV att besluta om befrielse från skatteavdrag.

Avsevärda besvär

I punkt 2 i 10 § sägs att myndigheten får besluta att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning för arbete om avdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst- eller anställningsförhållande eller på grund av andra särskilda skäl, skulle medföra avsevärda besvär för arbetsgivaren. Motsvarande regel fanns även

i UBL men har gjorts mer restriktiv i SBL. I prop. 1996/97:100 s. 544 ges ett exempel på sådant särskilt skäl som bör kunna leda till att SKV befriar arbetsgivaren från skyldigheten att göra skatteavdrag. Det kan komma i fråga när den utbetalade ersättningen omfattar både arbete och material och det skulle medföra avsevärda besvär för arbetsgivaren att särskilja ersättningen för arbetet. Detta gäller särskilt om ersättningen för arbetet kan antas utgöra endast en mindre del av hela ersättningen. Kostnader för material o. dyl. ska inte ingå i underlaget för skatteavdrag.

SKV får enligt 11 § besluta att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete som tas emot av viss arbetstagare när det föreligger överenskommelse med annan stat för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna. Det kan avse en här bosatt arbetstagare som utför arbete i en annan stat eller en arbetstagare bosatt i annan stat som omfattas av överenskommelsen men som utför arbete här i landet. Förutsättningen för befrielse är att avdrag för preliminär skatt görs i den andra staten. Om det skulle råda tvist om i vilken stat den preliminära skatten ska tas ut kan SKV träffa överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten om att skatten tas ut där. I sådant fall kan också SKV fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.

Uppbördsöverenskommelse

Se vidare i avsnitt 6.11.2.2 om den nordiska uppbördsöverenskommelsen, det s.k. Trekk-avtalet.

6.3.8 F-skatt

Det vanligaste och viktigaste undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag på ersättning för arbete gäller när betalningsmottagaren har F-skatt. Motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter när betalningsmottagaren har F-skattsedel finns i 2 kap. 5 § SAL (jfr. avsnitt 8.2.3.1).

Uppgift om innehav av F-skattsedel

Bestämmelserna om F-skattsedelns rättsverkningar finns i 5 kap. 5 § SBL. Där anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen för arbetet har en F-skattsedel antingen när betalningen för arbetet bestäms (=avtalstidpunkten) eller när den betalas ut (=betalningstidpunkten). Om betalningsmottagaren har F-skatt vid något av dessa tillfällen ska F-skattsedelns rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter. Vidare sägs att en uppgift om innehav av F-skatt får godtas om den lämnas i en anbudshandling, faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer. Med jämförlig 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). Den som lämnat en falsk uppgift om innehav av F-skatt i en sådan handling som här avses, kan dömas till straff enligt skattebrottslagen.

Ond tro

I en enda situation gäller inte rättsverkningarna för F-skattsedeln, trots att den åberopats, nämligen om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om F-skatt är oriktig. Här kan det uppstå tvist kring frågan om när arbetsgivaren kan ha fått sådan kunskap. 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 utan utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag från utbetald ersättning för arbete. Av 4 kap. 15 § SBL framgår att SKV i samband med att en F-skattsedel återkallas, får underrätta berörda uppdragsgivare som myndigheten känner till. Bevisvärdet torde bli högre om underrättelsen är skriftlig.

Ersättning till juridisk person

Det är viktigt att komma ihåg att reglerna om skatteavdrag också gäller när ersättning för utförda tjänster betalas till en juridisk person, t.ex. ett bolag eller en förening. Även då måste utbetalaren göra klart för sig om betalningsmottagaren har F-skatt. Det saknar helt betydelse om betalningsmottagaren bedriver näringsverksamhet. Finns ingen uppgift om F-skatt bör utbetalaren göra skatteavdrag, om han inte på annat sätt fått säker uppgift om att betalningsmottagaren har F-skatt. Som framgår av 8 kap. 8 § 1 p. Ska skatteavdraget då göras med 30 %.

Semesterkassa m.m.

Observera undantaget i 5 kap. 6 § SBL som säger att skatteavdrag ska göras från ersättning från semesterkassa samt från pension sjukpenning, föräldrapenning, A-kasseersättning m.fl. ersättningar som anges i 2 § samma kapitel även om betalningsmottagaren har F-skatt. Det finns ett undantag från undantaget och som avser fall när betalningsmottagaren har debiterats preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning som grundas på inkomst från näringsverksamhet, se avsnitt 6.2.4.1.

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

6.4 Skatteavdrag från ränta och utdelning

Skyldig att lämna kontrolluppgift

Den som betalar ut ränta och utdelning är också skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (5 kap. 1 § SBL). Skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 8 eller 9 kap. LSK ska också med vissa undantag göra skatteavdrag från ränta och utdelning som lämnas i pengar (5 kap. 8 § SBL).

30 %

Skatteavdrag görs med 30 % av räntan eller utdelningen och görs endast från betalningar till fysiska personer eller till svenska dödsbon. Skatteavdrag från ränta och utdelning ska göras även om mottagaren har F-skatt. Om skatteavdrag ska göras från ränta eller utdelning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan eller utdelningen. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen (8 kap. 10 § SBL).

F-skatt

6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag från ränta

Utvidgad skyldighet

Nya LSK innebär en utvidgning av skyldigheten att lämna kontrolluppgift och som en följd av detta har kretsen som är skyldiga att verkställa skatteavdrag på ränta och utdelning blivit större. Enligt de äldre reglerna var det den som yrkesmässigt lånade in pengar, vanligen banker och andra värdepappersinstitut, som skulle lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag.

Enligt 8 kap 2 § LSK ska kontrolluppgift lämnas om ränteinkomster för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta. Detta gäller under förutsättning att utgivaren är en annan juridisk person än dödsbo. Fysiska personer är också uppgiftsskyldiga, dock endast om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som personen bedriver. Från ränta som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo ska alltså skatteavdrag inte göras.

Arbetsgivare

Den utvidgade skyldigheten att lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag från ränta gäller från och med inkomståret 2002. En följd av de nya reglerna är att arbetsgivare som betalar ränta till anställda ska göra skatteavdrag från räntan. Det kan exempelvis vara fråga om ränta som betalas efter att en tvist om löneskuld till anställda eller f.d. anställda har avgjorts. Oavsett om den anställde också uppbär lön ska skatteavdraget från räntan göras med 30 % av räntebeloppet.

Även den ränta som ett fåmansföretag betalar till sin ägare på från ägaren inlånat kapital utgör underlag för skatteavdrag. SKV har i en skrivelse 2002-12-20 (dnr 1072-02/100) behandlat frågan om när skatteavdrag ska göras från ränta i sådana fall. I skrivelsen sägs att om det i ett låneavtal mellan ett fåmansföretag och en delägare avtalats om att bolaget ska betala ränta i pengar för lånet, bör bolaget bokföra utfallande räntebelopp som löpande affärshändelser i enlighet med avtalet. Vid den tidpunkt som räntan enligt avtalet ska falla ut föreligger en skyldighet för bolaget att göra skatteavdrag på det utfallande räntebeloppet. Vidare framgår av skrivelsen att enligt verkets uppfattning ska

ränta alltså beskattas för det år då räntan enligt avtal är förfallen till betalning, oavsett om räntan har utbetalats eller inte. I de fall det inte finns någon bestämd förfallodag, anses räntan tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då gäldenären i sin redovisning bokför upplupen räntekostnad, dvs. vid utgången av räkenskapsåret. Bolaget ska lämna kontrolluppgift på räntan för det kalenderår då skattskyldigheten inträder.

Dröjsmålsränta

Som ytterligare exempel på den utvidgade skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift kan nämnas dröjsmålsränta som i många fall ska betalas på grund av bestämmelser i avtal eller med anledning av domstols dom eller annat avgörande i tvistemål. Observera att kontrolluppgiftsskyldigheten inte gäller för ränta som betalas ut till en juridisk person (med undantag för dödsbo).

Undantag från KU-skyldighet

I 8 kap. 4 § LSK finns vissa undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Kontrolluppgift om ränta och fordringsrätt behöver inte lämnas

1. för ett konto, för vilket det inte finns personnummer och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kr under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kr,
2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kr under året för en person, och
3. för skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och pensionssparkonto.

6.4.2 Vem ska göra skatteavdrag från utdelning

Skatteavdrag från utdelning i pengar ska göras av den som enligt 9 kap. LSK är skyldig att lämna kontrolluppgift på utdelningen. Även beträffande utdelningar har kontrolluppgiftsskyldigheten utvidgats i och med införandet av nya LSK.

Enligt 9 kap. 4 § ska kontrolluppgift lämnas av den som har betalat ut eller tillgodoräknat utdelningen. Det innebär kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar alla svenska aktiebolag, såväl avstämningsbolag som s.k. kupongbolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska och utlandsbaserade värdepappersfonder samt utländska juridiska personer (prop.2001/02:25 s. 185).

Uppgiften ska lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som har mottagit eller tillgodoräknats utdelningen eller räntan (2 §).

Skatteavdrag från utdelningar ska också göras med 30 % av beloppet (8 kap. 10 § SBL).

Det förekommer att företag delar ut aktier i det egna bolaget eller i dotterbolag. I dessa fall ska kontrolluppgift upprättas. Den utdelade aktien ska värderas till marknadsvärdet. Eftersom utdelningen inte görs i pengar ska däremot skatteavdrag inte göras.

6.4.3 Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning

Ränta till juridisk person

Skatteavdrag ska inte göras från ränta som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo. Detta följer av att skyldigheten att lämna kontrolluppgift är begränsad till att avse ränta och utdelning till fysiska personer och dödsbon (8 kap. 2 § och 9 kap. 2 § LSK). Exempelvis kan en aktiesparklubb, om den uppfyller de formella kraven, anses som en juridisk person varför skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till klubben. Observera att svenska dödsbon inte är undantagna från reglerna om skatteavdrag.

Aktiesparklubb

I 5 kap. 9 § SBL finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

100 kr

1. Skatteavdrag ska inte göras från ränta på ett konto om räntan är mindre än 100 kr. Undantaget är knutet till kontot och inte till den person som innehar kontot. Om en person har flera konton i samma bank och där räntan för varje konto understiger 100 kr men där personens sammanlagda ränta från den aktuella banken överstiger 100 kr ska något skatteavdrag inte göras. Observera bestämmelsen i 8 kap. 8 § IL som anger att dessa räntor, som inte redovisas i kontrolluppgift, också är skattefria för mottagaren så länge räntan sammanlagt under beskattningsåret inte uppgår till 500 kr.

Utomlands bosatta

2. Ränta och utdelning till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. personer som inte är bosatta här, är undantagna. Detta är en motsvarighet till undantaget beträffande ersättning för arbete, som kommenteras i avsnitt 6.3.6 och 6.11.

Skatteavtal

3. Skatteavdrag ska inte göras från ränta eller utdelning som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige. Det är inte ovanligt att Sverige enligt ingångna avtal helt saknar rätt att beskatta ränta eller utdelning till någon med hemvist i annat land. I sådant fall ska skatteavdrag inte göras.

Förfogarkonto

4. Undantag görs för ränta på s.k. förfogarkonto om räntan är mindre än 1 000 kr. Med förfogarkonto avses ett konto som innehas av fler än fem personer (8 kap. 6 § LSK). Vanliga exempel på förfogarkonto är konton som innehas av skolklasser. I de fall räntan uppgår till minst 1 000 kr ska skatteavdrag göras. Avdraget kommer då att bli tillgodoräknat den

person som förfogar över kontot, vilken är den person som anges på kontrolluppgiften. Utbetalaren ska inte göra någon fördelning av räntan på innehavarna av kontot.

Advokater

5. Advokater och andra som förräntar klienters medel är själva skyldiga att lämna kontrolluppgift för var och en av dessa klienter. Medlen sätts i dessa fall vanligen in i bank på ett gemensamt konto för klientmedel, men i den uppgiftsskyldiges namn. Skatteavdrag ska trots kontrolluppgiftsskyldigheten inte göras från ränta på sådant konto.

Diskonteringspapper

6. Ränta kan i vissa fall betalas ut samtidigt med annat belopp. Om det för utbetalaren är okänt hur stor del av den sammanlagda utbetalningen som utgör ränta (8 kap. 5 § 2 st. LSK) ska skatteavdrag inte göras från utbetalningen. Utbetalaren är dock skyldig att på kontrolluppgiften redovisa det sammanlagda beloppet. Exempel på sådan ersättningar kan vara belopp som utbetalas från s.k. diskonteringspapper.

Utländskt företag

7. Utländska företag som bedriver bank- och värdepappersverksamhet här utan att inrätta filial i Sverige är också skyldiga att lämna kontrolluppgift (13 kap. 1 § LSK). Däremot ska de inte göra skatteavdrag från utbetalda räntor eller utdelningar.

Fåmansföretag

8. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Regeln gäller exempelvis för utdelningar från fåmansföretag.

Ekonomisk förening

9. Utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening är undantagen från skatteavdrag.
10. Skatteavdrag ska inte göras från utdelning från en utländsk juridisk person, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom någon som bedriver valutahandel eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs.
11. Enligt 5 kap. 9 § 11 ska skatteavdrag inte heller göras från ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs.

6.4.4 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag från ränta m.m.

SKV får för enskilda fall besluta att skatteavdraget från sådan inkomst som utgör mottagarens huvudinkomst och, om det finns särskilda skäl, även från andra ersättningar, ska beräknas enligt särskild beräkningsgrund (8 kap. 11 § SBL). Myndigheten kan också besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 § samma kapitel. När det gäller skatteavdrag från ränta eller utdelning kan ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag överhuvudtaget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper. Myndigheten kan alltså inte besluta att skatteavdrag ska göras efter någon annan procentsats.

Se vidare om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning i avsnitt 6.5.6.

I SKV:s broschyr Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. Inkomståret 2003 (SKV 373) finns utförligare beskrivningar av de regler som gäller för skyldigheten att lämna kontrolluppgifter och göra skatteavdrag från räntor och utdelningar.

6.5 Beräkning av skatteavdrag

8 kap. SBL innehåller bestämmelserna om hur skatteavdrag ska beräknas. Kapitlet behandlar reglerna om allmänna och särskilda skattetabeller, om skatteavdrag enligt en bestämd procentsats, om särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning av skatteavdrag, om skatteavdrag från förskott samt om skatteavdrag vid konkurs och utmätning. I kapitlet finns också reglerna om hur underlaget för skatteavdrag beräknas. Underlaget för skatteavdrag avhandlas i avsnitt 6.8.

6.5.1 Skatteavdrag för fysiska personer enligt tabell

Skatteavdrag för fysiska personer görs enligt huvudregeln med belopp som anges i de allmänna skattetabellerna. Skatteavdrag ska göras enligt allmänna skattetabeller från sådan ersättning för arbete som hänför sig till en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen (8 kap. 2 § SBL). Det finns också särskilda skattetabeller. Dessa används bl.a. vid utbetalning av sjukpenning. För sjömän som är berättigade till sjöinkomst-avdrag och skattereduktion för sjöinkomster tas det också fram särskilda skattetabeller.

Skatteverket fastställer varje år de allmänna och särskilda skatte-

Allmänna skatte- tabeller

tabellerna enligt bestämmelserna i 8 kap. SBL. Sedan reglerna om särskilt grundavdrag avskaffades tas fr.o.m. 2003 inte längre fram några särskilda skattetabeller för pensionärer.

De allmänna skattetabellerna anger skatteavdraget i kronor för olika inkomstbelopp beräknade på månad eller kortare tid enligt 8 kap. 3 § 1 st. SBL. SKV tar fram tabeller för månadslön och för tvåveckorslön. Skattetabellerna finns också publicerade på Skatteverkets webbplats på Internet.

De allmänna tabellerna bygger på fem förutsättningar beträffande arbetstagarens inkomst- och beskattningsförhållanden:

1. att inkomsten är oförändrad under året,
2. att arbetstagaren endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen,
3. att arbetstagaren inte ska betala någon annan skatt eller avgift än kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), avgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund,
4. att arbetstagaren vid inkomsttaxeringen inte medges något annat avdrag än avdrag för 25 % av avgift enligt lagen om allmän pensionsavgift och grundavdrag, och
5. att arbetstagaren medges skattereduktion för allmän pensionsavgift enligt 65 kap. 10 § IL.

Av 5 § lagen (2003:821) om särskild skattereduktion vid 2005 års taxering framgår att tabellerna också ska grundas på att den skattskyldige har rätt till sådan skattereduktion. Särskild skattereduktion uppgår till 200 kronor.

Det tas fram en tabell för de olika kommunala skattesatserna dock bara i helt krontal. Det finns därför nio olika tabeller från tabell 29 till 37.

Kolumn 1

Tabellerna är indelade i två kolumner. Kolumn 1 gäller för löntagare som är födda 1938 eller senare och för sådana inkomster som allmän pensionsavgift ska betalas på, t.ex. löner och arvoden. Avgiften ingår i de angivna skattebeloppen.

Kolumn 2

Tabellens kolumn 2 gäller för dem som är födda 1937 eller tidigare. Kolumnen gäller också för dem som är födda 1938 eller senare för sådana inkomster som det inte ska betalas allmän pensionsavgift på. Kolumnen gäller därför för all pensionsinkomst – med undantag för delpension – oberoende av pensionärens ålder. Delpension enligt lagen om delpensionsförsäkring utgör enligt

- Särskilda tabeller**
- LIP pensionsgrundande inkomst av anställning och ska därför ingå i underlaget för allmän pensionsavgift.
- Förutom de allmänna tabellerna tar SKV fram följande skattetabletter:
- Skattetabletter för sjömän som är berättigade till sjöinkomst-avdrag och skattereduktion på sjöinkomster.
 - Skattetabletter för sjukpenning m.m.
 - Dagpenningtabell avseende ersättning från arbetslöshetskassa.

6.5.1.1 Tillämplig tabell

Hemortskommun

Arbetsgivaren ska göra skatteavdrag enligt den skattetablett som har beslutats för den fysiska personen (8 kap. 1 § 2 st. SBL). Avgörande är härvid vilken kommunal skattesats som gäller för inkomsttagaren, dvs. skattesatsen för hans hemortskommun. Med hemortskommun avses den kommun där inkomsttagaren var folkbokförd den 1 november året före inkomståret (65 kap 3 § IL och 2 kap. 1 § SBL). Eftersom skattetabletterna är upprättade efter kommunala skattesatser samt avgift till trossamfund och begravningsavgift i hela krontal måste avrundning göras vid fastställandet av vilken tabell som ska gälla för respektive person. Om det i skattesatsen ingår öretal på högst 50 sker avrundning nedåt. 32-kronorstabellen ska således användas vid en kommunal skattesats mellan 31,51 till 32,50.

Uppvisande av A-skattsedel

Det är förhållandena den 1 november året före inkomståret som avgör vilken tabell som ska användas. Vilken kolumn som ska tillämpas avgörs däremot av förhållandena den 1 januari inkomståret, dvs. frågan om allmän pensionsavgift ska betalas eller ej är beroende på inkomsttagarens ålder vid inkomstårets ingång.

Vilken skattetablett arbetsgivaren ska tillämpa framgår av arbetsgivarens A-skattsedel. Det finns därför en bestämmelse i 5 kap. 16 § SBL som säger att den som tar emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp sin A-skattsedel. Tidigare sände skattemyndigheten ut A-skattsedlar till samtliga i början av inkomståret. Denna service har upphört då de flesta större arbetsgivarna på annat sätt inhämtar uppgifterna om vilken skattetablett och kolumn som gäller för respektive anställd. Arbetsgivarna får via ADB uppgifterna från det centrala skatteregistret, s.k. CSR-utdrag. På detta sätt får arbetsgivare också kännedom om eventuella beslut om särskild beräkningsgrund enligt 8 kap. 11 § SBL. Det är för övriga fall, när arbetsgivare inte har fått information från SKV, som bestämmelsen om att den anställde ”på begäran” ska visa upp sin A-skattsedel har kommit till. Arbetstagaren kan enkelt beställa sin A-skattsedel via SKV:s servicetelefon eller via Skatteverkets webbplats på Internet

genom att använda beställningstjänsten.

F-skatt

Bestämmelsen i 5 kap. 16 § om skyldighet att visa upp skattsedel gäller även för den som har F-skatt. Denne ska antingen visa upp sin F-skattsedel eller F-skattebevis. I stället för att visa upp handlingarna kan han lämna sådan uppgift om F-skatteinnehav som enligt 5 § i samma kapitel får godtas (se ovan 6.3.8). I regeln (16 §) sägs också att den som fått ett beslut från SKV om ändrad beräkning av skatteavdrag genast ska visa upp beslutet för sin arbetsgivare.

Tillämplig tabell i januari

I 8 kap. 1 § 3 st. finns en regel som säger att under januari får skatteavdrag göras enligt föregående års tabell. Det är praktiska skäl bakom bestämmelsen, eftersom det ibland kan föreligga svårigheter att visa upp en ny skattsedel i början av året. Vidare sägs i paragrafen att om det finns särskilda skäl kan även under februari föregående års A-skattsedel tillämpas. Som exempel på när det kan föreligga särskilda skäl har i förarbetena till SBL uttalats att en sjöman på svenska fartyg i fjärtrafik i vissa fall kan ha svårigheter även under februari att uppvisa en A-skattsedel för det nya året (prop. 1996/97:100 s. 553).

Proportionering av skatteavdrag

I SBL har inte införts de relativt detaljerade bestämmelser, som fanns i UBL, om hur skatteavdraget skulle proportioneras för det fall att en avlöning inte avsåg de i tabellerna förekommande avlöningsperioderna. Som ovan sagts finns det tabeller för månadslön och tvåveckorslön. I de fall arbetsgivaren kontinuerligt betalar lön två gånger i månaden bör avdrag inte göras enligt tabellen för tvåveckorslön, då det annars föreligger risk att skatteavdraget blir för högt. I sådana fall rekommenderas arbetsgivaren att proportionera genom att tillämpa månadstabellen. Om halvmånadslönen multipliceras med två och skatten avläses i månadstabellen blir hälften av detta belopp ett skatteavdrag som så nära som möjligt motsvarar den kommande slutliga skatten. För den som har veckolön används samma beräkningsmetod med den skillnaden att beräkningen görs med hjälp av tabellen för tvåveckorslön.

Om anställningen pågår kortare tid än en vecka ska skatteavdrag inte göras enligt tabell. I stället görs avdrag med 30 % enligt 8 kap. 8 § 4. SBL.

6.5.1.2 Skatteavdrag då skattsedel inte visats upp, förhöjt skatteavdrag

Sidoinkomster

Om den anställda inte fullgör sin skyldighet att på begäran visa upp sin skattsedel ska arbetsgivaren göra ett s.k. förhöjt skatteavdrag (8 kap. 6 § SBL). Det gäller bara för den som är huvudarbetsgivare (se om detta begrepp nedan i avsnitt 6.5.1.3). På sidoinkomster görs

alltid skatteavdrag med 30 %, utan förhöjning, även om arbetstagaren inte visat upp sin skattsedel. Detsamma gäller för ersättningar till en juridisk person där skatteavdraget är 30 %, även om betalningsmottagaren inte visat upp sin skattsedel eller på annat godtagbart sätt angivit innehav av F-skatt (5 kap. 5 § SBL).

Regeln om förhöjt skatteavdrag gäller inte om arbetsgivaren fått besked av SKV om vilket skatteavdrag som ska göras. De flesta större arbetsgivare hämtar information via ADB från Centrala Skatteregistret, CSR, om tillämplig skattetablell och eventuella beslut om särskild beräkningsgrund som gäller för respektive anställd.

110 %

Om förutsättningarna för att göra ett förhöjt skatteavdrag föreligger ska avdraget göras med 110 % av det skatteavdrag som ska göras enligt den skattetablell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för den ort där arbetsgivaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut. Arbetsgivaren behöver således inte ta reda på om arbetstagaren tillhör något Trossamfund som får uppbördshjälp utan kan beräkna skatteavdraget enligt den tabell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt för orten. Skälet till detta är att på samma ort kan olika tabeller vara tillämpliga beroende på om arbetstagaren tillhör något trossamfund och i så fall vilket (prop. 2000/01:22 s. 94 och 113).

Observera att arbetsgivaren under vissa förutsättningar ska återbetala ett förhöjt skatteavdrag till arbetstagaren, se vidare avsnitt 6.5.5.

6.5.1.3 Begreppen huvudinkomst och sidoinkomst

**Huvudarbeta-
givare**

Skyldighet att göra skatteavdrag enligt tabell åvilar endast den som kan anses som huvudarbeta-givare. Övriga arbetsgivare gör avdrag med 30 %. Begreppet huvudarbeta-givare som tidigare var ett begrepp med viktiga rättsverkningar saknas i SBL. I 8 kap. 6 och 7 §§ talas om sidoinkomst respektive huvudinkomst. Med huvudinkomst avses den ersättning som utgör arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete. Ersättning som inte utgör huvudsaklig ersättning för arbete betecknas följaktligen som sidoinkomst.

Om en person samtidigt har flera arbetsgivare ska lönen från den arbetsgivare som betalar den högsta lönen anses som huvudinkomsten, varav följer att lönen från övriga arbetsgivare räknas som sidoinkomster. Med huvudinkomst avses enbart ersättning för arbete. Ränta och utdelning räknas därför inte till huvudinkomst.

Definitionen på huvudinkomst medför också att om en person har såväl löneinkomst som inkomst från en aktiv näringsverksamhet ska arbetsgivaren göra skatteavdrag enligt tabell om löneinkomsten är större än inkomsten av näringsverksamheten och med 30 % i motsatt fall. Är däremot näringsverksamheten helt

passiv blir löneinkomsten alltid huvudinkomst eftersom det är enda inkomsten av arbete (jfr prop. 1996/97:100 s. 556). Om en arbetsgivare råkar missuppfatta sin roll och betraktar en ersättning som sidoinkomst i stället för huvudinkomst medför detta i normalfallet inte alltför stora avvikelser mellan den preliminära och den slutliga skatten. Den omständigheten att skatteavdraget gjorts med 30 % i stället för enligt tabell bör i regel inte innebära att SKV fattar något beslut om ansvar för skatt pga. att skatteavdraget blivit för lågt beräknat. Motsatsvis gäller att om den som inte är huvudarbetsgivare gör skatteavdrag enligt tabell i stället för med 30 % och avdraget av det skälet blir för lågt så fattar SKV inte heller i denna situation något beslut om ansvar för skatt.

6.5.2 Skatteavdrag enligt en bestämd procentsats

Som nämnts ovan ska de allmänna skattetabellerna tillämpas på ersättning för arbete som hänför sig till en bestämd tidsperiod och betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen. När ersättning för arbete betalas ut i andra fall, dvs. när skattetabellen inte kan tillämpas och inte heller tabellen för engångsbelopp ska användas görs avdraget med 30 %. Belopp som då uppkommer ska avrundas nedåt till närmaste helt krontal (23 kap. 1 §). I 8 kap. 8–10 §§ SBL finns angivet sju olika fall när skatteavdrag ska göras med 30 %.

1. Juridisk person

Från ersättning för arbete som betalas till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 %. Detta gäller naturligtvis som alltid under förutsättning att betalningsmottagaren inte har F-skatt vid avtalstidpunkten eller vid betalningstidpunkten. Eftersom juridiska personer vanligen har F-skatt blir inte bestämmelsen så ofta tillämplig. Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning till juridisk person infördes i samband med F-skattereformen 1993. Före dess kunde en juridisk person inte ha A-skatt och därför förekom heller aldrig skatteavdrag i dessa fall.

2. Sidoinkomst

När ersättning för arbete betalas ut till en fysisk person och ersättningen utgör en sidoinkomst för mottagaren ska skatteavdrag göras med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Se ovan i avsnitt 6.5.1.3 om begreppet sidoinkomst.

3. Engångsbelopp

Om ersättningen inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen görs skatteavdraget med 30 %. En förutsättning är att mottagaren inte har F-skattsedel. Observera att om sådant engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag i

stället göras enligt den särskilda skattetabellen för engångsbelopp. Se vidare om engångsbelopp nedan i avsnitt 6.5.3.1.

4. Korttidsanställning

På ersättning för arbete som pågår kortare tid än en vecka görs skatteavdrag med 30 % såvida mottagaren inte har F-skattsedel.

5. Förenklad skattedeclaration

Skatteavdrag från ersättning för arbete som redovisas i en förenklad SKD ska göras med 30 %. En fysisk person eller ett dödsbo som betalar ut ersättning för arbete till en annan fysisk person får enligt 10 kap. 13 a § redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad SKD om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I SKD:n behöver utbetalaren endast redovisa nödvändiga identifikationsuppgifter för sig och mottagaren, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas, ersättningens storlek samt storleken på skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den förenklade skattedeclarationen utgör även kontrolluppgift och läggs till grund för förtryckta uppgifter på uppdragstagarens inkomstdeklaration. Eftersom syftet med förenklad SKD är att underlätta redovisningsskyldigheten för privatpersoner som är arbetsgivare finns regeln om att skatteavdrag alltid ska göras med 30 % trots att avdrag enligt tabell i många fall skulle ge ett mer korrekt resultat (prop. 2000/01:7 s. 25f.).

6. Vissa ersättningar till mottagare med F-skattsedel

I 5 kap. 2 § SBL finns en uppräknning av olika slag av ersättningar som ska likställas med ersättning för arbete och från vilka skatteavdrag ska göras. Det gäller bl.a. pension, sjukpenning A-kasseersättning m.m. Från dessa ersättningar ska skatteavdrag göras även om mottagaren har F-skattsedel. (Det finns ett undantag från denna huvudregel som avser det fallet att betalningsmottagaren har en debiterad preliminär skatt och utbetalningen avser sjukpenning pga. näringsverksamhet, se i avsnitt 6.2.4.1.) Skatteavdrag ska likaså göras från ersättning från semesterkassa även om mottagaren har F-skattsedel. Avdraget ska i dessa fall göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 9 § SBL). Observera att skatteavdraget alltid ska göras med 30 % i de fall avdrag ska göras från ersättning till den som har F-skatt.

7. Ränta

För den som är skyldig att göra skatteavdrag från ränta och utdelning ska avdraget göras med 30 % oavsett om mottagaren har A- eller F-skatt. Detta framgår av 8 kap. 10 § SBL. Om skatteavdrag görs från ränta eller utdelning på utländska värdepapper ska den som är skyldig att verkställa avdraget ta hänsyn

till om det också gjorts skatteavdrag i utlandet på räntan eller utdelningen. Skatteavdraget i Sverige ska göras så att det tillsammans med det i utlandet gjorda avdraget uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen.

Skattetabell för engångsbelopp

6.5.3 Skatteavdrag från engångsbelopp

Som framgår ovan (6.5.2) ska skatteavdrag göras med 30 % från ersättning som inte avser en bestämd tidsperiod eller inte betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen (engångsbelopp). Av 8 kap. 8 § 2 st. SBL framgår att om engångsbelopp betalas ut tillsammans med ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska skatteavdrag göras enligt särskilda grunder. Med särskilda grunder avses en särskild skattetabell för engångsbelopp som fastställs av SKV enligt 20 § SBF. Denna tabell väcker ofta många frågor pga. de höga procentsatserna i vissa inkomstskikt. Syftet med tabellen för engångsbelopp är att skatteavdraget i möjligaste mån ska motsvara den beräknade slutliga skatten som belöper på de engångsbelopp som läggs till de övriga inkomsterna under året. Tabellen anger därför den ungefärliga marginalskatten i olika inkomstskikt och är baserad på den genomsnittliga skattesatsen i riket som motsvarar tabell 33. Det förhållandet att marginalskattesatsen sjunker i vissa skikt beror på konstruktionen av grundavdraget och den allmänna pensionsavgiften. För 2004 (RSFS 2003:35) gäller följande tabell för engångsbelopp:

| Årslön i kr, lägst | högst | Skatteavdrag i % av engångsbeloppet |
|-----------------------|-------------|--|
| 0 | 16 699 | 0 % |
| 16 700 | 20 400 | 22 % |
| 20 401 | 25 200 | 31 % |
| 25 201 | 58 800 | 34 % |
| 58 801 | 111 600 | 28 % |
| 111 601 | 280 80 0 | 38 % |
| 280 801 | 309 600 | 34 % |
| 309 601 | 460 800 | 53 % |
| 460 801 | - | 58 % |

Exempel

Antag att arbetsgivaren i februari ska betala ut retroaktiv lön

från förra året med 12 000 kr till en anställd med ordinarie månadslön 15 000 kr. Den anställdes sammanlagda årslön utbetalningsåret kan beräknas till 192 000 kr (12 x 15 000 + 12 000). Från månadslönen 15 000 kr görs skatteavdrag enligt den vanliga månadstabellen. Från den retroaktiva lönen görs avdrag enligt engångstabellen, i detta fall med 38 %.

Det finns även särskilda tabeller för engångsbelopp för sjömän i närfart respektive fjärrfart.

Det är således den arbetsgivare som betalar ut mottagarens huvudinkomst under året som ska tillämpa engångsbeloppstabellen. Om arbetsgivaren i exemplet ovan betalat ut den retroaktiva lönen eller annat engångsbelopp till någon som har slutat sin anställning före utbetalningsårets ingång görs skatteavdrag i stället med 30 %. Om engångsbelopp betalas ut till någon som samma år slutat sin anställning ska tabellen för engångsbelopp användas. För att kunna läsa av tabellen måste arbetsgivaren göra en uppskattning av den anställdes årslön. Vid denna uppskattning bör arbetsgivare utgå från den månadslön han själv betalat ut under den tid anställningen pågått under året och multiplicera månadslönen med 12 samt lägga till engångsbeloppet. Om arbetstagaren gör troligt att hans årslön på grund av sjukdom, arbetslöshet eller andra särskilda omständigheter blir lägre än enligt denna beräkning, får arbetsgivaren i stället bestämma årslönen till det belopp som arbetstagaren beräknar som sin totala bruttoinkomst under året hos samtliga arbetsgivare.

6.5.3.1 Vad avses med engångsbelopp

Retroaktiv lön

I RSV:s rekommendationer om skatteavdrag från engångsbelopp, RSV S 1998:8, anges vilka slag av ersättningar som bör räknas som engångsbelopp t.ex. retroaktiv lön, tantiem och semesterersättning. Hit bör också räknas med vissa undantag ackordsersättning, provision, arvode och skattepliktig del av avgångsvederlag oavsett om utbetalningen görs i direkt samband med annan löneutbetalning eller inte.

Ackordsersättning provision m.m. som utbetalas regelbundet

Till engångsbelopp bör emellertid – enligt rekommendationerna – inte räknas sådana ackordsersättningar, både i form av ackordsförskott och ackordsöverskott, provisioner, arvoden och avgångsvederlag som betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen, t.ex. varje månad eller två gånger i månaden. I sådana fall bör inte engångstabellen användas utan skatteavdrag bör i stället göras enligt den vanliga skattetabellen.

Övertidsersättning

Skatteavdrag från små lönetillägg bör inte göras enligt tabellen för engångsbelopp. Den bör tillämpas bara när det är fråga om ett engångsbelopp som vid jämförelse med den vanliga lönen är relativt stort. Små lönetillägg liksom övertidsersättning bör läggas

samman med den ordinarie lönen för perioden, varefter skatteavdrag görs enligt den vanliga skattetabellen. Tabellen för engångsbelopp får dock tillämpas på mera betydande lönetillägg och i undantagsfall även på övertidsersättning, om övertidsarbete utförs i en viss utsträckning under flertalet avlöningsperioder men ersättningen betalas ut oregelbundet efter räkning, ibland för tre veckor, ibland för en månad, ibland kanske för två–tre månader.

6.5.4 Skatteavdrag från semesterlön m.m.

Semesterlön

Utbetalning av semesterlön och semesterersättning medför i vissa fall frågor om hur skatteavdraget ska beräknas. Frågorna behandlas i Riksskatteverkets anvisningar om skatteavdrag på semesterlön m.m. (RSV Du 1979:9).

När semesterlön betalas ut för ordinarie avlöningsperiod, görs skatteavdrag enligt motsvarande period i skattetabellen. När semesterlön, som inte avser ordinarie avlöningsperiod, betalas ut, t.ex. semesterlön som betalas ut före semesterledigheten, görs skatteavdrag enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar det antal betalda semesterdagar som utbetalningen avser.

Nedanstående uppställning visar i tabellform hur reglerna bör tillämpas.

| <i>Antal semesterdagar</i> | <i>Avdelning i skattetabellen</i> |
|----------------------------|--|
| 1–11 | Tvåveckorslön |
| 12–25 | Månadslön |
| 26–36 | Månadslön för 25 dagar Tvåveckorslön för 1–11 dagar |
| 37–50 | Månadslön för 25 dagar Månadslön för 12–25 dagar |
| 51– | Månadslön för varje period om 25 dagar Månadslön för överskjutande dagar |

Semestertillägg

Skatteavdrag på semestertillägg och motsvarande tillägg görs när tillägget betalas ut.

Om tillägget avser 1–20 semesterdagar läggs beloppet till den ordinarie lönen för avlöningsperioden. Skatteavdrag beräknas på det sammanlagda beloppet enligt skattetabellen.

Om tillägget avser 21 eller flera semesterdagar görs skatteavdrag från tillägget enligt skattetabellen för engångsbelopp. Antalet semesterdagar beräknas för varje avlöningsperiod för sig.

Skatteavdrag på särskild semesterlön till s.k. okontrollerade arbetstagare, vissa hemarbetare m.fl., görs enligt skattetabell för engångsbelopp om arbetstagaren får tidsbestämd lön, t.ex. för

månad, två veckor eller vecka. I andra fall görs skatteavdrag med 30 % av engångsbeloppet.

Alternativt kan skatteavdrag göras enligt den avdelning i skattetabellen som närmast motsvarar ett antal uppskattade semesterdagar. Antalet semesterdagar kan uppskattas genom att den särskilda semesterlönen divideras med den vid semester-tillfället utgående daglönen enligt formel:

$$\frac{\text{särskild semesterlön}}{\text{timersättning} \times 8}$$

Skatteavdrag på semesterersättning görs enligt skattetabell för engångsbelopp. Detta gäller oavsett om semesterersättningen betalas ut samtidigt med lön eller inte.

6.5.5 Återbetalning av skatteavdrag

Om arbetsgivaren gjort ett större skatteavdrag än det han varit skyldig att göra, ska han under vissa förutsättningar återbetala beloppet till den för vars räkning skatteavdraget gjorts. Bestäm-melsen om detta finns i 5 kap. 14 § SBL där det också sägs att den som erhåller återbetalningen ska lämna kvitto på beloppet. En förutsättning för att det för höga avdraget ska kunna återbetalas till arbetstagaren är att arbetsgivaren ännu inte har betalat in beloppet till SKV.

Situationer där återbetalning av skatteavdrag kan bli aktuella är när arbetsgivaren gjort avdrag enligt skattetabellen trots att arbetstagaren fått ett beslut om ändrad beräkning som arbets-givaren inte hunnit följa eller av misstag inte beaktat. Ett annat tänkbart fall är när en anställd inte har visat upp sin A-skattsedel för arbetsgivaren och denne därför enligt 8 kap. 6 § måste göra ett förhöjt skatteavdrag (jfr avsnitt 6.5.1.2). Om den anställde därefter visar upp sin skattsedel eller arbetsgivaren från SKV fått besked om vilken tabell som gäller för den anställde ska arbetsgivaren återbetala det för höga skatteavdraget till arbetstagaren.

I avsnitt 6.8.1.7 finns en redogörelse för frågeställningarna kring reglerna om hur gjorda skatteavdrag ska hanteras när arbetsgivaren riktar ett krav till arbetstagaren om återbetalning av för mycket utbetald lön.

6.5.6 Ändring av skatteavdrag

Enligt portalstadgandet i 4 kap. 1 § SBL ska preliminär skatt betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år. För att detta syfte ska kunna uppnås finns i 8 kap. 11 och 29 §§ SBL bestämmelser om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning av skatteavdrag.

Bestämmelserna om särskild beräkningsgrund innebär att SKV fattar beslut innan det första skatteavdraget för inkomståret ska göras. Om ett beslut om ändring krävs under beskattningsåret fattas beslut i stället enligt reglerna för ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §.

6.5.6.1 Särskild beräkningsgrund för skatteavdrag

Bolåneräntor

Beslut om särskild beräkningsgrund är mycket vanliga för villa- och bostadsrättsägare med höga ränteutgifter och som därför är berättigade till skattereduktion pga. underskott av kapital. För den som har sådana förhållanden sänder SKV inför varje år ut en blankett för ansökan om särskild beräkningsgrund för det kommande året. Blanketten är utformad som en inkomstdeklaration och är ifylld med belopp för lön, avdrag och ränteuppgifter m.m. enligt den senaste taxeringen. Om uppgifterna stämmer även för det kommande året behöver den skattskyldige inte skicka in någon handling, utan SKV beslutar om särskild beräkningsgrund i enlighet med uppgifterna.

Regeln om särskild beräkningsgrund i 8 kap. 11 § SBL säger att SKV kan besluta om ändring av det skatteavdrag som görs enligt tabell, dvs. från ersättning som utgör den skattskyldiges huvudinkomst. Om det finns särskilda skäl kan ändring också göras av skatteavdraget från andra ersättningar, t.ex. sidoinkomster eller kapitalinkomster. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag överhuvudtaget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

Förhöjt skatteavdrag

Ett beslut om särskild beräkningsgrund kan innebära såväl en sänkning som en höjning i förhållande till det avdrag som skulle gjorts enligt tabell. En förutsättning för ett beslut är att det kan antas att det blir en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den beräknade slutliga skatten. Underlag för beslutet kan vara en preliminär självdeklaration som den skattskyldige lämnat eller andra hos SKV tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen av den preliminära skatten ska hänsyn tas till vad som ingår i slutlig skatt enligt vad som sägs i 11 kap. 10 och 12 §§ SBL. Där framgår att i den slutliga skatten ingår bl.a. statlig och kommunal inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, moms som redovisas i självdeklarationen, egenavgifter enligt SAL samt allmän pensionsavgift. Hänsyn ska också tas till skattereduktion för underskott av kapital och för skattereduktion som medges sjömän. Således ska SKV vid beräkningen för den särskilda beräkningsgrunden ta hänsyn till om den skattskyldige ska betala fastighets- och/eller förmögenhetsskatt. Hänsyn ska också tas till sådana inkomster för vilka skatteavdrag inte kan göras. Exempel på det

Hur preliminärskatten beräknas

sistnämnda kan vara en person som från en annan arbetsgivare enbart får ersättning i form av skattepliktiga förmåner. Även värdet av skattepliktiga förmåner ska ingå i underlaget för skatteavdrag vilket framgår av 8 kap. 14 § SBL.

Beslutets utformning

Beslutet om särskild beräkningsgrund kan vara utformat på flera olika sätt och exempelvis innebära:

- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten ökad med visst belopp,
- att skatteavdraget ska göras med särskilt angiven procentsats av inkomsten.

Som nämnts ovan är beslut om särskild beräkningsgrund vanliga för personer som har stora ränteutgifter med anledning av bostadslån. Ett sådant beslut kan exempelvis utformas på följande vis: "A-skatt ska beräknas på summa kontant lön och ev. förmån minskad med 2 300 kr per månad". I de fall arbetsgivaren betalar ut halvmånads- eller tvåveckorslön ska minskningsbeloppet justeras med hänsyn till detta innan skatteavdraget avläses i tabellen.

Procentbeslut

Beslut om särskild beräkningsgrund utformade som procentbeslut används när det är mindre lämpligt med beloppsbeslut, t.ex. om det är fråga om en person med inkomster som varierar mycket mellan utbetalningstillfällena. Som exempel kan nämnas sådana försäljare vilkas inkomster till stor del utgörs av provisioner.

SKV kan inte besluta om särskild beräkningsgrund efter första löneutbetalningen under året. En ansökan om särskild beräkningsgrund måste i sådant fall kompletteras och behandlas som en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag.

6.5.6.2 Ändrad beräkning av skatteavdrag, "jämkning"

SKV kan enligt 8 kap. 29 § SBL besluta om ändrad beräkning av skatteavdraget för att uppnå att detta stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten.

Ordet "jämkning" som var det begrepp som användes i UBL, har i SBL ersatts av begreppet "ändrad beräkning", då det ansågs ålderdomligt och dessutom ofta missuppfattades att betyda enbart sänkning.

Skillnaden mellan de två instituten särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning kan förklaras enligt följande:

Ett beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag fattas av myndigheten innan det första skatteavdraget för inkomståret ska

göras.

**Ändring på SKV:s
initiativ**

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär i praktiken en form av omprövning av ett tidigare fattat beslut om hur skatteavdraget ska beräknas. Det tidigare beslutet kan vara den skatttabell som ska tillämpas för personen (8 kap. 1 §) eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 11 §.

Beslut om ändrad beräkning fattas vanligen på ansökan från den skattskyldige. SKV kan också på eget initiativ ta upp frågan om ändrad beräkning. Att den skattskyldige i sådana fall ska ges möjlighet att yttra sig om det inte uppenbarligen är obehövt stadgas i 14 kap. 1 §. Om SKV således har sådan kännedom om personens inkomstförhållanden som innebär att skatteavdrag enligt tabell blir för lågt kan myndigheten besluta om ett förhöjt avdrag.

Betydande belopp

Det finns inga beloppsgränser angivna för när ändrad beräkning kan göras. I paragrafen sägs att ändring kan beslutas om den avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Vad som avses med betydande belopp ska avgöras från fall till fall. Som riktlinje för bedömningen bör vara att skillnaden mellan preliminär skatt enligt tabellavdrag och den beräknade slutliga skatten bör vara åtminstone 0,2 prisbasbelopp, dvs. ca 8 000 kr. Andra särskilda skäl att ändra beräkningen trots att det inte är fråga om betydande belopp kan vara att den skattskyldige emigrerat eller i samband med avvecklingen av ett dödsbo, där inkomsterna kan beräknas exakt (prop. 1996/97:100 s. 549).

Ränteinkomster

För en skattskyldig som inte debiterats någon preliminär skatt ska en ändrad beräkning i första hand avse ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst (se om detta begrepp ovan vid 6.5.1.3). Om emellertid ersättningen från huvudarbetsgivaren inte är tillräcklig för den ändrade beräkningen, dvs. om skatteavdraget från huvudarbetsgivaren skulle uppgå till mer än 100 %, så kan ändringen också avse sidoinkomster. Bestämmelser om detta finns i 24 § SBF. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan också avse ränta och utdelning vilket framgår genom en hänvisning i 8 kap. 29 § SBL till 8 kap. 13 §. När det gäller kapitalinkomster kan ett beslut om ändrad beräkning endast göras på så sätt att skatteavdrag över huvud taget inte ska göras från ränta på visst konto eller från utdelning på vissa värdepapper.

Turordningen för vilka inkomster som kan omfattas av ändrad beräkning kan således sammanfattas enligt följande.

Ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag ska avse:

- inkomsten från huvudarbetsgivaren

- sidoinkomster
- kapitalinkomster.

Vid den ändrade beräkningen ska hänsyn också tas bl.a. till belopp som kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige utöver A-skatt (29 § 2 st.). Det kan exempelvis vara debiterad F-skatt som naturligtvis måste beaktas för att uppfylla målet om bättre överensstämmelse mellan preliminär skatt och beräknad slutlig skatt.

Ett beslut om ändrad beräkning ska självfallet tillställas den skattskyldige. Beslutet kan utformas på samma sätt som vid beslut om särskild beräkningsgrund, t.ex. att skatteavdraget ska beräknas på inkomsten minskad med visst belopp etc. (jfr ovan vid avsnitt 6.5.6.1).

Om SKV efter ansökan från konkursbo eller kronofogdemyndighet (jfr. avsnitt 6.5.6.4) beslutat om minskat skatteavdrag ska, enligt 22 § SBF, arbetstagaren och arbetsgivaren underrättas om beslutet. Om SKV beslutat att skatteavdrag ska göras med högre belopp än som tidigare bestämts eller om den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag i stället för F-skatt, ska också arbetsgivaren underrättas om beslutet, om det behövs (23 § SBF).

6.5.6.3 Särskild beräkningsgrund och ändrad beräkning avseende juridisk person

I 8 kap. 12 § SBL sägs att när SKV beslutar om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund i fråga om ersättning till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare. Vidare sägs att sådant beslut inte får fattas beträffande ersättning till handelsbolag om det inte finns särskilda skäl. Motsvarande regler finns när det gäller ändrad beräkning av skatteavdrag genom en hänvisning i 29 § till 12 §. Samma bestämmelser finns också beträffande förtida återbetalning av preliminär skatt i 18 kap. 3 §.

De angivna bestämmelserna har tillkommit för att inte reglerna om skatteavdrag från ersättning för arbete till juridisk person, som inte har F-skatt, ska bli helt verkningslösa.

Exempel

Antag att ett företag anlitar ett konsultbolag som inte har F-skatt. Konsultbolaget har vissa smärre kontorskostnader samt sådana lönekostnader att bolaget inte redovisar någon skattepliktig vinst. Bolaget har inga anställda utöver delägarna. Undantagsregeln i 12 § respektive 29 § innebär att SKV enbart får ta hänsyn till kontorskostnaderna vid beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av

skatteavdrag, vilket får till följd att utbetalaren även fortsättningsvis kommer att vara skyldig att göra skatteavdrag från arbetsersättningarna till konsultbolaget.

Handelsbolag

Ett handelsbolag påförs ingen inkomstskatt varför ett handelsbolag oftast skulle få skatteavdraget ändrat till noll kr om inte undantagsreglerna fanns. Som nämnts har SKV möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund respektive ändrad beräkning om det finns särskilda skäl. Sådana skäl kan t.ex. finnas om det skatteavdrag som skulle komma i fråga för ett handelsbolag uppenbarligen inte kan antas komma att behövas för att täcka bolagets kommande debiteringar på skattekontot. Detta torde normalt endast kunna inträffa under senare delen av inkomståret (jfr prop. 1996/97:100 s. 557 f.).

Observera möjligheten för handelsbolag att efter ansökan få överskjutande preliminär skatt överförd till delägares skattekonto för att på så vis täcka delägares preliminära skatt.

6.5.6.4 Frivillig höjning av skatteavdraget

I stället för att ansöka om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag kan den skattskyldige själv begära att arbetsgivaren gör ett förhöjt skatteavdrag exempelvis genom att be arbetsgivaren att förutom tabellavdrag vid varje lönetillfälle också göra avdrag med ett visst belopp. Detta är den enda situation när en arbetsgivare får tillmötesgå en anställds begäran om ändrat skatteavdrag, dvs. när avdrag ska göras med högre belopp än vad som gäller enligt skattetabell eller enligt beslut från SKV (8 kap. 7 § SBL).

Det är endast den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga ersättning för arbete, dvs. huvudarbetsgivaren, som är skyldig att efterkomma betalningsmottagarens begäran om förhöjt skatteavdrag. En begäran om förhöjt skatteavdrag kan inte heller göras hos den som betalar ut ränta och utdelning. Se om begreppen huvudsaklig inkomst och huvudarbetsgivare i avsnitt 6.5.1.3.

Arbetsgivaren är skyldig att verkställa arbetstagarens begäran senast från och med det första utbetalningstillfälle som infaller sedan två veckor gått efter det att arbetsgivaren fått del av anmälan.

Konkurs eller utmätning

I andra stycket i den angivna paragrafen sägs att arbetsgivaren inte får tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag om SKV med stöd av 27 eller 28 §§ i samma kapitel har beslutat om minskning av skatteavdraget i samband med konkurs eller utmätning. Om en person har försatts i konkurs eller är föremål för utmätning i lön kan SKV på ansökan från konkursboet eller kronofogdemyndigheten besluta om minskat skatteavdrag. En konkursgäldenär är skattskyldig för de arbetsinkomster han uppbär

under konkursen och skatteavdrag ska göras enligt SBL:s regler. Om det kan antas att den sammanlagda preliminärskatten för gäldenären kommer att överstiga den beräknade slutliga skatten, kan SKV besluta om minskat skatteavdrag. Såväl arbetsgivaren som arbetstägaren ska underrättas om beslutet (22 § SBF). Det skulle då kunna vara av intresse för konkursgäldenären eller den som är föremål för utmätning att genom ett förhöjt skatteavdrag minska borgenärernas möjlighet till betalning eftersom den kontanta nettolönen minskar i motsvarande mån. I de fall konkursen avslutats eller utmätning verkställts skulle det finnas en åtminstone teoretisk möjlighet för gäldenären att återfå det överskjutande skattebeloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms.

6.5.6.5 Skatteavdrag i euro

Det kan förekomma att arbetsgivare betalar ut lön i annan valuta t.ex. i euro. Detta kan medföra vissa problem vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och i samband med redovisningen i SKD och på kontrolluppgift. Genom lagändring (SFS 2000:55) har införts bestämmelser i SBL om skatteavdrag från ersättning i utländsk valuta. I 8 kap. 30 § stadgas att om ersättning för arbete betalats ut i utländsk valuta och uppgift om skatteavdragets belopp, enligt 5 kap. 12 § 2 st., lämnats i denna valuta, ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.

Eftersom de flesta arbetsgivare förbereder sina löneutbetalningar i god tid före utbetalningsdagen är det inte möjligt att avvakta utbetalningsdagens valutakurs för beräkning av skatteavdraget. Den arbetsgivare som för beräkning av skatteavdraget räknar om ersättningen med ledning av annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, ska därför lämna uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp i den utländska valutan. På lönebeskedet kommer således avdragen skatt att till sitt belopp anges i den utländska valutan. Skatteavdraget ska härefter räknas om till svenska kronor enligt valutakursen på utbetalningsdagen. Detta belopp skall sedan tas upp i skattedeklarationen och betalas in till SKV samt tas upp i kontrolluppgiften.

I prop. 1999:2000:23 s. 191f illustreras reglerna med följande exempel.

”Antag att ett företag hanterar sina löner fem dagar före löneutbetalningstillfället och att de gör sina löneutbetalningar i euro. Valutakursen på lönehanteringsdagen är 8 kr per euro och på löneutbetalningsdagen 10 kr per euro.

Företaget skall betala ut lön med 1 250 euro. Detta belopp

Valutakurs utbetalningsdagen

måste räknas om till svenska kronor enligt kursen på lönehanteringsdagen för att skatteavdraget skall kunna beräknas. På den till kronor omräknade ersättningen (1 250 euro x 8 = 10 000 kr) beräknas skatteavdraget till 3 000 kr.

Eftersom lönen utbetalas i euro och skatteavdraget beräknats på lön omräknad till kronor enligt en annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, skall uppgift om avdragen skatt anges i euro på lönebeskedet. Skatteavdraget på 3 000 kr motsvarar 375 euro (3 000 kr / 8). På lönebeskedet redovisas således lön 1 250 euro och avdragen skatt 375 euro.

Arbetsgivaren skall räkna om utbetald lön samt avdragen skatt enligt kursen på löneutbetalningsdagen för att sedan redovisa dessa till kronor omräknade belopp till SKV. I skattedeklarationen redovisas således utbetald ersättning 12 500 kr (1 250 euro x 10) och avdragen skatt 3 750 kr (375 euro x 10). Det senare beloppet skall även inbetalas till SKV.

I kontrolluppgiften tas upp utbetald lön 12 500 kr och avdragen skatt 3 750 kr.

Arbetsgivaravgifterna beräknas på underlaget 12 500 kr.”

6.6 Vissa tidsfrister

I 5 kap. 13 § SBL finns en tidsfrist som anger när en arbetsgivare är skyldig att tillämpa vissa beslut om skatteavdrag. Arbetsgivare ska följa beslutet senast från och med det första utbetalningstillfället som infaller sedan två veckor har gått efter det att arbetsgivaren fick del av beslutet.

De beslut som avses i bestämmelsen är

- beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag enligt 8 kap.11 § SBL,
- beslut om minskat skatteavdrag vid konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 och 28 §§ SBL,
- beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 29 § SBL.

Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär vanligen ett lägre skatteavdrag än avdrag enligt skattetabell. Det ligger därför i den skattskyldiges eget intresse att meddela sin arbetsgivare beslutet. Eftersom ett ändringsbeslut även kan innebära en höjning av skatteavdraget finns i 5 kap. 16 § en bestämmelse som säger att den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag genast ska visa upp beslutet för arbetsgivaren.

Samma tidsfrist på två veckor gäller även när en anställd till sin arbetsgivare anmäler att arbetsgivaren ska göra förhöjt skatteavdrag (8 kap. 7 § SBL). Tidsfristen gäller från det arbetsgivaren fick del av anmälan.

6.7 Lönespecifikation

Arbetsgivare som gör skatteavdrag fungerar i praktiken som statens uppbördsman. Det avdragna skattebeloppet är arbetstagarens pengar som arbetsgivaren innehållit för att betala till SKV som arbetstagarens preliminära skatt. Det är först genom att den avdragna skatten redovisas på den kontrolluppgift som avser arbetstagaren som myndigheten har möjlighet att tillgodoräkna arbetstagarens skattebeloppet. För arbetstagaren kan det därför under inkomståret råda en viss osäkerhet huruvida han kommer att gottskrivas avdraget. För att i viss mån skydda den anställda finns det i SBL en bestämmelse som säger att den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 §). Bestämmelsen innebär att arbetsgivare ska lämna någon form av lönespecifikation vid varje lönetillfälle. Om den anställda konstaterar, vanligen när han erhåller inkomstdeklarationen, att han inte blivit tillgodoräknad skatteavdraget, kan han genom att lämna en s.k. skattereklamation till SKV påkalla utredning (se om skattereklamationer i avsnitt 6.10.3). Lönespecifikationer utgör därvid ett starkt bevis för att skatteavdrag verkställts. Här bortses från fall där det råder intressegemenskap mellan arbetstagaren och arbetsgivaren.

Undantag

Det finns vissa undantag från arbetsgivares skyldighet att vid varje utbetalningstillfälle lämna besked om skatteavdragets storlek (5 kap. 12 § 3 st.). SKV får meddela föreskrift om undantag från skyldigheten i de fall avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället. Undantaget avses främst gälla pensionsutbetalare som betalar ut belopp som oftast är detsamma varje månad under ett kalenderår. Det är då tillräckligt att utbetalaren vid första utbetalningstillfället under året lämnar uppgift om skatteavdraget. Uppgift behöver då inte lämnas följande månader så länge ingen förändring sker.

Bestämmelsen i 2 st. har kommenterats ovan vid avsnitt 6.5.6.5.

6.8 Underlag för skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är enligt 5 kap. 1 § SBL skyldig att göra skatteavdrag. Bestämmelserna om vilket underlag som ska tillämpas vid beräkningen av skatteavdraget finns i 5 kap. 2 § och 8 kap. 14–24 § SBL.

Huvudregeln i 5 kap. 2 § anger att skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Om arbetstagaren får andra förmåner ska skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde. Vad som här avses är sådana förmåner som utgått för tjänsten och som är skattepliktiga enligt 11 kap.1 § IL. Av naturliga skäl kan skatteavdrag beräknat på skattepliktiga förmåner verkställas endast om kontant lön också betalas ut vid sidan av förmånerna. Att pension, sjukpenning m.m. ska likställas med ersättning för arbete anges i 5 kap. 2 §.

6.8.1 Kontant lön – kontantprincipen

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle kontant ersättning för arbete utbetalas enligt den grundläggande bestämmelsen i 5 kap. 1 § SBL. Det innebär att skatteavdrag ska göras också när förskott på lön betalas ut (se vidare nästa avsnitt).

Kontantprincipen

Den angivna huvudregeln kan också sägas vara ett uttryck för kontantprincipen som anger till vilket beskattningsår en betalning ska hänföras. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Kontantprincipen är numera strikt och innebär att den skattskyldige och arbetsgivaren inte har någon möjlighet att välja, vid betalningar kring ett årsskifte, till vilket år inkomsten ska hänföras. Skatteavdraget ska som nämnts göras vid varje tillfälle som ersättning utbetalas och avdraget ska av arbetsgivaren redovisas i den skattedeklaration som lämnas månaden efter det utbetalningen gjordes.

Undantag

Det finns i lagtexten vissa särskilt angivna undantag från kontantprincipen. Undantagen avser:

Kundtrohetsrabatter

- intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande då intäkterna ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.4),

Ersättning från utländsk utgivare

- ersättning eller förmån från utländsk utgivare i vissa fall då ersättningen eller förmånen också ska räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem (8 kap. 14 § 3 st. SBL, se vidare avsnitt 6.8.2.5) samt

Fritt drivmedel

- drivmedelsförmån som enligt 10 kap. 10 § IL ska hänföras till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del (se vidare avsnitt 6.8.2.6).

6.8.1.1 Förskott på lön

Förskott på lön ska behandlas som lön och inte som lån från arbetsgivaren. Skatteavdrag ska enligt 5 kap. 1 § SBL göras på

ersättning för arbete vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska enligt 2 § göras från all kontant ersättning för arbete. I 8 kap. 26 § finns bestämmelserna om hur skatteavdraget från förskott ska beräknas. I 1 st. sägs att skatteavdraget ska beräknas till så stor del av skatteavdraget på hela ersättningen som det utbetalda beloppet utgör av hela ersättningen. Ett exempel kan illustrera lagtexten:

X erhåller i början av månaden ett förskott på 5 000 kr av sin sammanlagda månadslön, 15 000 kr. Skatteavdraget på hela lönen utgör enligt viss tabell 5 033 kr. Eftersom förskottet uppgår till 1/3 av hela lönen ska skatteavdrag på förskottet göras med 1/3, dvs. 1 678 kr.

I andra stycket anges att om hela ersättningen inte är känd då förskottet betalas ut ska skatteavdraget beräknas som om förskottet utgör hela ersättningen för tidsperioden. När resterande belopp betalas ut ska skatteavdrag göras med återstående del av det sammanlagda avdraget för hela ersättningen (tredje stycket).

Exempel

En provisionssäljare erhåller ett förskott på 10 000 kr. Månadens sammanlagda provision är då inte känd. Skatteavdrag görs enligt viss tabell för inkomsten 10 000 kr med 3 042 kr. Vid månadens slut utbetalas ytterligare provisioner med 15 000 kr. Skatteavdrag ska då göras med det avdrag som avser en månadslön på 25 000 kr, vilket enligt samma tabell motsvarar 9 591 kr, minskat med det avdrag som gjorts från förskottet: $9\,591 - 3\,042 = 6\,549$. Avdraget från återstoden ska således enligt exemplet göras med 6 549 kr.

6.8.1.2 Lön eller lån

Förskott är inte lån

I vissa fall uppstår svårigheter med att bedöma om en utbetalning utgör lön eller om det i stället är fråga om ett penninglån från arbetsgivaren. Som ovan sagts anses ett förskott på lön inte utgöra lån, utan skatteavdrag görs i samband med att förskottet utbetalas. Har en anställd lånat pengar från sin arbetsgivare ska lånet däremot inte anses som lön. Det måste dock redan vid utbetalningstillfället ha utgjort ett lån för vilket den anställde har en återbetalningsskyldighet. Det bör ankomma på parterna att visa att det är fråga om lån och inte lön. Detta görs enklast 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 med de konsekvenser av bevisproblem som alltid kan uppstå vid muntliga överenskommelser.

Avtal om lån

Efterskönt lån

Om arbetsgivaren senare efterskänker lånet får skatteplikt anses inträda när lånet efterges. Det efterskönta beloppet ska då ingå i

underlaget för skatteavdrag och avdrag ska göras den månad lånet efterskänks. Avdraget görs från den kontanta ersättning som då utbetalas i den mån den kontanta ersättningen ger utrymme för skatteavdrag.

6.8.1.3 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. sin ägare. En överträdelse av detta låneförbud kan innebära straffsanktion (19 kap. 1 § ABL). Förskott på lön utgör inte lån och 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 göra skatteavdrag när uttaget görs. En förutsättning för att uttagen ska anses som lön är att kontot slutreglerats senast vid räkenskapsårets utgång (jfr. prop. 1973:93 s. 133). 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.

RSV har i en promemoria 1994-04-20, dnr 3126-94/900, behandlat gränsdragningen mellan förbjudna lån och lön.

Uttag i form av att ett bolag betalar räkningar och andra kostnader för företagsledare och andra verksamma i företaget betraktas också som lön. Lön är hänförlig till det kalenderår då lönen uppburits. Detta gäller även i de fall ett företag tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår. Skatteavdrag beräknas också på sådana uttag som innebär att bolaget betalat diverse privata räkningar för företagsledaren. Skatteavdraget på dessa får dock göras i efterhand senare under samma avlöningsperiod, i samband med utbetalning av lön eller annan kontant ersättning, som skatteavdrag ska göras på.

6.8.1.4 Tantiem

Tantiem betalas ofta ut av fåmansföretag till företagsledare. Med tantiem eller liknande ersättning avses i regel ersättning som erhålls på grund av utförd prestation och som baseras på föregående räkenskapsårs resultat. Reglerna om företags avdragsrätt för tantiem har förändrats från 2000 med anledning av

| | |
|-----------------------------------|--|
| Företagets avdragsrätt | de ändrade skattereglerna för fåmansföretag. I RSV:s promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna har konsekvenserna av de nya bestämmelserna beskrivits. Av promemorian framgår att allmänna regler gäller för företags avdrag för tantiemavsättning (lönstillägg). Avdrag för tantiem får således ske vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen har gjorts i räkenskaperna. Detta förutsätter att avsättningen är förenlig med god redovisningssed. Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Delägare tillkommande belopp är normalt tillgängligt för lyftning då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek, dvs. i samband med gottskrivningen. Ett företag kan använda löneutbetalningar till delägare i syfte att nollställa bolagets resultat. I denna situation sker en avsättning för ett lönstillägg i företagets räkenskaper per bokslutsdatum. Storleken på detta lönstillägg bestäms dock först när företagets bokslut är klart. Ordinarie bolagsstämma ska enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen hållas inom sex månader från utgången av räkenskapsåret. Tantiem anses normalt vara tillgängligt för lyftning senast vid den tidpunkt då bolagsstämman beslutat om att fastställa resultat- och balansräkningen. (Jfr. RÅ 1969 Fi 1166, RÅ 1971 ref. 20 I-IV, RKR 1974 1:47 och 1:82.) Skatteavdrag ska göras när tantiem eller förskott på tantiem betalas ut eller på därmed jämförligt sätt gjorts tillgängligt för lyftning. Skatten beräknas enligt bestämmelserna om skatteavdrag från engångsbelopp (8 kap. 8 § SBL). |
| Beskattningstid- punkt | |
| Skatteavdrag | |

6.8.1.5 Skatteavdrag från lön till skolungdom

Skolungdom och studerande med tillfällig anställning under ferier och annan ledighet har ofta så låga inkomster att de inte blir beskattade. För att inte arbetsgivare som betalar ut lön till feriearbetande skolungdom ska bli skyldiga att göra skatteavdrag enligt tabell borde rätteligen arbetstagaren visa upp ett beslut från SKV om befrielse från eller ändrad beräkning av skatteavdrag.

| | |
|--------------|--|
| Intyg | För att inte skattemyndigheterna ska överhoppas med ansökningar om ändrad beräkning inför varje sommarlov och för att underlätta för såväl skolungdom som arbetsgivare, finns möjlighet för arbetsgivaren att i vissa fall inte göra skatteavdrag. Detta gäller om arbetstagaren gör troligt eller om arbetsgivaren kan anta att arbetstagaren kommer att vara bosatt i Sverige under hela året och den sammanlagda inkomsten under året inte kommer att uppgå till mer än till ett visst belopp vilket för 2004 uppgår till 16 699 kr. I inkomsten ska räknas in sådan semesterersättning som kommer att utbetalas under året samt värdet av eventuella skattepliktiga förmåner, t.ex. fri kost. Blankett för intyget finns på ansökan om |
|--------------|--|

ändrad beräkning (SKV 4301).

Observera att detta intyg inte fritar arbetsgivaren från skyldigheten att lämna kontrolluppgift på lönen. Arbetsgivaren är också skyldig att betala arbetsgivaravgifter även om han inte behöver göra skatteavdrag. Avgiftsskyldigheten inträder så snart ersättningen under ett och samma år uppgår till minst 1 000 kr. Det finns heller ingen nedre åldersgräns avseende arbetstagaren för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

6.8.1.6 Drickspengar

**På grund av
arbetsavtal**

Även drickspengar som en anställd erhåller i arbetet är skattepliktiga. Under vissa förutsättningar som anges i 8 kap. 18 § SBL ska dricksen också ingå i underlaget för skatteavdrag. Det gäller för arbetstagare som på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot drickspengar direkt från allmänheten. Vidare krävs att arbetsgivaren känner till eller kan uppskatta storleken på drickspengarna.

Det kan ifrågasättas i vilken utsträckning bestämmelsen numera kan anses vara tillämplig. Det tidigare systemet med att dricks särskilt angavs på restaurangnotan har upphört. Likaså har de tidigare reglerna avskaffats som innebar att taxiförare beskattades för drickspengar som var bestämda efter viss procentsats på inkört belopp. Det torde därför inte med fog kunna hävdas att den dricks dessa kategorier anställda kan erhålla utges på grund av arbetsavtal. Det är vanligt att restauranggäster eller taxikunder betalar med någon form av konto- eller bankkort och där anger ett visst belopp som dricks. I sådana fall kan visserligen hävdas att arbetsgivaren får kännedom om dricksens belopp, men om den inte utgår på grund av arbetsavtal faller den ändå utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Här torde utgivaren av dricksen anses som arbetsgivare. För den händelse dricksen skulle uppgå till minst 1 000 eller 10 000 kr till respektive mottagare blir utgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Utgivaren

**Arbetsgivaren
betalar dricksen**

Om den dricks kunder och gäster betalar samlas upp av arbetsgivaren som sedan i sin tur fördelar den efter eget bestämmande till olika anställda bör betalningen betraktas som om den kommit från arbetsgivaren, som då också ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på utbetalade drickspengar.

6.8.1.7 Återkrav av lön

Det förekommer relativt ofta att arbetsgivare av misstag betalar ut för mycket lön till anställda. Det kan vara stora arbetsgivare som fortsätter att betala ut lön någon månad efter att den anställda slutat sin anställning eller sjuklön betalas ut till någon som samtidigt erhåller sjukpenning från försäkringskassan. Det kan

finnas ett flertal olika orsaker till de felaktiga utbetalningarna. Det är även vanligt att försäkringskassor och arbetslöshetskassor betalar ut belopp som mottagaren inte har rätt till. När utbetalarna av de felaktiga ersättningarna kräver åter beloppen uppstår ofta frågor om hur de gjorda skatteavdragen ska hanteras.

Vanligen ska en återbetalning påverka taxeringen för det inkomstår som ersättningen erhöles. Det kan dock förekomma fall där en återbetalning ska påverka taxeringen för det beskattningsår som återbetalningen skett. Så har skett vid återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare (t.ex. RÅ 1974 ref. 5). Det ansågs att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett icke överklagat förhandsbesked. Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt återbetalningsåret. Se vidare i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. avsnitt 16.3.2.

Ej skattepliktigt

En felaktig utbetald ersättning som återkrävs kan inte hänföras till någon förvärvskälla och är därför inte skattepliktig (jfr RÅ 1927 not Fi 28). En sådan felaktigt utbetald ersättning är endast att anse som en fordran som utbetalaren har på mottagaren. Om utgivaren begär beloppet åter så sent att mottagaren hunnit bli beskattad för ersättningen kan denne begära omprövning av taxeringen för det inkomstår som ersättningen utbetalades.

Återkrav av nettobelopp

Om en arbetsgivare konstaterar den felaktiga utbetalningen redan samma år som den är gjord torde han av praktiska skäl kunna begränsa återkravet gentemot mottagaren till ersättningen efter skatteavdrag, nettobeloppet. Det avdragna skattebeloppet kan arbetsgivaren i sådant fall reglera vid nästkommande skattedeklaration. Om återkravet riktas mot den anställde så sent att bruttobeloppet ingår i summa lön på lämnad kontrolluppgift bör arbetsgivaren i stället återkräva bruttoersättningen från mottagaren. Arbetsgivaren bör lämna en rättelse av kontrolluppgiften där lönesumman reduceras med det återkrävda bruttobeloppet. Det belopp som redovisats som avdragen skatt ska inte ändras eftersom skatteavdraget faktiskt är gjort och den anställde ska krediteras preliminärskatten när den slutliga skatten bestäms.

Återkrav av bruttobelopp

Återkravet efterskänks

Om arbetsgivaren ett senare år beslutar efterskänka det återkrävda beloppet kan det innebära att skatteplikt uppstår för arbetstagaren

för det inkomstår som kravet efterskänktes.

Jfr avsnitt 8.2.4.5 angående hanteringen av arbetsgivaravgifter i samband med återkrav.

6.8.2 Förmåner

Reglerna om beskattning av förmåner i anställningen är omfattande och kan för många upplevas som komplicerade. Det finns såväl skattefria som skattepliktiga förmåner. Det kan uppstå svårbedömda gränsdragningsproblem om vad som är skattepliktigt respektive skattefritt. Det finns olika regler för hur förmåner ska värderas och det finns i vissa fall olika regler för hur samma förmån ska värderas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och redovisning på kontrolluppgift i förhållande till inkomsttaxeringen. Det kan också innebära svårigheter att bedöma när en förmån uppstår. Det är på arbetsgivaren ansvaret i första hand vilar att förmåner blir beskattade och blir underlag för socialavgifter samt att förmånerna värderas korrekt vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid redovisningen på kontrolluppgift. Kontrolluppgiften är här av central betydelse. Den utgör underlaget för inkomsttaxeringen av landets löntagare.

8 kap. 14–17 §§ SBL reglerar vad som gäller beträffande skatteavdrag om arbetsgivaren vid sidan av kontant ersättning för arbete också ger ut skattepliktiga förmåner. Vid beräkning av skatteavdraget ska hänsyn tas till förmånernas sammanlagda värde. En förutsättning för skatteavdrag på förmåner är självfallet att det också samtidigt ges ut kontant ersättning från vilken avdrag kan göras.

Skatteavdraget större än den kontanta lönen

En ofta förekommande fråga är hur en arbetsgivare ska göra om det en viss månad ges ut förmåner av så stort värde att den kontanta lönen inte är tillräckligt stor för att hela det skatteavdrag som föranleds av förmånerna ska kunna göras. Det kan vara en anställd som vid ett tillfälle utnyttjat personaloptioner eller erhållit värdepapper där preliminärskatten på förmånen kanske överstiger den kontanta bruttolönen. Arbetsgivaren ska i sådant fall göra ett skatteavdrag som är lika stort som hela den kontanta bruttolönen. ”Bristen”, dvs. det ytterligare skatteavdrag som skulle ha gjorts om det hade funnits utrymme i den kontanta lönen, får arbetsgivaren inte ”läka” genom att följande månad göra större skatteavdrag än vad som belöper på de ersättningar som hänför sig till följande månads utgivna ersättning. Den anställde kan naturligtvis begära att arbetsgivaren följande månader gör ett förhöjt skatteavdrag enligt 8 kap. 7 § eller begära beslut från SKV om ändrad beräkning av skatteavdrag enligt 29 §. Observera att myndigheten kan besluta

om ändrad beräkning på eget initiativ, således utan någon ansökan från arbetstagaren.

Skattepliktiga förmåner

Underlag för skatteavdrag är sådana förmåner som utgått pga. anställningen och som är skattepliktiga enligt bestämmelserna i IL. I 11 kap. 1 § IL anges att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap. I 8 kap. IL finns ett antal ersättningar angivna som är skattefria t.ex. lotterivinster, vissa bidrag och bistånd, vissa försäkringsersättningar, inkomster från försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar m.fl. ersättningar. I 11 kap. IL finns uppräknat ett flertal olika förmåner som inte ska tas upp.

Skattefria förmåner

6.8.2.1 Värdering av förmåner

Marknadsvärde

Vid bestämmande av underlaget för skatteavdrag ska förmånerna, enligt 8 kap. 17 § SBL, med vissa undantag, beräknas enligt reglerna i IL. Huvudregeln finns i 61 kap. 2 § IL där det sägs att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i samma kapitel. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Vidare framgår av 61 kap. att bilförmån, kostförmån, vissa reseförmåner och ränteförmån värderas enligt schablon. De reseförmåner som avses gäller anställda inom rese- eller trafikbranschen för resor med inskränkande villkor. Av 3 a § framgår att även bostadsförmån i visst fall ska schablonvärderas. Det avser bostadsförmån (och kostförmån) som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll. Av 11 kap. 5 § IL framgår att förmån av logi ombord på fartyg inte ska tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst. I 61 kap. 15–17 §§ IL finns regler om hur ränteförmån ska värderas. Värdet av kost-, bil- och bostadsförmån kan justeras vid inkomsttaxeringen vilket framgår av 61 kap. 18–21 §§ IL.

Schabloner

Hur skattepliktiga förmåner ska värderas vid bestämmande av skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.

Kostförmån beräknas enligt schabloner som är angivna i 61 kap 3 och 3 a § IL.

Bilförmån schablonvärderas enligt 61 kap. 5–11 §§ IL.

Ränteförmån beräknas enligt schabloner som framgår av 61 kap. 15–17 §§ IL.

Bostadsförmån värderas schablonmässigt enligt 8 kap. 15 § SBL (gäller ej vissa sjömän).

Övriga skattepliktiga förmåner värderas till marknadsvärdet enligt

8 kap. 17 § SBL.

SKV kan besluta om skatteavdrag på justerat förmånsvärde enligt 8 kap. 16 § SBL.

Marknadsvärde

Värderingen av förmåner ska göras med utgångspunkt i marknadsvärdet. Detta får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Det pris förmånshavaren skulle ha fått betala på orten om han själv hade anskaffat motsvarande vara eller tjänst kan i regel anses utgöra marknadsvärdet. RSV har i sina allmänna råd (RSV 2003:28) uttalat följande om vad som kan anses utgöra marknadsvärde.

”Marknadsvärdet bör anses motsvara det regelmässigt förekommande priset (inklusive mervärdesskatt) på varan eller tjänsten. En värdering till marknadsvärde får också anses innebära, att mottagarens individuella förhållanden, som exempelvis låg inkomst, inte kan beaktas vid värderingen. Inte heller påverkas marknadsvärdet av den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren.”

I många fall kan det föreligga svårigheter att fastställa ett marknadsvärde. Som en utgångspunkt vid värderingen kan då användas det pris, inklusive moms, arbetsgivaren betalat för varan eller tjänsten. Till detta pris bör läggas den eventuella rabatt som arbetsgivaren kan ha förhandlat sig fram till, exempelvis på grund av inköp av stora mängder etc.

Bostadsförmån

Värdering av bostadsförmån, dvs. annan bostad än semesterbostad, ska vid beräkning av skatteavdrag göras efter vissa schabloner enligt särskilda värdetabeller som SKV tar fram årligen. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. 15 § SBL. Att samma underlag också ska tillämpas vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter framgår av 9 kap. 2 § SBL. Eftersom värdet av bostadsförmån enligt huvudregeln i IL ska beräknas till marknadsvärdet (61 kap. 2 §) kan det alltså inträffa att värderingen i inkomsttaxeringen kan avvika från det värde som var underlag för skatteavdraget. På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa samma bostadsförmånsvärde som utgör underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (6 kap. 10 § 3 st. LSK).

Bostads- och kostförmån till anställd i samma hushåll

I samband med att det infördes nya regler om förenklad skattedeklaration enligt 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.

I prop. 2000/01:7 sägs på s. 33 beträffande uttrycket ”dennes hushåll” att det inte nödvändigtvis måste vara i utgivarens permanenta bostad som förmånen erhålls. Även kostförmån som utgår under till exempel en resa, bör beräknas enligt dessa regler, så länge den utgår i utgivarens hushåll. I de fall förmånstagararen får en förmån som utges utanför utgivarens hushåll, det kan t.ex. vara fråga om en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna enligt denna paragraf däremot inte tillämpas.

Även i näringsverksamhet

Observera att dessa värderingsregler kan tillämpas även i de fall förmånen utgör en utgift i utgivarens näringsverksamhet, t.ex. anställd i jordbruk som får förmånerna i arbetsgivarens hushåll.

Semesterbostad

Värdering av semesterbostad ska göras till marknadsvärdet enligt huvudregeln i IL. Här ska således, som i de flesta andra fall, samma värderingsregel vara grund för såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som inkomsttaxering. SKV skriver dock i sina allmänna råd (RSV 2003:28) att om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet får i stället följande schabloner tillämpas.

Fjällstuga (lägenhet)

| | |
|---------------------------------------|--------------------|
| Jul, nyår och vårvinter (febr.–april) | 3 000 kr per vecka |
| Övrig tid | 1 200 kr per vecka |

Sommarstuga (lägenhet)

| | |
|---|--------------------|
| Sommar (mitten av juni–mitten av augusti) | 3 000 kr per vecka |
| Övrig tid | 1 200 kr per vecka |

Förmån av fri semesterbostad i utlandet värderas till 3 000 kr per vecka.

Det bör observeras att dessa schabloner endast får tillämpas under de angivna förutsättningarna. Om arbetsgivare tillhandahåller anställda sportstugor eller lägenheter på t.ex. vanliga vintersportorter på förmånliga villkor under skidsäsong torde det inte föreligga svårigheter att fastställa marknadspriset. Om den anställda betalar ett lägre pris för semesterbostaden än det på orten gällande marknadspriset åtnjuter han en skattepliktig förmån och skillnaden mellan det pris han betalar och marknadspriset ska utgöra underlag för skatteavdrag. Samma förmånsvärde ska ingå i

underlaget för arbetsgivaravgifter och anges på kontrolluppgiften.

6.8.2.2 Betalning för förmån

Betalning med nettolön

Om förmånshavaren betalar någon ersättning för förmånen ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat (8 kap. 14 § 2 st. SBL). Detta gäller oavsett om förmånen värderats enligt schablon eller till marknadsvärdet. Det spelar ingen roll om betalningen har gjorts till arbetsgivaren eller om den gjorts till den som tillhandahållit förmånen. Betalningar som kan påverka värdet av fri bil kan t.ex. avse reparationskostnader som den anställde betalar till en reparationsverkstad. Observera att betalning alltid måste ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön, för att kunna beaktas. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänks får inte påverka förmånsvärdet.

Sänkt bruttolön

Det förekommer ofta att anställda som kompensation för att de erhåller en förmånsbil går med på en lägre lön. Mellanskillnaden mellan den lön den anställde hade innan han fick bilförmånen och den lön han sedan erhåller kan inte i något fall betraktas som en betalning som får reducera förmånsvärdet.

Exempel

1) En anställd som har en månadslön på 20 000 kr erbjuds en bilförmån som värderas till 3 000 kr per månad. Den anställde ska betala 2 000 kr/månad för förmånen. Betalningen görs genom att arbetsgivaren från nettolönen varje månad gör ett avdrag med 2 000 kr. Underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir då 21 000 kr (= kontant bruttolön 20 000 kr + bilförmån 1 000 kr).

2) Om den anställde i exempel 1 i stället erbjuds förmånsbilen mot en lönesänkning (s.k. bruttolöneavdrag) med 2 000 kr/ månad blir underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter också 21 000 kr (= kontant bruttolön 18 000 kr + bilförmån 3 000 kr).

Bruttolöneavdrag för lånedator

Det är synnerligen vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med lånedatorer. Enligt 11 kap. 7 § IL kan arbetsgivare tillhandahålla de anställda datorer utan att de anställda behöver betala skatt för förmånen. Förutsättningarna för skattefrihet är att förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen och att äganderätten till datorn inte övergår till den anställde. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader för datorerna genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Genom en lagändring (SFS 2003:1194, prop. 2003/04:21), som trätt i kraft den 1 januari 2004, har det införts en begränsning av hur stort bruttolöne-

avdraget får vara med bibehållen skattefrihet. Av 11 kap. 7 § IL framgår att skattefriheten för lånedator bl.a. gäller under förutsättning att den anställde för att få förmånen inte byter ut denna mot kontant ersättning som överstiger 10 000 kr under beskattningsåret. Av ikraftträdandebestämmelserna framgår att de nya reglerna inte ska tillämpas i fråga om datorutrustning som tillhandahålls den anställde före utgången av juni månad 2004 enligt avtal mellan arbetsgivaren och den anställde som ingått före den 1 januari 2004.

Om och när äganderätten till datorn övergår till den anställde kan det bli aktuellt med förmånsbeskattning. Får den anställde köpa ut datorn till ett pris som understiger det marknadsvärde, som en motsvarande begagnad dator kan beräknas ha, ska mellanskillnaden beskattas och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Även om den anställde under lånetiden fått vidkännas bruttolöneavdrag som sammantaget uppgår till datorns hela värde, får avdragen inte påverka beräkningen av om det uppstått ett skattepliktigt förmånsvärde.

**Bruttolöneavdrag
utgör inte betalning**

Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån. Det innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas för att kompensera arbetsgivarens kostnader för en skattefri förmån, t.ex. lånedator, innebär det att det är den nya lägre lönen som utgör underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

6.8.2.3 När ska skatteavdrag göras för förmån

**När förmån
åtnjuts**

I 10 kap. 8 § IL, som reglerar kontantprincipen, sägs att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. 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 förmånen åtnjuts. Arbetsgivaren ska vid varje löneutbetalningstillfälle ta hänsyn till de skattepliktiga förmåner den anställde kan ha åtnjutit under samma period som den kontanta lönen avser. Man kan säga att kontantprincipen också gäller för förmånerna. Nedan redogörs för vissa undantag från denna kontantprincip.

**Kontantprincipen
Bilförmån**

Som nämnts är det först om och när en förmån åtnjuts som den kan bli föremål för beskattning. Det är således inte tillräckligt att

en förmån tillhandahålls. Har den tillhandahållna förmånen inte åtnjutits ska den inte beskattas. Här kan naturligtvis uppstå många bevisproblem. Den som har möjlighet att använda en bil som arbetsgivaren tillhandahåller ska beskattas för bilförmån först om bilen använts för privata resor i mer än ringa omfattning. Ju mer lämplig en bil är för privat användning, ju starkare är presumtionen för att den också används privat. Enligt rättspraxis ställs det höga krav på den som har dispositionsmöjligheten att visa att förmånen inte åtnjutits.

Dispositionsrätten

Som exempel på att dispositionsmöjligheten som sådan inte utlöser förmånsbeskattning (se dock nedan beträffande dispositionsrätten till fritidshus) kan beträffande bilförmåner nämnas RÅ 1992 not.191. Fråga var om arbetsgivaravgifter skulle betalas för att delägare i ett fåmansföretag haft möjlighet att använda bolagets lätta lastbilar för privata resor. RR uttalade följande i frågan om när en förmån uppstår. ”När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet – en lätt lastbil som är utrustad för laständamål – kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått.”

Dispositionsrättens betydelse för frågan om beskattning av bilförmån har åter prövats av RR i två fall (RÅ 2001 ref. 22 I och II).

Domarna bekräftar till en början den praxis som säger att rätten att använda en av arbetsgivaren eller företaget tillhörig bil för privat bruk innebär en så stark presumtion att bilen har använts privat, att bevisbördan blir omkastad. Det ankommer i det läget – såvitt gäller den ordinarie taxeringen – på den skattskyldige att göra sannolikt att han inte har kört bilen privat i skattepliktig omfattning.

På vilket sätt kan den skattskyldige då göra sannolikt att privatkörning inte har förekommit mer än i ringa omfattning? RR nämner först att en noggrant förd körjournal ligger nära till hands som bevismedel. Självklart är ett underlag som visar hur bilen har använts överlägset i det sammanhanget, men i domarna anges också att det inte är det enda sättet som står till buds. Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den skattskyldige även på annat sätt kan göra sannolikt att han inte kört privat med bilen. Det måste således alltid göras en sammantagen bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet.

Personbilar Lätt lastbil

Den ena domen rör dispositionsrätten till två personbilar medan den andra domen handlar om en lätt lastbil. Utgången i målet rörande den lätta lastbilen anges främst ha bestämts av vilken typ av bil målet gällt, bilens skick och sättet för dess användning. En slutsats av domarna är att det är betydligt svårare att bryta presumtionen i fråga om en personbil än när det gäller en lätt

lastbil – och då särskilt en typisk arbetsbil. Av utredningen beträffande lastbilen framgår att den var en ren arbetsbil. Den uppges t.ex. ha varit försedd med fast inredning och utrustning som sammanlagt vägde ett ton. Detta är omständigheter som i och för sig även utgör grund för jämkning. Av domen ska man inte dra slutsatsen att alla lätta lastbilar är rena arbetsbilar som på den grunden ska undantas från förmånsbeskattning. Många lätta lastbilar lämpar sig mycket väl även för privat bruk.

Delägare i fämansföretag

I vissa fall kan dock redan dispositionsrätten utlösa beskattning. Detta gäller vissa förmåner som ges till delägare i fämansföretag. I RSV:s promemoria 2000-03-14 (dnr 2664-00/110) om vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopandet av de s.k. stoppreglerna sägs bland annat följande om när beskattningstidpunkten inträder för vissa förmåner som tillhandahålls delägare.

”Tillgång av mer speciell karaktär som inte har någon naturlig koppling till bolaget kan vara båtar, fritidshus o. dyl. Kännetecknande för sådan tillgång är att den oftast upplåtes på annan plats än bolagets lokaler. En delägare i företagsledande ställning har ofta inflytande eller bestämmanderätten över tillgångens användning, vilket innebär att det inte krävs något faktiskt utnyttjande av tillgången för att förmånsbeskattning ska inträda. Det bör inte krävas att delägaren nyttjar t.ex. segelbåten utan det räcker med att han har inflytande eller bestämmanderätten (dvs. dispositionsrätt) över tillgången för att beskattning av denna ska utlösas i inkomstslaget tjänst eller kapital. En delägare som har tillgång till en fritidsfastighet under hela året ska beskattas för denna dispositionsrätt och inte endast för det faktiska nyttjandet (jfr Kammarrättens i Jönköping dom den 25 november 1998, målnr. 1008-1996 och Kammarrättens i Stockholm dom den 30 november 1999, målnr. 1358-1999).”

I förarbetena till slopandet av stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) anges bland annat följande (s. 60).

”När det gäller anskaffningar av dyrare egendom, t.ex. båtar och fjällstugor bör det understrykas att det är dispositionsrätten som ligger till grund för förmånsvärdet och inte det faktiska utnyttjandet, eftersom fjällstugan/båten stått till den skattskyldiges förfogande under hela året och således kunnat användas av honom när han ville. Regeringen utgår ifrån att den förmånsvärdering som kommer att göras hos skattemyndigheterna och domstolarna kommer att ta hänsyn till den typen av förmåner och även i övrigt ha en realistisk anknytning.”

Dispositionsrätten till fritidshus

RR har i RÅ 2002 ref. 53 rörande förmån av fri semesterbostad funnit att i det fall den skattskyldige haft oinskränkt dispositionsrätt till bostaden, ska förmånsvärdet beräknas på grundval av dispositionsrätten och inte på grundval av det faktiska nyttjandet.

Genom domen har den viktiga principen slagits fast att dispositionsrätten i vissa fall kan ligga till grund för förmånsbeskattningen. Detta gäller självklart inte beträffande alla typer av förmåner. Beskattning förutsätter ju att den skattskyldige åtnjuter förmånen, eller fått del av den som det ofta heter i senare lagstiftning (för bilar gäller särskilda regler).

RR:s uttalande ”En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset” kan jämföras med uttalandet i prop. 1993/94:90 s. 82 där det sägs att beskattning /av naturaförmån/ i vissa fall torde ske när mottagaren på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande. Se också diskussionen i SOU 1992:57 s. 273–275 där en personlig parkeringsplats vid arbetet nämns som en förmån som disponeras från den dag den anställde accepterat den erbjudna platsen. Idag står det klart att den anställde i ett sådant fall beskattas för förmån av fri parkering oavsett hur mycket han använder parkeringsplatsen.

Parkeringsplats

Kost

Ett annat exempel på att en förmån ska åtnjutas för att beskattning ska komma i fråga finns i RÅ 1992 ref. 108. Frågan i målet var om en person som tillhandahölls fri kost av sin arbetsgivare skulle beskattas, trots att personen, som var vegetarian, ostridigt hade avstått från att utnyttja förmånen. RR fann att det inte fanns grund för att beskatta förmånen. Personen hade inte åtnjuter förmån av fri kost.

6.8.2.4 Särskilt om frequent flyer-rabatt och liknande rabattförmåner

I 8 kap. 14 § 3 st. SBL finns bestämmelser som anger att någon annan än den som ger ut förmånen i vissa fall kan anses som arbetsgivare. Den första punkten avser intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utges pga. kundtrohet eller liknande. Den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen ska anses som arbetsgivare. Regeln betyder att om en anställd på ett företag erhåller förmåner från ett annat företag, där han inte är anställd, ska den anställdes arbetsgivare göra skatteavdrag beräknat på förmånsvärdet. En förutsättning för detta är att förmånen grundas på de inköp av varor eller tjänster som den anställdes egen arbetsgivare har gjort hos det andra företaget. Regeln som infördes 1997 tar sikte främst på de

bonuspoäng som är vanliga i samband med flygresor och hotell-övernattningar. Vid flygresor kan resenären erhålla bonuspoäng, som ofta är personliga, och som innebär att resenären, när han erhållit tillräckligt många poäng, kan erhålla exempelvis en fri flygresa från det rabattgivande flygbolaget. Vid tjänsteresor är det resenärens arbetsgivare som betalat de biljettkostnader som ligger till grund för bonuspoängen. Det är också denna arbetsgivare, som har betalat kostnaderna vid tjänsteresa, som ska betraktas som arbetsgivare även för rabattförmånen trots att någon annan utger förmånen. Skatteavdraget på förmånsvärdet ska således verkställas av den ordinarie arbetsgivaren som också ska redovisa förmånen på kontrolluppgift.

Den anställdes informationsskyldighet

För att arbetsgivaren ska få kännedom om när och i vilken omfattning anställda åtnjuter förmåner av bonuspoäng eller andra liknande rabattförmåner är den anställda skyldig att informera sin arbetsgivare när förmånen utnyttjas. Enligt 15 kap. 4 och 5 §§ LSK ska den anställda skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dvs. med en månads förskjutning. Dock får uppgiften till arbetsgivaren inte lämnas senare än den 15 januari påföljande år.

Om en anställd, som åtnjuter sådan rabatt eller bonus som utgår pga. kundtrohet eller liknande, inte fullgör sin skyldighet enligt LSK att informera sin arbetsgivare om förmånen, kan han dömas för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader enligt 7 § 2 st. skattebrottslagen.

6.8.2.5 Förmån eller ersättning från utlandet, personaloptioner m.m.

Informations-skyldighet

Det finns i 8 kap. 14 § 3 st. SBL ytterligare exempel på att någon annan än utgivaren av en förmån eller ersättning ska betraktas som arbetsgivare och som också innebär ett avsteg från kontantprincipen. Regeln avser såväl skattepliktiga förmåner som kontant ersättning från en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person. Om förmånen eller ersättningen har sin grund i en anställning hos en svensk arbetsgivare är denne skyldig att räkna med förmånen/ersättningen i underlaget för skatteavdrag. Det förutsätts också att det inte finns något anställningsförhållande mellan den utländska utgivaren och mottagaren. Undantaget från kontantprincipen innebär att skatteavdrag från sådana intäkter ska göras först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem. Enligt samma regler som gäller för rabattförmåner ska den som erhåller förmånen eller ersättningen skriftligen underrätta sin arbetsgivare senast månaden efter att han

fått förmånen eller ersättningen, dock inte senare än den 15 januari påföljande år. Syftet med regeln om att uppgiften ska lämnas senast den 15 januari är att arbetsgivaren ska ges möjlighet att få med ersättningen på den kontrolluppgift som ska lämnas senast den 31 januari. Det innebär att den som fått ersättningen blir beskattad för den för det inkomstår som han erhållit ersättningen (jfr. prop. 2001/02:25 s. 201).

Personaloption

Den angivna regeln i SBL, som trädde i kraft den 1 juli 1998, har tillkommit främst med tanke på personaloptioner som anställda i svenska företag erhåller från utländska moderbolag (se prop. 1997/98:133). Regeln är dock tillämplig även i alla andra situationer när anställda i svenska företag får ersättning från närstående utländska företag och ersättningen utges p.g.a. anställningen i det svenska företaget. Det kan exempelvis avse säljare hos en svensk generalagent som erhåller förmån eller kontant ersättning från ett utländskt tillverkande företag på grund av uppnådda försäljningsresultat.

En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar köpa aktier till ett i förväg bestämt pris. Rätten att köpa aktierna till det fastställda priset kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Vanligen förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör.

Beskattningstidpunkt

Beskattningstidpunkten för ifrågavarande personaloptioner regleras i 10 kap. 11 § 2 st. IL. Här sägs att 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, ska förmånen beskattas det år då rätten utnyttjas eller överläts. Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. I 11 kap. 16 § IL finns regler om skattefrihet för sådan personaloptioner som tjänats in genom verksamhet utomlands.

Om den anställde betalat en ersättning för personaloptionen får denna kostnad dras av det år förmånen ska beskattas.

Exempel

En anställd köper personaloptioner för 100 kr/st. Optionen ger rätt att efter viss tid köpa aktier i ett bolag i koncernen för 150 kr/st. Om den anställde utnyttjar hela optionen och aktierna vid köptillfället noteras till 500 kr har den anställde erhållit en skattepliktig förmån som kan värderas till 250 kr per aktie (= 500–100–150).

Om den anställde i exemplet ovan förvärvat personaloptionerna från ett utländskt bolag i koncernen, ska han således senast månaden efter det han utnyttjade personaloptionerna skriftligen underrätta sin svenska arbetsgivare om förmånen. Den svenska arbetsgivaren ska räkna in värdet 250 kr per aktie i underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt redovisa värdet på kontrolluppgiften.

6.8.2.6 Vissa reseförmåner och drivmedelsförmån

Rese- och trafikbranschen

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt de regler som gäller för anställda inom rese- eller trafikbranschen ska anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa. Här kan alltså beskattningen ske redan innan förmånen utnyttjas. Så snart den anställde erhåller det kort eller annat färdbevis som ger rätt till de rabatterade resorna anses förmånen ha uppkommit.

Drivmedelsförmån i samband med bilförmån

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet kommit den skattskyldige till godo. Bestämmelsen infördes av praktiska skäl då det förelåg svårigheter att värdera drivmedelsförmån innan räkning från bensinbolag nått arbetsgivaren. Regeln gäller drivmedelsförmån såväl i samband med bilförmån som i övriga fall.

Värdering

Observera de speciella värderingsreglerna som endast gäller fritt eller delvis fritt drivmedel som ges ut i samband med bilförmån. Vid beräkning av skatteavdrag ska drivmedlet värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Denna bestämmelse infördes 1997, då bilförmånsreglerna ändrades på så vis att drivmedel inte längre skulle ingå i förmånsvärdet. Av miljöskäl bestämdes att drivmedel ska beskattas för sig för att därigenom skapa en marginalkostnad för dem som har bilförmån. Även på kontrolluppgiften ska drivmedelsförmån i samband med bilförmån redovisas med uppräkningsfaktor. När det gäller underlaget för arbetsgivaravgifter däremot ska värdet av drivmedelsförmånen beräknas till marknadsvärdet utan någon uppräkningsfaktor.

Övrig drivmedelsförmån

Vid värderingen av drivmedelsförmån i samband med bilförmån ska arbetsgivaren ta hänsyn till det drivmedel som har förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den period som skatteavdraget avser. Om den skattskyldige gör sannolikt att den mängd drivmedel han förbrukat för privat körning är lägre ska drivmedelsförmånen sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL). Förmånshavaren har i lagtexten ålagts bevisbördan för att visst drivmedel har förbrukats vid körning i tjänsten för arbetsgivaren. Reseräkningar till arbetsgivaren eller löpande förd körjournal kan vara lämpliga sätt att styrka tjänstekörningens omfattning.

Drivmedelsförmån som ges ut i övriga fall, dvs. drivmedelsförmåner som ges ut till andra än bilförmånshavare ska alltid värderas till marknadsvärdet utan någon uppräknings.

6.8.2.7 Fri skatt

Normalt avtalar en arbetsgivare och en anställd om en bruttolön. Från denna bruttolön görs skatteavdrag och nettolönen betalas ut. Det förekommer dock att arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om en nettolön och att den anställde därutöver ska åtnjuta fri skatt. Detta förfarande förekommer ibland när svenskt företag rekryterar nyckelpersoner utomlands. Syftet är att personen ska vara tillförsäkrad en viss garanterad ersättning oberoende av skattenivån i sysselsättningslandet.

Beräkning av bruttobelopp

Förmån av sådan fri skatt utgör i sig en skattepliktig förmån. Finns det inte angivet någon bruttolön måste förmånen beräknas med utgångspunkt i skattetabellen. Det finns ingen enkel metod utan man får i tillämplig tabell söka efter ett bruttobelopp som efter tabellavdrag närmast motsvarar det utbetalda beloppet. I denna situation är arbetstagaren fri från betalningsansvar, eftersom arbetsgivaren genom avtalet om fri skatt, anses ha gjort skatteavdrag med det sålunda framräknade skattebeloppet.

Beskattningstidpunkt

Regeringsrätten har i RÅ 1987 ref. 61 uttalat att den fria skatten ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och detta även om avtalet om fri skatt skulle avse den slutliga skatten. I domen uttalar RR bl.a. följande.

”Statlig och kommunal inkomstskatt skall beräknas på grundval av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten får enligt 20 § kommunalskattelagen (1928:370) och 2 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avdrag inte ske för svenska allmänna skatter. Detta innebär att den skattskyldiges inkomst skall tas upp till vad som kan kallas inkomstens bruttobelopp, dvs. inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. I de undantagsfall då t ex en arbetsgivare och en arbetstagare – i likhet med vad SIPM och Frans Kooyman gjort – träffat avtal, inte om en bruttolön i nyss angiven bemärkelse utan om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av nettolönen, skall alltså inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens

beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för där belöpande skatt ger nettolönen. Detta måste anses gälla inte endast när arbetsgivaren varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag (jfr RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1980 1:90) utan även när sådan skyldighet inte föreläggat. Innebörden av det hittills sagda kan också uttryckas så att en förmån av fri skatt skall, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt.”

I RÅ 1991 not. 53 blev utgången en annan. Här var det fråga om en kompensation som skulle betalas ut till en person för hans ökade levnadskostnader pga. den högre inkomstskatten i Sverige jämfört med Nederländerna. Kompensationen skulle betalas ut året efter att personen hade arbetat i Sverige. RR fann att det i detta fall inte hade avtalats om fri skatt varför personen i stället beskattades för kompensationen för det år han erhöll den.

6.8.2.8 Beslut om justerat förmånsvärde

Jämkat bil- kost- och bostadsförmånsvärde

En förmånshavare kan i vissa fall få de schablonvärderade förmånerna bil, kost och bostad justerade uppåt eller nedåt vid inkomsttaxeringen om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Om det föreligger sådana synnerliga skäl kan SKV på begäran från arbetsgivaren besluta att arbetsgivaren får beräkna underlag för arbetsgivaravgifter på det jämkade värdet (9 kap. 2 § 2 st. SBL). Att ett sådant beslut om justerat förmånsvärde också ska tillämpas vid beräkning av underlaget för skatteavdrag framgår av 8 kap. 16 § SBL. Det justerade förmånsvärdet är också det värde som ska anges på kontrolluppgiften (6 kap. 10 § LSK). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren också ange genom en kryssmarkering att förmånsvärdet justerats (6 kap. 6 § 4 LSK). Skälet till denna uppgiftsskyldighet är att SKV vid deklarationsgranskningen ska ha kännedom om att det på kontrolluppgiften angivna förmånsvärdet redan är jämkat för det fall förmånshavaren i sin deklaration också yrkar att värdet ska jämkas.

Bostadsförmån

Förmån av fri eller delvis fri bostad ska som ovan nämnts värderas till hyrespriset på orten vid inkomsttaxeringen. Vid beräkningen av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter görs värderingen i stället efter vissa av SKV fastställda schabloner. Om det bostadsförmånsvärde som bestäms enligt schablon Tabellen avviker med mer än 10 % från det värde som följer enligt huvudregeln i taxeringen, ortens pris, kan SKV på arbetsgivarens begäran även i dessa fall besluta om justerat förmånsvärde vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Beslut om justerat bostadsförmånsvärdet kan också fattas om tjänstebostaden är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver och bostadens storlek beror på att den anställde har representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Värdet ska då beräknas till belopp motsvarande värdet av en normal bostad för dem (61 kap. 20 § IL jmf. med 9 kap. 2 § respektive 8 kap. 16 § SBL).

**Arbetsgivarens
underrättelse-
skyldighet**

Om det i ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag för den anställde beaktats skäl för jämkning av kost eller att bostadsförmån ska värderas med hänsyn till representationsskyldighet och liknande, kan det innebära att samma jämkningsskäl får genomslag dubbelt och att den preliminära skatten på förmånen blir för lågt beräknad för det fall arbetsgivaren begär beslut om justerat förmånsvärde. Därför finns en bestämmelse i 9 kap. 2 § 3 st. SBL som anger att om arbetsgivaren fått ett beslut om justerat förmånsvärde från SKV, ska han underrätta arbetstagaren om beslutet. Arbetstagaren kan då kontakta myndigheten för att få beslutet om ändrad beräkning omprövat.

Dubbeljämkning

För att undvika att bilförmånsvärdet blir jämkat ”dubbelt” finns en bestämmelse i 8 kap. 17 § 2 st. SBL som anger att jämkningsreglerna i 61 kap. 18 § IL, som behandlar justering av kost-, bostads- och bilförmån endast får tillämpas i fråga om kostförmån. Regeln innebär att SKV i ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag inte får ta hänsyn till att det kan föreligga skäl att jämka ett bilförmånsvärde. Således kan jämkning av bilförmån få genomslag vid beräkning av preliminär skatt endast på ansökan från arbetsgivaren. Skälet till att arbetstagaren själv inte längre har möjlighet att begära särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning med beaktande av jämkat bilförmånsvärde är att det ansågs otillfredsställande att samma jämkningsskäl kunde prövas vid maximalt tre olika tillfällen: vid den anställdes ansökan om ändrad beräkning m.m., vid arbetsgivarens ansökan om att få tillämpa justerat förmånsvärde samt vid inkomsttaxeringen för den anställde (prop. 1996/97:19 s. 62).

6.8.3 Kostnadsersättningar

I 8 kap. 19 och 20 §§ SBL sägs att skatteavdrag under vissa förutsättningar inte ska göras från kostnadsersättningar. Det som här avses är ersättning för kostnader som är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering. Av 11 kap. 1 § IL framgår att kostnadsersättning ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I 12 kap. 1 § IL stadgas att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Det ska alltså vara fråga om utgifter i arbetet. Privata levnadskostnader är med vissa undantag

inte avdragsgilla. Från ersättningar som är avsedda att täcka privata levnadskostnader ska därför skatteavdrag i regel göras. Undantag finns dock för vissa hemresor (avsnitt 6.8.3.8), inställelseresor (avsnitt 6.8.3.9) samt intervjuresor (avsnitt 6.8.3.10).

Den grundläggande bestämmelsen om preliminär skatt säger att sådan skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten (4 kap. 1 § SBL). Som en följd av huvudregeln och på grund av att de kostnader som kostnadsersättningen är avsedd att täcka vanligen är avdragsgilla i mottagarens inkomsttaxering, gäller att skatteavdrag därför inte ska göras på ersättningar som avser kostnader i arbetet.

I 8 kap. 19 § SBL behandlas traktamenten och i 20 § behandlas övriga kostnader i arbetet.

Det är viktigt att reglerna om kostnadsersättningar inte blandas samman med bestämmelserna i 8 kap. 22 § om att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av skatteavdrag (och arbetsgivaravgifter). Reglerna om kostnadsavdrag beskrivs i avsnitt 6.9.

Vissa kostnadsersättningar behöver inte redovisas av mottagaren i självdeklaration (6 kap. 9 § LSK). I stället görs en ”tyst” kvittning som innebär att han inte heller i deklarationen får yrka avdrag för motsvarande kostnader. Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente med lägre belopp än de avdragsgilla schablonbeloppen har den anställda rätt till avdrag med schablonbeloppen. I sådant fall ska också kostnadsersättningen tas upp i deklarationen. Dessa kostnadsersättningar behöver som nämnts i normalfallet inte redovisas i självdeklarationen och ersättningarna behöver inte heller redovisas med belopp på kontrolluppgiften. Däremot ska det genom kryssmarkering på kontrolluppgiften anges att sådan ersättning lämnats. Av 6 kap. 9 § LSK framgår att detta gäller för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § 1 och 2 st. IL och arbetsgivaren enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL inte ska göra skatteavdrag från ersättningen. Följande slag av kostnadsersättningar omfattas av bestämmelsen:

Kontrolluppgift

1. Traktamenten som inte överstiger avdragsgilla schablonbelopp.
2. Ersättning för logi vid tjänsteresor enligt schablon eller för verklig utgift.
3. Ersättning för resa i tjänsten med egen bil för den del av ersättningen som inte överstiger 16 kr per mil.
4. Ersättning för resa i tjänsten med förmånsbil för den del av ersättningen som inte överstiger 6 kr per mil för dieselbränsle respektive 9 kr per mil för andra drivmedel. Observera att

dessa beloppsgränser gäller oavsett om den anställde kan visa högre drivmedelskostnader.

Ersättning till näringsidkare

Även vid betalningar till en näringsidkare, som saknar F-skattsedel, gäller att skatteavdrag endast ska göras från ersättningen för arbetet. Betalningsmottagarens kostnader för material och dylikt ska därför inte ingå i underlaget för skatteavdrag. Inte heller ska moms ingå i underlaget. En förutsättning är dock att kostnaderna och momsen har specificerats särskilt på fakturan från näringsidkaren. Vid beräkningen av kostnaderna bör hänsyn tas till de direkta kostnaderna för material och liknande samt den del av näringsidkarens övriga kostnader för inventarier, lokaler m.m. som kan hänföras till det fakturerade arbetet. Härvid kan en proportionering göras. Om näringsidkaren är en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare (jfr 8 kap. 12 § SBL).

6.8.3.1 Traktamenten

Traktamente över schablon

Bestämmelserna om traktamentsersättningar i 8 kap. 19 § SBL är uppbyggda på så sätt att om arbetsgivaren betalar ut kostnadsersättning/traktamente till en anställd och denne enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § IL har rätt till avdrag för sina ökade levnadskostnader ska arbetsgivaren inte göra skatteavdrag från traktamentet. Detta gäller så länge traktamentet inte överstiger de i 12 kap. 10–15, 17 och 21 §§ angivna schablonbeloppen. Arbetsgivaren ska varken betala arbetsgivaravgifter eller redovisa traktamentet med belopp på kontrolluppgiften. Han ska däremot genom en kryssmarkering på kontrolluppgiften ange att han betalat ut kostnadsersättning som inte överstiger avdragsgillt schablonbelopp (6 kap. 9 § LSK). Om arbetsgivaren betalar ut traktamente som överstiger schablonbeloppen ska endast den överskjutande delen hanteras som vanlig lön och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Att samma bestämmelser också gäller för beräkning av arbetsgivaravgifter framgår av 2 kap. 11 § SAL. På kontrolluppgiften ska också överskjutande belopp redovisas som kontant lön (6 kap. 1 § LSK).

Tjänsteresa

- Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresa och vad en arbetsgivare till följd härav kan utbetala som traktamente utan skatteavdrag kan sammanfattas enligt följande.
- Det ska vara fråga om resa i tjänsten. Med tjänsteresa avses resa som den anställde företagit i sitt arbete, dvs. en av arbetsgivaren beordrad resa.

Övernattning

- Resan ska vara förenad med övernattning. Betalar arbetsgivaren ut traktamente vid s.k. endagsförrättning ska traktamentet

anses som lön.

- 50 km**
 - Resan ska företas till en plats som ligger utanför vanliga verksamhetsorten, dvs. till en plats som är belägen minst 50 km, närmaste färdväg, dels från den anställdes tjänsteställe, dels från hans bostad. Det innebär att även om förrättningsplatsen befinner sig 100 km från ordinarie arbetsplatsen men 45 km från den anställdes bostad kommer eventuellt traktamente att behandlas som lön. Observera att om en person tar anställning hos en arbetsgivare på annan ort än där han är bosatt kan han i vissa fall ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Om arbetsgivaren i sådana fall betalar ut traktamente är det således traktamente vid arbete på vanliga verksamhetsorten som ska behandlas som lön.
- Maximibelopp**
 - Ersättningen får inte överstiga avdragsgilla schablonbelopp. Vid inrikes tjänsteresa medges avdrag med helt maximibelopp vilket motsvarar 200 kr för varje hel dag. Vid utrikes tjänsteresa medges avdrag med helt normalbelopp för varje hel dag.
- Normalbelopp**
 - Normalbelopp fastställs av SKV för varje land. Som halv dag anses avresedagen om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.
- Tre månader**
 - Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än tre månader ska avdragsrätten och därigenom det ”skattefria” traktamentet reduceras. Avdrag medges efter tre månader med 70 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.
- Två år**
 - Om en tjänsteresa är förlagd till en och samma ort längre tid än två år ska avdragsrätten reduceras ytterligare. Avdrag medges efter två år med 50 % av helt maximibelopp respektive normalbelopp.
- Reducerat traktamente**
 - Om arbetsgivaren svarar för den anställdes matkostnader under tjänsteresan ska det ”skattefria” traktamentet reduceras, se nedan vid 6.8.3.4.
- Logi**
 - Arbetsgivaren kan betala hela den logikostnad den anställde haft utan att göra skatteavdrag. Om den anställde inte kunnat visa sina logikostnader kan arbetsgivaren betala natttraktamente med högst 50 % av maximibeloppet respektive normalbeloppet vid utrikes tjänsteresa utan skatteavdrag.

6.8.3.2 Vanliga verksamhetsorten – tjänsteställe

- 50 km**

Som nämnts är ett villkor för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa att förrättningen är förlagd till en plats utanför den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 km från den

anställdes tjänsteställe. Med vanliga verksamhetsorten likställs ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes bostad (12 kap. 7 § IL). Det innebär att den anställda oftast har två vanliga verksamhetsorter, som delvis kan sammanfalla.

Tjänsteställe

Begreppet tjänsteställe är definierat i 12 kap. 8 § IL som den plats där arbetstagaren fullgör huvuddelen av sitt arbete. För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Chaufförer, montörer m.fl.

I vissa fall sker arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, vilket kan gälla för t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. som vanligen inte har någon fast arbetsplats. För dessa anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter.

Byggnadsarbetare

Om arbetet på varje arbetsplats pågår under begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den anställdes bostad anses som tjänsteställe.

Reservofficerare, nämndemän m.fl.

För vissa ytterligare kategorier arbets- eller uppdragstagare anges i lagtexten att bostaden ska anses som tjänsteställe. Det gäller reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd.

För den som har bostaden som tjänsteställe innebär det att de resor han företar till olika arbetsplatser är att anse som tjänsteresor. En tjänsteresa anses påbörjad respektive avslutad vid den anställdes tjänsteställe eller hans bostad beroende på var den faktiskt påbörjats eller avslutats.

6.8.3.3 Tjänsteresa längre tid än tre månader/två år

Om en tjänsteresa pågår längre tid än tre månader på en och samma ort ska avdraget för ökade levnadskostnader avseende måltider och småutgifter reduceras. Skälet till detta är att den som vistas under så lång tid på samma ort anses ha acklimatiserat sig på arbetsorten. Resenären förmodas ha ordnat sin dagliga tillvaro på sådant sätt att han kunnat minska sina måltidskostnader. Reglerna gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa.

Tillfälligt arbete

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort längre tid än tre månader i en följd ska enligt 12 kap. 6 § IL rätten till avdrag bedömas och beräknas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§. Det ska alltså

vara fråga om ett arbete på annan ort som är kortvarigt. Om det inte är kortvarigt ska det typiskt sett vara tidsbegränsat till sin natur. Med kortvarigt brukar avses en tid som inte överstiger två år. Dessutom är en förutsättning för avdragsrätt att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte skett och att övernattnings görs på arbetsorten (se också prop. 1998/99:83).

Tre månader

Arbetsgivaren kan efter tre månader betala ut traktamente utan att göra skatteavdrag och utan att betala arbetsgivaravgifter om traktamentet inte överstiger 70 % av helt maximibelopp vid inrikes tjänsteresa eller 70 % av normalbeloppet för respektive land vid utrikes tjänsteresa.

Två år

Pågår tjänsteresan längre tid än två år på en och samma ort ska avdraget reduceras ytterligare. Arbetsgivaren kan efter två år betala ut högst 50 % av maximibeloppet/normalbeloppet utan skatteavdrag och avgifter. En förutsättning är att det verkligen är fråga om en tjänsteresa och att den anställde inte ska anses ha sitt tjänsteställe där arbetet utförs, dvs. reglerna om tillfälligt arbete på annan ort i 12 kap. 18 § IL är tillämpliga.

Tremånadersperiodens beräkning

Fråga uppstår ibland hur tremånadersperioden ska beräknas. I lagtexten sägs att en löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbete förläggs till annan ort i minst fyra veckor (12 kap. 6 § IL). Det kan ibland vara problematiskt att avgöra om avbrottet i tjänsteresan är av sådant slag, att när den återupptas på den tidigare förrättningsorten fråga är om en ny tjänsteresa eller en fortsättning av den tidigare resan.

Om avbrottet i tjänsteresan beror på att arbetet på annan ort pågår kortare tid än fyra veckor eller om avbrottet beror på semester, sjukdom eller annan frånvaro, som kan pågå längre än fyra veckor, ska avbrottet innebära att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. I RSV:s allmänna råd (RSV 2003:27) anges följande beträffande förlängning av tremånadersperioden.

”Vid kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder bör tremånadersperioden förlängas i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte utbetalats under uppehållet.

Förlängning av tremånadersperioden bör bli aktuell endast om uppehållet sker under tid när den anställde skulle ha arbetat.

Tremånadersperioden bör således inte förlängas med t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag–fredag.”

I RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor m.m. (RSV M 2003:15) ges följande

exempel på tillämpning av reglerna om uppehåll i löpande förrättning:

”Exempel 1: Den anställde är på tjänsteresa i fyra månader. Varje helg åker han hem till sin bostad. Någon förlängning av tremånadersperioden med lördagarna och söndagarna sker inte.”

”Exempel 2: Den anställde är på tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Efter cirka en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

| | |
|---|--|
| Tre veckor semester eller sjukdom utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med tre veckor |
| Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med fem veckor |
| Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente | Tremånadersperioden förlängs med två veckor |
| Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller på annan ort | Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten” |

Någon reduktion av avdraget för logikostnader ska inte göras. Avdrag för logi medges med verkliga kostnaden eller om den inte visas med 50 % av maximibeloppet eller normalbeloppet.

6.8.3.4 Reduktion för kost

Måltider

Traktamentets funktion är att ersätta arbetstagarens ökning av levnadskostnaderna när han arbetar på annan ort. Ökningen av levnadskostnaderna avser förutom logi främst måltidskostnader. Av dagtraktamentet anses 90 % avse måltider, varav dagens två huvudmål avser 35 % vardera och frukost 20 %. Återstående 10 % ska täcka diverse småutgifter som telefon, dagstidningar och liknande.

Småutgifter

Om arbetsgivaren svarar för måltidskostnaderna innebär det följaktligen att den anställde inte drabbas av någon kostnadsökning för måltider. Om arbetsgivaren svarar för alla måltider ska därför avdraget minska med 90 %. Arbetsgivaren kan därför betala ut endast 10 % av maximibeloppet för varje hel dag utan att göra skatteavdrag. Reduktionen som således är procentuell innebär att reduktion görs med olika belopp för samma måltid beroende på om det är fråga om hel eller halv dag, om det gäller traktamente efter tre månader eller efter två år.

Utrikes

Observera att när reducering görs för kost vid utrikes tjänsteresa

Inrikes

ska reducering ske med 85 % om arbetsgivaren svarat för alla måltider. Reducering för lunch och middag görs med 35 % vardera och för frukost med 15 %.

RSV har i sina allmänna råd (RSV 2003:27) en tabell som visar med vilka belopp reducering ska göras beroende på vilket traktamentsbelopp som skulle gälla utan reducering:

| | Schablonavdrag för ökade levnadskostnader | | | |
|---------------------------|---|--------|--------|-------|
| | 200 kr | 140 kr | 100 kr | 60 kr |
| Minskning för: | Minskning bör ske med: | | | |
| Frukost, lunch och middag | 180 kr | 126 kr | 90 kr | 54 kr |
| Lunch och middag | 140 kr | 98 kr | 70 kr | 42 kr |
| Lunch/middag | 70 kr | 49 kr | 35 kr | 21 kr |
| Frukost | 40 kr | 28 kr | 20 kr | 12 kr |

Kostförmån

Reduktionen av det avdragsgilla beloppet när arbetsgivaren svarar för måltidskostnaden beror på att den anställda inte har några ökade matkostnader. Då den anställda över huvud taget inte har någon kostnad för de måltider arbetsgivaren betalat har han i praktiken fått en inbesparing i de levnadskostnader han normalt har. Den fria kosten ska därför dessutom utlösa förmånsbeskattning. Fri kost värderas som ovan sagts (avsnitt 6.8.2.1) efter schablon. Samma schablon gäller vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa och oavsett måltidens standard.

Observera att det finns vissa undantag från skyldigheten att reducera för kost och det finns även undantag från reglerna om förmånsbeskattning för fri kost.

Allmänna transportmedel

Undantagen innebär att reducering av det avdragsgilla beloppet inte ska göras för kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa. Detta gäller bara när sådan kostförmån är skattefri, vilket inträffar när kosten ingår obligatoriskt i biljettpriset. Det krävs således att färdbiljetter för samma slag av resa inte kan köpas exkl. måltider. För den som exempelvis reser i första klass får därför inte en förstaklassbiljett kunna köpas till ett lägre pris utan kost.

Hotellfrukost

Fri hotellfrukost som ingår obligatoriskt i rumspriset ska däremot reducera traktamentet trots att frukosten är en skattefri förmån. Redan tillhandahållandet av frukosten innebär att den anställda inte kan anses ha någon kostnad för frukost. Den omständigheten att den anställda frivilligt avstår från att åtnjuta frukosten innebär inte att reduktion av traktamentet kan underlåtas. Observera dock att om

den anställde på grund av tidsmässiga skäl inte kunnat åtnjuta kostförmånen ska någon reducering inte göras. Resenären kan t.ex. på grund av arbetet vara tvungen att lämna hotellet före den tidpunkt frukost serveras. Det kan då inte anses att kostförmånen tillhandahållits den anställde (jfr prop. 1992/93:127 s. 57).

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i samband med att kost åtnjuts eller erbjuds vid tjänsteresor.

| | Skatte- plikt | Reduktion |
|---|--------------------------|------------------|
| Kost i samband med tjänsteresa | ja | ja |
| ”Obligatorisk” hotellfrukost, har åtnjutit eller frivilligt avstått | nej | ja |
| Förhindrad att åtnjuta frukosten | nej | nej |
| ”Obligatorisk” kost på transportmedel | nej | nej |
| Kost vid representation (intern och extern representation) | nej | ja |
| Bjuden av affärskontakt | nej | ja |

Exempel

1) A påbörjar en tjänsteresa till Örebro från sin arbetsplats i Göteborg kl. 11.00 en måndag. Resan avslutas kl. 18.00 följande dag. A betalar hotellet samt för middag på måndag och lunch på tisdag med arbetsgivarens kreditkort. Måltidskostnaderna uppgår till sammanlagt 300 kr. Frukost ingår obligatoriskt i rumspriset. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndagen räknas som hel dag. ”Skattefritt” traktamente är 130 kr (= 200–70). Som lön tas upp 170 kr (= 300–130). Tisdagen räknas som halv dag. ”Skattefritt” traktamente: 45 kr (= 100–35–20). Lön: 257 kr (300–45). Därutöver ska kostförmån med 62 kr för vardera dagen redovisas.

2) B reser med egen bil från bostaden måndag kl. 08.00 till en ort belägen 30 mil från såväl bostad som arbetsplats. Resan avslutas i bostaden på onsdag kl. 18.30. Arbetsgivaren svarar för kostnader för middag på måndag och tisdag. Hotellfrukost ingår obligatoriskt i rumspriset. B hinner inte äta hotellfrukost på onsdagen då han pga. arbetet måste lämna hotellet redan före kl. 06.00. Arbetsgivaren betalar enligt avtal ut 300 kr per dag i traktamente samt efter rese-räkning milersättning för 70 mil med 25 kr/mil, summa 1 750 kr.

Arbetsgivaren ska redovisa enligt följande. Måndag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 130 kr (200–70), lön 170 kr (300–130). Tisdag, hel dag, ”skattefritt” traktamente: 90 kr (= 200–110), lön 210 kr (300–90). Onsdag, halv dag, ”skattefritt” traktamente: 100 kr, ingen reducering för frukost då B varit förhindrad att åtnjuta den. Lön 200 kr (= 300–100). Dessutom ska kostförmån beräknas för två måltider = 124 kr. Av bilersättningen ska 630 kr jämföras med lön (= 70 x 9). Av kostnadsersättningar på sammanlagt 2 650 kr ska 1 210 kr behandlas som lön. Underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter blir för denna tjänsteresa 1 334 kr (=1 210 + 124).

6.8.3.5 Utrikes tjänsteresa

Normalbelopp

Vid utrikes tjänsteresa gäller samma grundregler som vid inrikes resa. I stället för att avdragsrätten är kopplad till ett maximibelopp gäller här i stället ett normalbelopp som SKV årligen fastställer för varje land. De som gäller för 2004 finns i RSV:s allmänna råd (2003:31 med ändringar i SKV A 2004:6).

Tidsgränser

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma tidsgränser som vid inrikes tjänsteresa. Som hel dag anses sålunda även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare medges avdrag med halvt normalbelopp för avresedagen. För hemresedagen medges avdrag med halvt normalbelopp om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Vistelse i flera länder samma dag

Problemet kan uppstå när en anställd under samma dag befinner sig i olika länder. Av 12 kap. 12 § IL framgår att principen då är att arbetsgivaren ska tillämpa normalbeloppet för det land där den anställde har tillbringat den längsta tiden av dagen. Med dag avses här tiden mellan kl. 06.00–24.00 lokal tid. Vid avrese- eller hemkomstdagen kan det innebära att största delen av tjänstereisetiden har tillbringats i Sverige. Då ska reglerna för inrikes resa tillämpas, dvs. avdraget får för dessa dagar inte överstiga maximibeloppet eller del av detta.

När det gäller att avgöra i vilket land som den anställde har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag ska inte den tid som resenären tillbringar på flygplan eller båt vid färd mellan flygplatserna eller hamnarna räknas in i vistelsen i något av länderna. Samma gäller beträffande tid för mellanlandning för tankning eller liknande eller för byte till eller från inrikes flyg.

Om resenären tillbringar hela dagen (kl. 06.00–24.00) på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt betingat av prisläget i något visst land, ska reglerna för inrikes resa tillämpas för den dagen.

Traktamente utan skatteavdrag kan utbetalas med högst ett maximibelopp, 200 kr. Detta torde bara inträffa vid båtresor och mycket långväga flygresor.

Exempel

Utrikes tjänsteresa där såväl mat på flyg som hotellfrukost ingår obligatoriskt i priset. C betalar själv sina övriga måltider. Resan börjar i bostaden måndag kl. 09.00. Flyg från Arlanda avgår kl. 13.00 och anländer till Moskva kl. 18.00 lokal tid. Onsdag kl. 10.00 avreser C från Moskva till Berlin, dit han anländer kl. 12.00 lokal tid. Torsdag kl. 15.00 avreser C från Berlin och anländer till Arlanda kl. 17.00. C avslutar resan i bostaden kl. 20.00.

Arbetsgivaren kan betala ut följande traktamenten utan skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Måndag: normalbeloppet för Ryssland 938 kr då han tillbringat 6 timmar (18.00–24.00) i Ryssland. Tiden i Sverige är 4 timmar (9.00–13.00).

Tisdag: 797 kr vilket motsvarar normalbeloppet reducerat med 15 % för frukost.

Onsdag: 465 kr vilket motsvarar normalbeloppet för Tyskland, reducerat för frukost.

Torsdag: 465 kr, då längst tid av dagen tillbringats i Tyskland.

6.8.3.6 Övriga kostnadsersättningar

Bestämmelser om skatteavdrag från andra ersättningar för kostnader i arbetet än de som avser avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa finns i 8 kap. 20 § SBL. Där anges:

1. Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen ska skatteavdrag beräknas på hela ersättningen.
2. Om det är uppenbart att ersättningen överstiger det belopp som mottagaren får dra av vid inkomsttaxeringen, ska skatteavdrag beräknas på den överskjutande delen.

Arbetsgivaravgifter

Uppenbart inte avdragsgillt

Samma regler finns också för beräkning av arbetsgivaravgifter i 2 kap. 11 § SAL som hänvisar till 8 kap. 19 och 20 §§ SBL.

Det kan exempelvis inträffa att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättning enligt någon schablon även till anställda som inte har motsvarande kostnader. Det måste då för arbetsgivaren vara uppenbart att mottagaren inte har rätt till avdrag vid taxeringen.

Arbetsgivaren måste vid utbetalningstillfället pröva om ersättningen avser avdragsgilla utgifter i arbetet som den anställda kan bedömas ha. Finner han att så inte är fallet ska arbetsgivaren behandla ersättningen som lön, dvs. göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter samt redovisa ersättningen på kontrolluppgift som kontant lön. Om arbetsgivaren betalar ersättning för resor till och från arbetet kan visserligen kostnaden vara avdragsgill för mottagaren men kostnaden utgör en privat levnadskostnad och inte en kostnad i arbetet. Ersättningar för privata levnadskostnader jämställs med lön.

Uppenbart överstigande avdragsgillt belopp

Enligt punkten 2 i ovannämnda bestämmelse i SBL ska arbetsgivaren göra skatteavdrag (och betala arbetsgivaravgifter) på den del av utbetald kostnadsersättning som uppenbart överstiger avdragsgillt belopp. Det som här avses är således en ersättning för kostnader i arbetet men där ersättningens storlek anger att viss del av beloppet utgör förtäckt lön.

Bilersättning

Det mest uppenbara exemplet på detta är bilersättningar för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten. Den som reser i tjänsten med egen bil har rätt till avdrag med 16 kr per mil och den som gör tjänsteresor med förmånsbil och själv svarar för drivmedelskostnaderna har rätt till avdrag med 6 kr per mil för dieselbränsle och med 9 kr per mil för bensin och annat drivmedel. Om arbetsgivaren betalar ut högre milersättningar, vilket är mycket vanligt pga. bestämmelser i kollektivavtal, är det uppenbart för arbetsgivaren att kostnadsersättningen överstiger vad som är avdragsgillt för mottagaren.

Telefonersättning

Ett annat vanligt exempel på kostnadsersättningar som kan innehålla sådan överkompensation som ska behandlas som lön är telefonersättningar. En anställd kan ha sådana arbetsuppgifter som innebär att han från sin bostad och med sitt privata abonnemang ringer tjänstesamtal, exempelvis utrikes i en viss omfattning. Arbetsgivarens eventuella kostnadsersättning för detta är att anse som ersättning för kostnad i arbetet. Eftersom man numera kan få specificerade telefonräkningar finns inte längre skäl för arbetsgivare att betala ut telefonersättning enligt schablon. Den verkliga kostnaden för tjänstesamtalen går att få fram på ett enkelt sätt.

6.8.3.7 Avgifter i samband med tjänsten

Enligt huvudregeln är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag enligt den skattetablell som gäller för den anställda. Om den anställda har rätt till avdrag vid taxeringen får arbetsgivaren inte ta hänsyn till detta såvida inte arbetstagaren visar upp ett beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Från denna huvudregel finns undantag i 8 kap. 21 § SBL enligt vilka arbetsgivaren självmant får beakta vissa avgifter

i samband med tjänsten som arbetstagaren kan ha.

De avgifter som ska räknas av från ersättningen för arbetet är:

1. avgifter som arbetstagaren i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, och
2. avgifter som arbetstagaren betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänsten.

Arbetstagaren har rätt till avdrag för sådana avgifter som avses enligt 1 ovan (12 kap. 34 § IL). Eftersom avgifterna betalas i samband med tjänsten har arbetsgivaren kännedom om avgiftens storlek och kan därför undanta avgiften vid beräkningen av skatteavdraget.

Tagits i samband med tjänsten

Vad som avses med försäkring ”som tagits i samband med tjänsten” framgår av 58 kap. 7 § IL. Där sägs att med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänsten och som den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att betala samtliga premier för. Beträffande sjuk- eller olycksfallsförsäkring sägs i 10 kap. 7 § IL att en sådan försäkring anses ha tecknats i samband med tjänst om arbetsgivaren ska betala premierna för försäkringen och anmälan görs till försäkringsbolaget om att försäkringen tecknats i samband med tjänst. Övergångsregler finns uttryckligen angående avdrag för sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tagits enligt äldre regler, där även arbetstagaren kunde vara skyldig att betala premie och detsamma torde, på grund av mer allmänna övergångsregler, gälla i fråga om pensionsförsäkringar (prop. 1996/97:100 s. 560). Eftersom arbetsgivaren har kännedom om avgifternas storlek kan han vid beräkning av skatteavdraget minska lönen med avgiften.

6.8.3.8 Hemresor

En hemresa per vecka

På ansökan kan SKV besluta att arbetsgivaren får undanta ersättning för eller förmån av fria hemresor med allmänna kommunikationer vid beräkningen av skatteavdrag (8 kap. 23 § SBL). Det ska således finnas ett beslut från SKV för att arbetsgivaren ska ha rätt att göra sådant undantag.

Grunden till bestämmelsen finns i avdragsrätten för hemresor som är reglerad i 12 kap. 24 § IL. Där anges att den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där han eller hans familj bor har rätt till avdrag för en hemresa i veckan om avståndet är mer än 50 km. Avdrag medges bara för resor inom EES-området. Genom

en lagändring som trädde i kraft 2004 gjordes ett förtydligande i bestämmelsen i IL som anger att avdrag bara får göras om resorna företagits mellan två platser inom EES-området (SFS 2003:745, prop. 2002/03:123)

**Billigaste färd
Även flyg**

Även den som är ensamstående har rätt till avdrag för hemresor. Däremot medges inte avdrag för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne. Resorna ska i regel företas med billigaste färd. Avdrag medges dock för resa med tåg eller flyg om kostnaden inte är oskälig.

**Arbetsgivar-
avgifter ska
betalas**

Observera att ifrågavarande kostnader för hemresor är att anse som privata levnadskostnader för den anställde. Det innebär att ersättningen för dessa kostnader ska jämföras med lön och därför vara underlag för arbetsgivaravgifter även i de fall SKV beslutat att arbetsgivaren inte ska göra skatteavdrag från ersättningen eller förmånen. Arbetsgivaren ska redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller skattepliktig förmån.

Utförligare beskrivning av avdragsrätten för den anställde finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, avsnitt 19.4. Se också RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (RSV M 2003:15).

6.8.3.9 Inställelseresor

Skatteavdrag ska inte göras från ersättning som ges för s.k. inställelseresa. Detta framgår av 8 kap. 24 § SBL, där det sägs att hänsyn inte ska tas för ersättning för resa i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning eller uppdrag. Det samma gäller för förmån av fri sådan resa. Med tillträddande respektive frånträddande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början respektive den sista resan när anställningen eller uppdraget upphör. Bestämmelsen avser också resor mellan två platser inom EES-området.

Ersättning är lön

Ersättning för eller förmån av inställelseresor är normalt skattepliktig för mottagaren (se om undantag nedan vid kantrubriken skattefri inställelseresa). Arbetsgivaren ska därför redovisa ersättningen på kontrolluppgiften som kontant lön eller förmån. För mottagaren utgör kostnaden en privat levnadskostnad, således inte en kostnad i arbetet. På grund av detta ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter på förmånen eller ersättningen.

Den som haft kostnader för inställelseresor har rätt till skäligt avdrag (12 kap. 25 § IL).

Skattefri

Genom en lagändring (2003:745, prop. 2002/03:123) som trätt i kraft den 1 januari 2004 infördes ett nytt lagrum, 11 kap. 26 a § IL. Enligt bestämmelsen ska förmån av eller ersättning för

inställelseresa

inställelseresa eller arbetsresa inte tas upp till beskattning om andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Skattefriheten gäller dock bara om resan företagits mellan två platser inom EES-området.

Bakgrunden till lagändringen är den kritik som riktats mot att avdragsbegränsningen (7 000 kr) i vissa fall innebär att någon avdragsrätt inte uppkommer för utgifter för inställelseresor. Det gällde exempelvis den som fick resan betald för att delta i ett TV-arrangemang som debattpublik, men som på grund av avdragsbegränsningen inte kan göra motsvarande avdrag för reseutgifterna. Detta innebär att den medverkande i praktiken "fick betala" för sin medverkan i TV-programmet, om inget arvode utgår för deltagandet.

**Skattefri
arbetsresa**

Skattefriheten gäller som nämnts också för arbetsresor, dvs. under förutsättning att den enda ersättning för arbetet är att få resan betald. För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna ska hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. 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 om den kan anses föranledd av den andra verksamheten.

6.8.3.10 Intervjuresor

**Ersättning är
skattefri**

Har arbetsgivaren bekostat eller betalat ut ersättning för resa till eller från anställningsintervju ska skatteavdrag inte göras från ersättningen. Någon bestämmelse om detta finns inte i SBL eftersom sådan ersättning eller förmån är skattefri enligt 11 kap. 26 § IL. Det innebär också att ersättningen inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

Med anställningsintervju menas en intervju som görs vid en personlig inställelse innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan parterna. Det ska vara fråga om en intervju som har till syfte att bedöma om den intervjuade personen ska erbjudas en viss anställning eller visst uppdrag.

Ersättningen är skattefri när den avser resor inom EES-området. Kostnadsersättningen är skattefri till den del den inte överstiger den verkliga resekostnaden eller beträffande bilresor, inte överstiger 16 kr per mil.

6.9 Kostnadsavdrag

Bestämmelser om kostnadsavdrag finns i 8 kap. 22 § SBL och

| | |
|--|--|
| Schabloner | <p>innebär att arbetsgivaren i vissa fall får ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag. För arbetstagare som tillhör vissa angivna yrkesgrupper har SKV fastställt schabloner som anger storleken av kostnadsavdraget i viss procent av ersättningen för respektive yrkesgrupp. För de fall sådan schablon är tillämplig kan arbetsgivaren tillämpa schablonen utan särskilt beslut från SKV. För övriga fall, dvs. när schablon inte finns, är en förutsättning för rätt till kostnadsavdrag att myndigheten på ansökan från arbetsgivaren fattat beslut om att kostnadsavdrag får göras vid beräkning av skatteavdraget. Motsvarande regler finns även för beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter (se avsnitt 8.2.6.2). Bestämmelserna om kostnadsavdrag vid beräkningen av skatteavdrag tillkom 1993 i samband med F-skattereformen för att harmonisera med de sedan tidigare gällande bestämmelserna om kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter.</p> |
| Beslut från SKV | |
| Ersättning till juridisk person | <p>Observera att reglerna om kostnadsavdrag endast är tillämpliga på ersättning för arbete till fysisk person. När betalning för arbete görs till en juridisk person, som inte har F-skatt, ska skatteavdrag göras med 30 % av ersättningen (8 kap. 8 §). I underlaget för skatteavdrag ska inte ingå specificerade kostnader för material och dylikt. Ej heller ska moms, om den specificerats på en faktura ingå i underlaget för skatteavdrag. Om den juridiska personen har kostnader i arbetet som inte särskilt specificerats kan betalningsmottagaren ansöka om beslut om särskild beräkningsgrund eller ändrad beräkning av skatteavdrag. Se om dessa bestämmelser i avsnitt 6.5.6.</p> |
| Kostnadsavdrag – kostnadsersättning | <p>Om arbetsgivaren vid sidan av lönen eller annan ersättning för arbete också betalar särskild ersättning för kostnader i arbetet ska som framgår av avsnitt 6.8.3 skatteavdrag inte göras på den särskilda ersättningen. Det är mycket viktigt att skilja bestämmelserna om kostnadsersättningar från reglerna om kostnadsavdrag. Kostnadsavdrag kan komma i fråga när en arbetstagare har kostnader i arbetet som han inte ersätts särskilt för av arbetsgivaren. För att undvika att uttaget av preliminär skatt blir för högt i sådana fall finns olika möjligheter att ta hänsyn till kostnaderna i arbetet. När det gäller lön från en huvudarbetsgivare, dvs. den som betalar ut arbetstagarens huvudsakliga inkomst av arbete, har arbetstagaren möjlighet att begära beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) enl. 8 kap. 29 § SBL. En arbetsgivare är skyldig att följa SBL:s principer om skatteavdrag. Arbetsgivaren får inte efterkomma en begäran från arbetstagaren att ta hänsyn till de avdrag i taxeringen arbetstagaren uppger sig ha rätt till. Det finns dock undantag från denna huvudprincip. Undantagen avser avgifter i samband med tjänsten enligt 21 § (se avsnitt 6.8.3.7) samt reglerna om kostnadsavdrag i 22 § till den del</p> |

de avser kostnadsavdrag enligt schablon.

Det finns enligt 22 § tre förutsättningar för att en arbetsgivare ska kunna ta hänsyn till arbetstagarens kostnader i arbetet. Dessa är

1. att arbetstagaren är en fysisk person som får dra av kostnaderna vid inkomsttaxeringen,
2. att kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 % av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under inkomståret samt
3. att SKV på ansökan från arbetsgivaren beslutat om hur kostnaderna ska beräknas. Om det finns en fastställd schablon för hur kostnaderna ska beräknas krävs inget beslut.

Handelsresande

Särskilda beslut om kostnadsavdrag är inte så vanligt förekommande hos SKV, vilket beror på att arbetsgivare i regel betalar ut kostnadsersättningar för att täcka den anställdes avdragsgilla kostnader. Som exempel på när kostnadsavdrag förekommer kan nämnas resande säljare vilkas inkomster i huvudsak baseras på provisioner och där provisionen är avsedd att täcka även säljarens kostnader i arbetet. SKV måste i sitt beslut om kostnadsavdrag ta hänsyn till säljarens samtliga avdragsgilla kostnader i arbetet såsom rese- och logikostnader samt ökade levnadskostnader i övrigt. Säljarens senast avgivna självdeklaration bör här kunna ge vägledning. Beslutet utformas ofta så att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter ska betalas på en viss procentuell andel av provisionen. Kostnaderna måste uppgå till minst 10 % av ersättningen för att kostnadsavdrag ska kunna medges. Observera att det endast är avdragsgilla kostnader i arbetet som får beaktas. Avdragsgilla kostnader för t.ex. resor till och från arbetet eller för hemresor får inte undantas från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Schablonavdrag

Med stöd av 2 kap. 21 § SAL fastställer SKV vissa schablonavdrag för beräkning av arbetstagares utgifter i viss verksamhet. Schablonavdragen ska enligt lagtexten avse bestämda yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga utgifterna inom respektive grupp.

SKV utfärdar årligen föreskrifter om kostnadsavdrag att tillämpas vid beräkning av underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Enligt de för 2004 gällande föreskrifterna, RSFS 2003:28, får arbetsgivare vid beräkningen göra kostnadsavdrag från utgiven bruttolön eller bruttoersättning till följande yrkesgrupper och med följande procenttal.

- För musiker och sångartister med 30 procent av ersättningen.
- För hemarbetare hos industriföretag m.fl. som håller med egen

maskin för sömnad och dylikt med 15 procent av bruttolönen.

- För försäljare inom gravvårdsbranschen med 15 procent av bruttolönen
- För fritidsombud hos försäkringsbolag med 30 procent av bruttolönen.
- För skogshuggare som håller egen motorsåg med 15 procent av bruttolönen.
- För skogskörare som håller egen häst och eget fordon med 35 procent av bruttolönen.
- För skogskörare som håller egen skogsbruksmaskin eller egen jordbrukstraktor medges kostnadsavdrag enligt vissa beräkningsmodeller som framgår av föreskriften.

Sångare

Eftersom det här är fråga om schablonavdrag gäller schablonerna oavsett om arbetstagarens verkliga utgifter i arbetet är lägre eller högre än schablonavdraget. Om exempelvis en uppdragsgivare betalar ut ersättning till en sångare som uppträder på en av uppdragsgivaren arrangerad visafon, har utbetalaren rätt att göra kostnadsavdrag med 30 % från bruttoersättningen vid beräkningen av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag även om sångaren såvitt kan bedömas överhuvudtaget inte har några utgifter för uppdraget.

Kontrolluppgift

Observera att utbetalaren ska redovisa hela ersättningen, före kostnadsavdrag, som bruttolön på kontrolluppgiften. Reglerna om schablonavdrag i SBL och SAL innebär inte att betalningsmotagaren har rätt till avdrag enligt schablon vid inkomsttaxeringen. Han har att i vanlig ordning yrka avdrag för sina verkliga kostnader.

Avdrag vid inkomsttaxeringen

Beräkning av schablonavdraget

Gemensamt för reglerna om schablonavdrag gäller, enligt föreskriften, att om arbetsgivaren har betalat ersättning för andra kostnader än traktaments- och resekostnadsersättning vid tjänsteresa eller på annat sätt slutligen stått för kostnaderna i tjänsten, ska ersättningen respektive värdet av kostnadstäckningen räknas av från kostnadsavdraget. Detta är en viktig regel för att undvika missbruk. Bestämmelserna gäller såväl för den som tillfälligt anlitar en arbetstagare som den som har en heltidsanställd arbetstagare som omfattas av schablonreglerna. Om exempelvis ett aktiebolag i musikbranschen med anställda musiker också har kostnader för de instrument musikerna använder ska schablonavdraget reduceras med dessa kostnader. Den omständigheten att arbetsgivaren betalar traktamente eller resekostnadsersättning till arbetstagarna ska, som framgått ovan, inte medföra schablonavdraget ska reduceras.

I det följande ges några exempel på tillämpningen av reglerna om kostnadsavdrag.

Exempel 1

Om utbetalaren gett ut kostnadsersättning så ska de faktiska kostnaderna minska med kostnadsersättningen uppgå till minst 10 % av lönen exklusive kostnadsersättningen.

| | |
|--------------------|---------------|
| Lön | 100 000 |
| Kostnadsersättning | 30 000 |
| Faktiska kostnader | <u>40 000</u> |
| Kostnadsavdrag | 10 000 |

I detta fall medges kostnadsavdrag.

Exempel 2

Har den anställde flera anställningar proportioneras kostnaderna om kostnaderna inte kan fördelas på respektive arbetsgivare.

Arbetsgivare A betalar ut 30 000 kr och arbetsgivare B 70 000 kr, summa löner 100 000 kr. Kostnaderna som kan hänföras till båda uppdragen beräknas till 15 000 kr.

Arbetsgivare A medges kostnadsavdrag med 30 000/

$$100\ 000 \times 15\ 000 = 4\ 500\ \text{kr},$$

Arbetsgivare B medges kostnadsavdrag med 70 000/
 $100\ 000 \times 15\ 000 = 10\ 500\ \text{kr}.$

Exempel 3

Arbetsgivare A betalar ut 25 000 kr och kostnadsersättning med 15 000 kr. Från övriga arbetsgivare får den anställde 75 000 kr i lön och 5 000 kr i kostnadsersättning.

Den anställdes sammanlagda avdragsgilla kostnader i arbetet uppgår till 51 000 kr och kan inte fördelas mellan arbetsgivarna.

Arbetsgivaren A kan inte medges kostnadsavdrag eftersom kostnaderna exklusive kostnadsersättningen inte uppnår minst 10 % av lönen:

$$25\ 000 + 15\ 000 / 25\ 000 + 15\ 000 + 75\ 000 + 5\ 000 \times 51\ 000 = 17\ 000\ \text{kr}$$

Av de sammanlagda kostnaderna kan 17 000 kr således hänföras till arbetsgivare A. Beloppet ska reduceras med kostnadsersättningen från A, 15 000 kr. Återstoden 2 000 kr är mindre än 10 % av lönen exkl. kostnadsersättning från A.

Exempel 4

Arbetsgivare A betalar till en anställd X 18 000 kr. Arbetsgivare B betalar 10 000 kr till X och 8 000 kr i kostnadsersättning. Arbetsgivare C betalar 5 000 kr i lön. X har inga kostnader för arbetet hos C. X har kostnader i arbetet åt A och B på sammanlagt 9 000 kr.

A medges kostnadsavdrag enligt följande

$$18\,000 / (18\,000 + 10\,000 + 8\,000) \times 9\,000 = 4\,500 \text{ kr}$$

B medges kostnadsavdrag enligt följande

$$10\,000 + 8\,000 / (10\,000 + 8\,000 + 18\,000) \times 9\,000 = 4\,500 - 8\,000 = 0 \text{ kr}$$

Eftersom den del av kostnaderna som kan hänföras till B är lägre än kostnadsersättningen från B kan B inte medges något kostnadsavdrag.

6.9.1 Kostnadsavdrag avseende näringsidkare

Reglerna om kostnadsavdrag kan också tillämpas i de fall betalningsmottagaren är en näringsidkare som inte har F-skatt. Förutsättningen är dock att näringsidkaren är en fysisk person, dvs. kostnadsavdrag får inte göras från ersättningar till juridisk person. Samma regler om kostnadsavdrag gäller här som i de fall ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Finns det en fastställd schablon, ska schablonen tillämpas. I övriga fall krävs SKV:s beslut. Myndigheten får härvid ta hänsyn till betalningsmottagarens samtliga vid taxeringen avdragsgilla kostnader i arbetet. Kostnaderna ska normalt ha ett samband med uppdraget i fråga. Hänsyn får därvid tas till direkta driftkostnader för arbetet, såsom för material och liknande samt för uppdragstagarens egna anställda. Näringsidkarens övriga kostnader t.ex. avskrivningar för maskiner och inventarier, hyreskostnader m.m. får beaktas genom att den andel av dessa kostnader som kan hänföras till det aktuella uppdraget proportioneras. Sådana bokslutstransaktioner som avser räntefördelning, avsättning till periodiseringsfonder och expansionsfond m.m. får inte beaktas vid beräkningen av kostnadsavdraget eftersom de inte utgör kostnader i arbetet.

6.10 Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag

6.10.1 Redovisning och betalning

Skattedeklaration

Skatteavdrag görs löpande under inkomståret vid varje tillfälle då utbetalning sker av sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska

göras (5 kap. 1 § SBL). Avdragen skatt ska tillsammans med de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen redovisas till SKV månaden efter ersättningen utgavs och skatteavdraget verkställdes. Redovisningen görs i en skattedeklaration, som lämnas varje månad. Skattedeklarationen innehåller också uppgifter för moms-redovisning.

Rätt redovisningsmånad

Frågan om vilken period som ska anses som rätt redovisningsperiod för avdragen skatt har prövats i RÅ 2002 ref. 96. Bolaget, som målet avsåg, betalade ut löner var 14:de dag. Det innebar att vissa löneutbetalningar ägde rum vid månadsskiftet. Det inträffade ibland att företaget gjorde insättning på sitt arbetsgivarkonto i banken den sista i en månad. Insättningen avsåg de anställdas nettolöner efter skatteavdrag. Överföringen till de anställdas lönekonton skedde efter månadsskiftet. Frågan i målet gällde om skatteavdrag skulle ansetts ha gjorts när arbetsgivaren i sin redovisning bokfört löner och skatteavdrag samt överfört lönebeloppet till sitt arbetsgivarkonto i banken eller när banken, på arbetsgivarens uppdrag, överfört lönebeloppen till de anställdas lönekonton. RR fann att lönen ska anses utbetald när lönebeloppet blir tillgängligt för lyftning på respektive anställds lönekonto (jfr 5 kap. 1 § SBL). Mot bakgrund främst av den vikt som i lagstiftningen fästs vid samordningen av uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter, där redovisningen knutits till den tidpunkt då lönen utgetts, fann RR att skatteavdrag får anses ha gjorts först när lönen betalats ut.

Redovisningen och inbetalningen av de avdragna skatterna görs i klump, dvs. SKV kan inte under inkomståret hänföra visst skatteavdrag till viss person. Det är först i och med att kontrolluppgiften har lämnats som de under inkomståret verkställda skatteavdragen kan gottskrivas den person som fått vidkännas avdragen.

6.10.2 Kontrolluppgift – lön m.m.

Det är kontrolluppgiften som i praktiken avgör vilket skatteavdrag som kommer att tillgodoräknas den skattskyldige. I 11 kap. 14 § SBL sägs att sedan den slutliga skatten bestämts ska SKV göra en avstämning av skattekontot, den årliga avstämningen. Innan avstämningen görs ska verket från den slutliga skatten göra avdrag för bl.a. avdragen A-skatt. Uppgiften om den avdragna skatten hämtar SKV. Regelverket kring lämnande av kontrolluppgifter och vilka uppgifter som ska redovisas i kontrolluppgift behandlas i kapitel 26.

6.10.3 Skattereklamationer

I de fall kontrolluppgift saknas kommer eventuellt avdragen skatt inte att gottskrivas den anställda såvida inte särskilda utred-

ningsåtgärder vidtas. Det är en ganska vanlig arbetsuppgift för skattemyndigheterna att utreda s.k. skattereklamationer. Detta inträffar ofta när den som vidkänts skatteavdrag inte får någon kontrolluppgift när den normalt ska komma. I vart fall när den skattskyldige erhåller sin inkomstdeklaration, där inkomster och skatteavdrag från olika arbetsgivare är förtecknade, konstaterar den skattskyldige att han inte gottskrivits skattebeloppet. Arbetsgivare som under inkomståret försatts i konkurs underlåter i många fall att fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Vid en skattereklamation utreds frågan av det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad om skatteavdrag verkställts och med vilka belopp. Den anställdes lönespecifikationer är här av stor vikt. Arbetsgivare är enligt 5 kap. 12 § SBL skyldiga att vid varje tillfälle som ersättning för arbete betalas ut lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Även uppgifter som kan hämtas från arbetsgivarens bokföring har stor betydelse vid utredningen av en skattereklamation. Vid utredningen görs skillnad på det fallet att den anställde haft företagsledande funktioner och därför haft möjlighet att påverka företagets redovisningar och betalningar respektive det fallet att det är en anställd utan sådant inflytande. I det senare fallet ställs beviskravet lägre vad gäller frågan om skatteavdrag gjorts med de påstådda beloppen.

6.10.4 Vägrad gottskrivning

Den anställde ska som nämnts ovan i regel gottskrivas det skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Gottskrivning ska göras även om arbetsgivaren inte redovisat i skattedeklaration eller inte betalat in den avdragna skatten (jfr. 11 kap. 14 § 1 b) SBL). Denna regel har dock undantag. I RÅ 1987 ref. 83 prövades frågan om en delägare i ett fåmansföretag skulle gottskrivas det på kontrolluppgiften angivna skattebeloppet trots att bolaget vare sig hade redovisat eller betalat någon preliminärskatt för delägaren. Regeringsrätten, som fann att delägaren inte skulle gottskrivas beloppet uttalade följande.

”Frågan i målet är vilka krav som skall ställas på bevisningen om att skatt innehållits, då arbetsgivaren är ett fåmansföretag, i vilket den anställde har ett bestämmande inflytande. En anställd som har ett dylikt inflytande i ett fåmansföretag, får normalt antagas ha goda möjligheter att påverka löneuttag och skattebetalningar som företaget gör samt fullgörandet av företaget åvilande redovisnings- och uppgiftsskyldighet enligt skatte- och uppbördsförfattningarna. Stränga krav måste därför ställas på bevisningen om att skatteavdrag blivit verkställt för en sådan anställd.

När arbetsgivaren varken enligt 55 § uppbördslagen i dess dåvarande lydelse har redovisat något skattebelopp som innehållet eller betalat detta, kan inte enbart den omständigheten att arbetsgivaren i kontrolluppgift till ledning för den anställdes taxering tagit upp beloppet som avdrag för preliminär skatt, anses utgöra bevis för att sådant avdrag verkligen verkställts.”

Av domen kan utläsas att om det inte finns annan bevisning än kontrolluppgift om att skatteavdrag har gjorts ska den som har ett bestämmande inflytande i ett fåmansföretag inte tillgodoräknas skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Detta får anses gälla såvida det inte kan visas att de belopp som redovisats på skattedeklarationerna motsvarar redovisningen av avdragen skatt på kontrolluppgifterna. För gottskrivning av skatt för företagsledare i fåmansföretag bör krävas att skatteavdraget är bokfört i bolaget samt att det vid löneutbetalningstillfället funnits likvida medel i företaget för täckande av bruttolönen.

6.11 Skatteavdrag vid internationellt arbete

6.11.1 Allmänt

Den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Det är inte en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen i Sverige. Av bl.a. administrativa skäl har det dock ansetts nödvändigt att göra vissa undantag i sådana fall då mottagaren inte är bosatt här (prop. 1996/97:100 s. 541 f.). Avdrag för preliminär skatt ska således inte göras från ersättning för arbete som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige eller till utländska juridiska personer, annat än i sådana fall då ersättningen kan hänföras till näringsverksamhet som mottagaren bedriver från fast driftställe här i landet (5 kap. 4 § 1 st. p. 2 och 3 och 2 st. SBL). Detta innebär att skatteavdrag enligt SBL normalt inte ska göras när ersättning för arbete betalas till personer som är begränsat skattskyldiga.

Beträffande inkomst av tjänst från Sverige som tillfaller begränsat skattskyldiga personer ska skatten i stället tas ut som en särskild inkomstskatt, SINK, vilken är en statlig definitiv källskatt. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.11.4 nedan.

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de legala rekvisiten för obegränsad skattskyldighet i 3 kap. 1L är uppfyllt. De grundläggande bestämmelserna finns i 3 kap. 3 § 1L. Enligt dessa bestämmelser gäller obegränsad skattskyldighet för personer som är bosatta i Sverige, för personer

**Obegränsat /
begränsat
skattskyldig**

som stadigvarande vistas här i landet och för personer som har väsentlig anknytning hit.

Bosättning

Uttrycket bosatt syftar på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. personer som är folkbokförda här i landet och som normalt tillbringar dygnsvilan här – även om de tillfälligtvis vistas utomlands eller är utländska medborgare. Den som inte är bosatt i Sverige i egentlig mening kan ändå likställas med den som är bosatt här och behandlas som obegränsat skattskyldig nämligen om han vistas stadigvarande i Sverige – vilket dock kräver en vistelse i Sverige som pågår i sex månader eller mer utan annat än tillfälliga avbrott. Dessutom kan en person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare har varit bosatt här i landet behandlas som obegränsat skattskyldig om han har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömningen av om anknytningen är väsentlig ska hänsyn tas till en rad faktorer, bl.a. om personen har kvar sin åretruntbostad i Sverige, om familjen bor kvar här i landet och om bosättningen utomlands är varaktig, se 3 kap. 7 § IL. Även ekonomiskt engagemang genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt medför väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige kan påverka bedömningen (angående den närmare innebörden av bosättningsreglerna, se Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.1.2).

Stadigvarande vistelse

Väsentlig anknytning

Utländsk juridisk person

Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, åta sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Fast driftställe

Vad som avses med fast driftställe för näringsverksamhet framgår av 2 kap. 29 § IL. Grundregeln är att det måste vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs. Exempel på sådana platser är bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva och plats för byggnads- och installationsverksamhet.

Utländsk arbetsgivare

Endast svenska arbetsgivare är skyldiga att göra skatteavdrag. Med svensk arbetsgivare jämställs utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. En utländsk arbetsgivare som inte har någon affärsenablering i Sverige är däremot inte skyldig att göra skatteavdrag – inte ens om betalningsmottagaren är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Att detta gäller vid betalning av ersättning till i Sverige obegränsat skattskyldiga personer som arbetar utomlands för utländska arbetsgivare framstår som självklart. Men principen gäller även vid betalning av ersättning för arbete till personer som arbetar i Sverige. Frågan är inte uttryckligen reglerad i SBL, men det får på grund av etablerad praxis anses stå klart att en utländsk arbetsgivare är skyldig att

göra skatteavdrag endast när ersättning betalas till personer sysselsatta i näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet (se avsnitt 6.1.1.2 ovan).

Utländska juridiska personer och utomlands bosatta fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige är således inte skyldiga att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete, även om betalningsmottagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige och även om arbetet utförs här. Detta innebär bl.a. att utländska företag och organisationer som endast har s.k. representationskontor i Sverige utan att bedriva näringsverksamhet här inte är skyldiga att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning till anställda i Sverige.

Det krävs alltså att det är fråga om en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) för att skyldighet att göra skatteavdrag ska uppkomma. Det är dock inte ett villkor för skatteavdrag att den faktiska betalningen sker i Sverige. Om t. ex. utbetalning av lön görs av ett ombud eller förmedlare i utlandet för en svensk arbetsgivares räkning så är den svenske arbetsgivaren att betrakta som utbetalare och är följaktligen skyldig att göra skatteavdrag.

När ersättning för arbete betalas av en svensk arbetsgivare (eller av en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige) till person som är obegränsat skattskyldig gäller därmed att preliminär skatt i princip alltid ska betalas enligt reglerna i SBL – således även om arbetet bedrivs utomlands. Vid arbete i utlandet kan dock skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige bortfalla om vissa förutsättningar är uppfyllda. Dessa undantagsregler behandlas i avsnitt 6.11.2 nedan.

6.11.2 Bosättning i Sverige – arbete i utlandet

Reglerna i SBL innebär att en svensk utbetalare (eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige) har en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete till personer som är obegränsat skattskyldiga. Avdragsskyldigheten gäller även om arbetet utförs i utlandet. En utländsk utbetalare som inte har fast driftställe i Sverige är däremot inte är skyldig att göra skatteavdrag, oavsett om arbetet utförs i Sverige eller utomlands. I sådana fall bör den anställde, om han är skattskyldig för inkomsten, debiteras särskild A-skatt.

Det finns dock undantag från skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige vid utlandsarbete. Undantagen beror dels på nationell svensk lagstiftning, dels på Sveriges åtaganden i internationella skatteavtal. Bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för inkomst av anställning som intjänats i utlandet finns i

3 kap. 9–13 §§ IL, sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom gäller att preliminär skatt inte ska betalas i Sverige vid arbete i annat nordiskt land i vissa fall enligt en särskild överenskommelse mellan de nordiska länderna. När dessa regler är tillämpliga kan SKV med stöd av bestämmelser i SBL meddela beslut om att skatteavdrag inte skall göras.

6.11.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller för anställda. Reglerna gäller naturligtvis även för anställda i eget bolag. Reglerna är däremot inte tillämpliga på enskilda näringsidkare.

Som förutsättning för skattebefrielse uppställs bl. a. följande villkor enligt 3 kap. 9 § IL:

- anställningen och vistelsen i utlandet har varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet, eller
- anställningen och vistelsen utomlands har varat minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller på grund av annat avtal än skatteavtal.

Offentligt anställda

För den som är anställd hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på anställda hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan när det är fråga om tjänsteexport, dvs. en från övrig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100).

Sjömän

Varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln gäller beträffande anställda ombord på svenskt fartyg eller ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. För land- och markanställd personal är reglerna däremot tillämpliga.

Inkomst av anställning ombord på utländskt fartyg är dock skattebefriad enligt 3 kap. 12 § IL, på villkor att:

- anställning och vistelse utomlands varat sammanlagt minst 183 dagar under en tolv månadersperiod och
- arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk

utlandsvistelse under en tolvmånadersperiod som räknas.

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och
- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden – Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Beträffande de närmare förutsättningarna för tillämpning av reglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.2.1.1.

Särskilt beslut

Sexmånaders- och ettårsregeln och den särskilda regeln för sjömän är konstruerade som regler om undantag från skattskyldighet, dvs. betalningsmottagaren är, om samtliga villkor är uppfyllda, frikallad från skattskyldighet för den aktuella inkomsten. Som tidigare framhållits är utbetalaren ändå skyldig att göra skatteavdrag. För att minimera antalet återbetalningar av preliminär skatt i situationer där mottagaren inte är skattskyldig för viss ersättning i Sverige kan utbetalaren ges rätt att underlåta att göra avdrag för skatt om SKV i ett särskilt beslut har fastställt att skatteavdrag inte skall göras från viss ersättning.

Av bestämmelserna i 5 kap. 10 § 1 p. SBL framgår att SKV har möjlighet att besluta om att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning om mottagaren preliminärt bedöms vara icke skattskyldig för den i Sverige.

Uppbördsöverenskommelse

Enligt reglerna i 5 kap. 11 § 1 st. 1 p. SBL får SKV besluta om att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete som betalas till arbetstagare som är obegränsat skattskyldig här i landet men utför arbete i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att preliminär skatt ska tas ut i endast en av staterna och där beskattningsrätten i det enskilda fallet preliminärt bedöms tillkomma den andra staten (beträffande den nordiska uppbördsöverenskommelsen se avsnitt 6.11.2.2 nedan).

Ändrad beräkning av skatteavdrag

Även bestämmelserna i 8 kap. 29 § SBL som föreskriver att SKV får besluta om ändrad beräkning av skatteavdrag för att uppnå bättre överensstämmelse med den beräknade slutliga skatten kan bli tillämpliga i detta sammanhang.

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget. Särskild blankett finns för ändamålet (SKV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som

visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet eller intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i verksamhetslandet på sådant sätt som krävs för ettårsregelns tillämpning. Har någon skatt inte betalats i verksamhetslandet när ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag görs kan arbetsgivaren lämna t.ex. ett intyg om att inkomsten kommer att beskattas. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag eller beslut om att skatteavdrag inte ska göras innebär endast ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig. Den slutgiltiga bedömningen görs av SKV vid den årliga inkomsttaxeringen.

**Gul kontroll-
uppgift**

Arbetsgivare som utbetalat arbetsinkomst som inte ska beskattas i Sverige ska redovisa inkomsten på gul kontrolluppgift (SKV 2303) när inkomsten ska läggas till grund för PGI-beräkning. Gul kontrolluppgift ska i andra fall lämnas till ledning för beloppets beskattning utomlands enligt föreskrifterna i RSFS 2002:4 och 12 samt SKVFS 2004:6. Gul kontrolluppgift ska lämnas om det sammanlagda värdet av ersättningar och förmåner är 100 kr eller mer för hela året. Om ersättningarna betalas ut av fysisk person eller svenskt dödsbo och inte är omkostnad i näringsverksamhet är beloppsgränsen 1 000 kr för hela året.

6.11.2.2 Den nordiska uppbördsöverenskommelsen

Trekk-avtalet

Mellan de nordiska länderna har träffats en överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt (det s.k. ”trekk-avtalet”). Överenskommelsen gäller som svensk förordning och återfinns som bilaga 2 till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Överenskommelsen reglerar vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt i vissa fall. Syftet med överenskommelsen är att förhindra att två stater samtidigt kräver preliminär skatt på samma arbetsinkomst, pension eller inkomst av näringsverksamhet.

Överenskommelsen innehåller dels regler om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt, dels regler om överföring av preliminär skatt till en annan stat i de fall det visar sig att inkomst eller pension slutligt beskattats i en annan stat än där preliminär skatt har betalats. Vidare innehåller överenskommelsen regler om meddelanden som ska sändas mellan staterna för tillämpningen av överenskommelsen.

Reglerna om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt är utformade med utgångspunkt i 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet.

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat och vistelsen i arbetsstaten uppgår till högst 183 dagar under en tolv månadersperiod samt ersättningen

betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

NT 1 För att arbetsstaten inte ska ha rätt att kräva preliminär skatt erfordras emellertid att SKV i hemviststaten intygar att preliminär skatt betalats där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (RSV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos den SKV. SKV översänder sedan intyget direkt till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.

NT 2 Belastar ersättningen fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten, har arbetsstaten rätt att kräva preliminär skatt. Om avdrag för preliminär skatt inte görs i hemviststaten ska arbetsstaten underrättas genom blankett NT 2 (RSV 2737). Detta gäller även det fall när arbetstagaren arbetar för arbetsgivare som varken har hemvist i arbetsstaten eller arbetstagarens hemviststat. Beträffande svenska arbetsgivare som sysselsätter personal i annat nordiskt land kan SKV på blanketten NT 2 med stöd av 5 kap. 11 § SBL meddela beslut om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.

NT 3 Om förhållandena ändras i arbetsstaten ska arbetsstaten underrätta hemviststaten om detta, NT 3 (RSV 2743).

NT 4, NT 4S Konstaterar SKV att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan myndigheten hos SKV anhålla om att verket ska begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (RSV 2732) för fysisk person och NT 4S (RSV 2722) för juridisk person. Det från den andra staten överförda beloppet ska gottskrivas såsom i rätt tid erlagd preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 d) SBL).

Överföring av skatt Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har erlagts här, får SKV besluta om att överföring av skatten ska ske till den andra staten (18 kap. 5 § 1 st. SBL). När preliminär skatt ska föras över till annan stat kan överföring ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott (prop. 1996/97:100 s. 618). I andra fall kan överskott på kontot som uppkommit efter nedsättning av svensk skatt tas i anspråk för överföring till annan stat genom beslut av SKV enligt 18 kap. 5 § 2 st. SBL. Bestämmelserna i 18 kap. 7 § 1 st. 2 ger SKV rätt att innehålla överskjutande belopp på skattekontot om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat med stöd av 5 §.

NT 5, NT 5S Det finns även en särskild blankett avsedd för förfrågan om eventuell överföring av skatt till annat land, NT 5 (RSV 2731) för fysisk person och NT5S (RSV 2721) för juridisk person. Blanketterna kan användas när SKV vill bereda den andra staten

tillfälle att begära överföring av skatt som finns i Sverige.

Skulle oenighet råda mellan två stater om i vilken av staterna preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i respektive stat (5 kap. 11 § 3 st. SBL). SKV är behörig myndighet i Sverige.

I ”trekk-avtalet” har också tagits in regler om i vilken stat preliminär skatt ska betalas i avvaktan på att ömsesidig överenskommelse träffas (regler om tolkningsföreträde). Enligt dessa regler ska hemviststaten inte kräva preliminär skatt om arbetsstaten hävdar att det rör sig om utlyrd arbetskraft eller om arbetsgivaren kommer från en tredje stat. Rör oenigheten i stället frågan om vistelsen är kortare eller längre än 183 dagar eller om arbetsgivare har fast driftställe i arbetsstaten, ska arbetsstaten inte kräva preliminär skatt.

6.11.3 Bosättning i utlandet – arbete i Sverige

Närings- verksamhet

Vid utbetalning av ersättning för arbete till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller till en utländsk juridisk person föreligger inte skyldighet att göra skatteavdrag enligt SBL (5 kap. 4 § 1 st. 2 och 3 p). Skatteavdrag ska dock göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet (5 kap. 4 § 2 st.). Med stöd av sistnämnda undantagsregel kan krävas att skatteavdrag görs från ersättning för arbete som betalas till utländska fysiska eller juridiska personer vilka bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här utan att ha F-skattsedel. Enligt gällande bestämmelser föreligger däremot inte skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt vid betalning av ersättning för arbete till utomlands bosatta personer när ersättningen utgör inkomst av tjänst för mottagaren. Detta gäller även när utbetalningen avser ersättning för arbete i Sverige.

Enligt bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 st. 2 p. får SKV besluta om att skatteavdrag inte ska göras i vissa fall när en arbetstagare är bosatt utomlands. Mot bakgrund av regleringen i 5 kap. 4 § 1 st. 2 p. torde dessa bestämmelser sakna praktisk betydelse.

Av 4 kap. 7 § SBL framgår att bl.a. den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, normalt kan ansöka om och tilldelas F-skattsedel. Detta gäller även utländska företag som utövar näringsverksamhet här i landet även om skattskyldighet inte föreligger i Sverige. En svensk arbetsgivare eller uppdragsgivare som anlitar ett utländskt företag bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har åberopat F-skatt för att själv vara säker på att undgå skyldigheten att göra skatteavdrag.

Arbetsinkomster från Sverige som tillfaller begränsat skattskyldiga personer och som inte utgör inkomst av näringsverksamhet

beskattas inte enligt IL. För inkomst av tjänst från Sverige som förvärfvas av fysiska personer som är bosatta i utlandet gäller bestämmelserna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (avsnitt 6.11.4). Dessa speciella regler gäller för de flesta inkomster av allmän och enskild tjänst, pensionsinkomster m.m. Utomlands bosatta artister och idrottsmän med verksamhet i Sverige omfattas dock av ett särskilt regelsystem (se avsnitt 6.11.5).

6.11.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)

Definitiv källskatt

Bestämmelser om beskattning av tjänsteinkomster från Sverige som uppbärs av personer som inte är bosatta här i landet finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den särskilda inkomstskatten är en statlig definitiv källskatt. Detta innebär att det inte föreligger deklARATIONSSKYLDIGHET för inkomst av tjänst för den som är bosatt i utlandet och att taxering av sådan inkomst inte sker i Sverige.

I 2 § SINK klargörs att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

Bosatt utomlands

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Genom hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se ovan avsnitt 6.11.1).

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som ska göra skatteavdrag (9 § SINK).

6.11.4.1 Skattskyldighet

Fysisk person

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är:

- en fysisk person som är bosatt utomlands och som
- uppbär en *enligt SINK skattepliktig inkomst* vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § p. 1 eller 4.

Det första villkoret för att skattskyldighet till särskild inkomstskatt ska föreligga är således att det ska vara fråga om fysisk person. En juridisk person kan överhuvudtaget inte vara skattskyldig enligt SINK.

Dygnsvilan

Det andra villkoret innebär att den fysiska personen ska vara bosatt utomlands (se ovan). Det bör i detta sammanhang framhållas att en utomlands bosatt person som dagligen befinner sig i Sverige (t.ex. för sitt arbete) men som aldrig tillbringar dygnsvilan i Sverige inte anses vistas här stadigvarande och därmed inte heller betraktas som obegränsat skattskyldig. Personen omfattas av SINK:s regler.

Skatteplikt / skattskyldighet

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräknning som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten i fråga inte får vara skattefri enligt 6 § p.1 eller 4 SINK, dvs. inkomsten får inte vara skattefri på grund av 183-dagarsregeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den i stället omfattas av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Skulle däremot en inkomst vara undantagen från skatteplikt enligt andra punkter i 6 § SINK inverkar detta inte på skattskyldigheten som sådan. En utomlands bosatt person som uppbär pension från Sverige som är undantagen från skatteplikt på grund av bestämmelse i skatteavtal (6 § p. 6 SINK) är således ändå formellt skattskyldig för inkomsten enligt 3 § SINK.

Gränsgångare

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark, Finland eller Norge och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i det nordiska skatteavtalet, innebär det ovan sagda att man måste göra skillnad på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader. Beträffande tillämpningen av gränsgångarreglerna hänvisas till Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.3.

Ambassadpersonal

Svenska diplomater i utlandet är obegränsat skattskyldiga och omfattas inte av SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhör svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Det gäller vidare sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de är svenska medborgare och har bott hos honom/henne. Nu angiven personkrets omfattas av bestämmelserna för här i riket bosatta personer (3 kap. 4 § IL). Observera dock att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK.

6.11.4.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt

| | |
|------------------------------------|---|
| Skattepliktig inkomst | Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt fysisk person. De skattepliktiga inkomsterna räknas upp i 5 § SINK och består bl. a. av inkomst från svensk offentlig tjänst (även arbete i utlandet), inkomst från enskild tjänst (endast arbete i Sverige), styrelsearvoden (från svenska bolag), pensioner (från svenska utbetalare), socialförsäkringsersättningar, sjöinkomst från tjänst på svenska fartyg m.m. En detaljerad redogörelse för de skattepliktiga inkomsterna finns i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.5. |
| Skattefritt enligt IL | För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att fråga är om en sådan inkomst som, om den hade uppburits av en här i riket obegränsat skattskyldig, hade varit skattepliktig inkomst av tjänst enligt IL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att sådana belopp och ersättningar som räknas upp i 8 och 11 kap. IL, liksom inkomst av näringsverksamhet, kapital och fastighet aldrig kan falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig. |
| Undantagna från beskattning | <p>I 6 § finns en uttömmande uppräknning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.</p> <p>Enligt 6 § p. 1 är avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst inte skattepliktig om</p> <ul style="list-style-type: none">- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv-månadersperiod, och- ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket. |
| Montörregeln | Detta är den s.k. montörregeln, som också finns i de flesta skatteavtal. |
| Resor | Enligt 6 § p. 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefritt. Det ställs inte något krav på att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att logiförmånen ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbets- |
| Logi | |

givaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri.

I likhet med vad som gäller beträffande anställda, föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § p. 3 SINK).

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare under avsnitt 6.11.5). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i A-SINK.

Skattefrihet gäller enligt 6 § p. 5 SINK för avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd).

I likhet med vad som gäller enligt IL är sådan inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte heller skattepliktig enligt SINK (6 § p. 6 SINK).

De olika undantagen från skatteplikt diskuteras mera ingående i Handledning för internationell beskattning avsnitt 2.10.6.

6.11.4.3 Beskattningsunderlag och skattesats

Kostnader

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade. Som en konsekvens av detta är t.ex. utbetald traktamentsersättning skattepliktig inkomst och ska beskattas fullt ut, dvs. inget avdrag medges. Detsamma blir fallet med kontant utbetald bilersättning i samband med tjänsteresor. Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 6 § SINK, se avsnitt 6.11.4.2.

I mål C-234/01 Gerritse (se Handledning för internationell beskattning avsnitt 9.8.1) har EG-domstolen prövat frågan om ett system med definitiv källskatt (motsvarande SINK) enligt vilket den skattskyldige beskattas utan möjlighet till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande men till en lägre skattesats än den för i landet bosatta personer är förenlig med EG-fördraget. SKV:s tolkning av domen är att SINK är förenlig med EG-fördraget om den skattskyldige inte beskattas hårdare enligt SINK än vad som

hade blivit fallet vid en hypotetisk taxering enligt IL med tillämpning av bestämmelserna om vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst (12 kap. IL). Kostnader hänförliga till sådana intäkter som är undantagna från beskattning enligt SINK ska dock inte beaktas vid den hypotetiska taxeringen. Den som efter arbetsperiodens eller inkomstårets utgång kan visa att beskattningen blivit hårdare enligt SINK än vad som hade blivit fallet vid en tillämpning av IL:s bestämmelser är därför berättigad till ned-sättning av SINK i motsvarande mån. Vad gäller personliga avdrag befinner sig en person som tillfälligt arbetar i ett annat EU-land normalt inte i en jämförbar situation med den för i landet bosatta personer. Sådana avdrag ska därför normalt inte medges vid den hypotetiska taxeringen. Exempel: A har 100 i inkomst i Sverige. Kostnaderna för intäkternas förvärvande enligt 12 kap. IL uppgår till 40. Skatten vid en hypotetisk taxering enligt IL:s bestämmelser och med tillämpning av en för riket antagen genomsnittlig skattesats, 30 procent blir därvid 18 ($100 - 40 \times 0,3$) och är lägre än skatten enligt SINK, som är 25 ($100 \times 0,25$). SINK ska sättas ned till 18 och mellanskillnaden återbetalas till den skattskyldige. Möjlighet till ändrad beräkning av SINK-skatt saknas.

Förmåner

Även andra skattepliktiga ersättningar än kontant belopp ska räknas in i beskattningsunderlaget. Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet skatteavdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatteavdrag gjorts (9 § 3 st. SINK). I sådant fall ska dock skatt inte tas ut på skattebeloppet, vilket innebär att denna ”förmån av fri skatt” blir obeskattad (se prop. 1990/91:107 s. 37).

Skattesats

Skatt tas ut med 25 procent på skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skattesatsen är dock 15 procent när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 12 SINK. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Särskild inkomstskatt tas alltid ut med full skattesats 25 eller 15 procent på den skattepliktiga inkomsten. Någon möjlighet att ”jämka” skattesatsen/ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats än vad som nu angetts eller att medge förhöjt skatteavdrag, t.ex. för att täcka svensk fastighetsskatt, föreligger inte. Däremot kan skatteuttaget i vissa fall minskas genom att en inkomst är helt eller delvis undantagen från beskattning pga. bestämmelser i skatteavtal.

SINK eller IL

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Avgörande för om inkomsten ska beskattas enligt SINK-reglerna eller enligt bestämmelserna i IL är således om inkomsten varit tillgänglig för lyftning vid en tidpunkt då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han varit bosatt utomlands.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre kan anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphört omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

Förskott

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

Fåmansföretag

I SINK:s regelsystem finns inte någon bestämmelse motsvarande dem i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Detta innebär att sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag, som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst, inte omfattas av SINK utan ska beskattas enligt reglerna i IL (se Handledning för internationell beskattning avsnitt 5.2.2.2).

6.11.4 Beskattningsmyndighet

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Enligt 8 § SINK är SKV beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av SKV:s arbetsordning. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att ”sådan beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen”. Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som utvisar att särskild inkomstskatt rätteligen innehållits. Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det SKV i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som fattar beslut. Detta gäller även om arbetstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om arbetsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det SKV i den region där han är bosatt som fattar beslut. När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är skattekontor 2 i Göteborg handläggande myndighet. I andra fall än de ovan beskrivna är det SKV region Stockholm som fattar beslut (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är SKV region Stockholm som fattar beslut då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst

Sjömän

från Sverige som har förvärvats på annat sätt än genom arbete vid tillfällig vistelse här (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

6.11.4.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag

Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I förarbetena uttalas att ”sådan beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen” (prop. 1990/91:107 s. 26). Inget hindrar emellertid att SKV fattar beslut ex officio.

En i Sverige hemmahörande utbetalare av belopp, som enligt SINK utgör skattepliktig inkomst, ska göra skatteavdrag för betalning av den skattskyldiges särskilda inkomstskatt (9 § SINK). Utbetalaren är dock skyldig att göra avdrag för särskild inkomstskatt endast om den skattskyldige har överlämnat SKV:s beslut angående särskild inkomstskatt till honom enligt föreskrifterna i 10 § 1 st. SINK, eller om utbetalaren på annat sätt har erhållit besked från SKV om att skatteavdrag ska göras enligt SINK. Fullgörs inte skyldigheten att överlämna beslutet till utbetalaren, ska avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 6 § SBL (10 § 2 st. SINK).

En utbetalare hemmahörande i utlandet kan inte bli skyldig att göra skatteavdrag (9 § 1 st. andra meningen SINK).

Förmåner

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget för dessa enligt 9 § 2 st. SINK beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta inkomsten är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts enligt 9 § 3 st. SINK.

SINK-beslut i efterhand

Om något SINK-beslut inte har meddelats och avdrag har gjorts för preliminär skatt kan SKV fatta beslut om SINK i efterhand. Detsamma gäller när utbetalaren har gjort avdrag enligt bestämmelserna i 10 § 2 st. SINK, eller om skatt har inbetalats av den skattskyldige själv. Beslut om SINK i efterhand är att betrakta som omprövningsbeslut och kan fattas intill utgången av andra året efter beskattningsåret (21 kap. 9 § SBL). Ett sådant beslut kan fattas t.ex. med en kontrolluppgift som underlag och berör inte utbetalaren utan riktas mot den skattskyldige och innebär endast att redan inbetald skatt tas i anspråk för SINK.

Enligt 13 § 2 st. SINK ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa

skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9–12 §§ SINK. Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som enligt 5 § SINK inte är skattepliktig och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomsivränta) kan något beskattningsbeslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § 2 st. SINK lämna besked av innebörd att inkomsten är skattefri.

SKV kan under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag enligt 14 § 1 st. SINK får underlåtas i likhet med vad som gäller i fråga om preliminär skatt (s.k. uppbördsöverenskommelse). Villkoren är *dels* att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, *dels* att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten. Har särskild inkomstskatt innehållits på grund av arbete här i Sverige innan beslut om skattebefrielse har fattats, kan skatten överföras till den stat där den rätteligen ska tillgodoföras (14 § 2 st. SINK).

Reglerna i 14 § SINK kan användas vid tillämpning av den nordiska uppbördsöverenskommelsen (se avsnitt 6.11.2.2 ovan). Särskild inkomstskatt behandlas därvid på samma sätt som preliminär skatt. Med stöd av uppbördsöverenskommelsen bör även preliminär skatt som erlagts i annat nordiskt land kunna överföras till Sverige för täcka ett krav på särskild inkomstskatt som ska betalas här, förutsatt att Sverige har beskattningsrätten till inkomsten enligt bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Skatt som har överförts från annan stat ska gottskrivas den skattskyldige på samma sätt som preliminär skatt (11 kap. 14 § 2 st. SBL), och den överförda skatten bör därefter kunna tas i anspråk för särskild inkomstskatt på samma villkor som preliminär skatt i allmänhet kan tas i anspråk för SINK (jfr 18 kap. 7 § SBL).

6.11.4.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

Bestämmelserna i SBL gäller vid redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (15 § SINK och 1 kap. 2 § SBL).

Hänvisningen till SBL avser uppbördsbestämmelserna i en mer inskränkt betydelse, dvs. bestämmelserna i 10–23 kap. SBL (prop. 1996/97:100 del 1 s. 516).

Reglerna om skönsbeskattning i 11 kap. 19 § SBL och ansvar för skatt i 12 kap. 1 § 1 st. och 2 § SBL kan således tillämpas om någon underlåtit att göra skatteavdrag eller att redovisa avdragen skatt efter beslut om SINK.

**Utländsk
utbetalare**

Att en i Sverige hemmahörande utbetalare är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 4 § SINK. En utländsk utbetalare är som tidigare nämnts inte skyldig att göra skatteavdrag och han är inte heller ansvarig för betalning av den anställdes särskilda inkomstskatt. Det är i stället den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen (4 § 1 st. andra meningen SINK).

Den skattskyldige kan således göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt endast när utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Önskar en skattskyldig göra en frivillig inbetalning av särskild inkomstskatt sker detta lämpligen genom att preliminär A-skatt betalas in varvid det inbetalda beloppet innehålls med stöd av bestämmelserna 18 kap. 7 § SBL för att senare tas i anspråk för särskild inkomstskatt efter beslut av SKV.

6.11.4.7 Kontrolluppgift

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut belopp som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK (jfr 18 § SINK).

**Grön kontroll-
uppgift**

Om ett beslut om SINK har meddelats så ska s.k. grön kontrolluppgift lämnas. De blanketter som används är följande.

- RSV 2340 (KU 13) avser förvärvsinkomster
- RSV 2341 (KU 18) avser pensionsinkomster m.m. från ex. RFV, SPV och KPA och försäkringsföretag
- RSV 2343 (KU 13) engelsk version av RSV 2340
- RSV 2307 (KU 16) avser sjöinkomster

Grön kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten genom ett SINK-beslut befriats från skatt. Se vidare om kontrolluppgiftsskyldigheten i kapitel 26.

6.11.4.8 Övrigt

I fall då särskild inkomstskatt erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att tillgodoräkna den särskilda inkomstskatten som preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan tas i anspråk för betalning av särskild inkomstskatt.

**6.11.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
artister m.fl. (A-SINK)**

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Definitiv källskatt

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), *särskild inkomstskatt*. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare definieras i 3 § A-SINK vissa, för tillämpningen av lagen, centrala begrepp och uttryck.

Bosatt utomlands

Enligt 3 § A-SINK avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt den i 2 § A-SINK gjorda hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 3 kap. 17 IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare i Handledning för internationell beskattning under avsnitt 2.1.2).

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* avser fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

Artistisk verksamhet

Med uttrycket *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

I 3 § A-SINK finns en uppräkningslista av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkningslista avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av bestämmelserna i A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om det är en konsert eller t.ex. föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en

scen som omfattas av lagen. Scenpersonal och tekniska biträden samt sådana kategorier som regissörer och koreografer omfattas inte av lagen. Är personen i fråga bosatt utomlands blir i stället SINK aktuell.

Idrottslig verksamhet

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgår av följande avsnitt kan artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet omfattas av bestämmelserna i A-SINK i egenskap av skattesubjekt.

Artistföretag

Som *artistföretag* räknas härvid fysisk eller juridisk person, som utan att vara arrangör, mot ersättning tillhandahåller utländsk artist eller idrottsman.

Arrangör

Med *arrangör* avses den som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

6.11.5.1 Skattskyldighet

Skattskyldiga till A-SINK är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

6.11.5.2 Skattepliktig inkomst och undantag från skatteplikt

En uttömmande uppräkningslista av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

En förutsättning för att inkomsten överhuvudtaget ska vara skattepliktig är att den *uppbärs från Sverige*. Härmed avses även ersättning som utländsk arrangör betalar till utländsk artist eller artistföretag för artistisk verksamhet här i riket.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag medan för arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad som uppbärs i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning.

Fartyg

Lagstiftningen omfattar förutom inkomst av verksamhet här i landet även inkomst av verksamhet på svenskt eller utländskt handelsfartyg.

I 8 § finns en uttömmande uppräkningslista av inkomster som är

undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

Enligt 8 § p. 1 A-SINK är frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får undantagna från skatteplikt. Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket speciellt undantagits från skatteplikt. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i IL.

Royalty

Vidare är enligt 8 § p. 3 A-SINK royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar undantagna från beskattning. Ersättning från svensk radio och television ska anses som inkomst av royalty till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Enligt 8 § p. 4 A-SINK är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal inte skattepliktig. Observera att även om sådan inkomst är undantagen från skatteplikt är den som betalar ut ersättningen – utbetalaren/arrangören – ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför (8 § p. 5 A-SINK). Om ersättning för resa, kost och logi ingår i den kontanta ersättningen är dock även denna del av ersättningen skattepliktig.

Åtnjuter mottagaren, förutom kontant ersättning, även andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdrag ske för dessa. Från skatteplikt har dock undantagits vad som utgår i form av naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

6.11.5.3 Beskattningsunderlag och skattesats

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en definitiv källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade.

Observera dock att vissa ersättningar är undantagna från skatteplikt enligt 8 § A-SINK, se föregående avsnitt.

Skattesats

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Den särskilda inkomstskatten tas ut på den skattepliktiga bruttoinkomsten och

möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Någon möjlighet till ”jämkning” av skatteuttaget finns inte.

A-SINK eller IL

Skattskyldig enligt 4 § A-SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer hemmahörande i utlandet och som uppbär en enligt 7 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har varit tillgänglig för lyftning då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han var bosatt utomlands är således av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt bestämmelserna i A-SINK eller enligt IL:s bestämmelser.

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre i skattehänseende kan anses bosatt i Sverige. Enbart sådana inkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att den obegränsade skattskyldigheten har upphört kan omfattas av A-SINK. Detta gäller oavsett om inkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

Förskott

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller inkomst i förskott för artistisk eller idrottslig verksamhet som han vid en senare tidpunkt, då han betraktas som obegränsat skattskyldig, ska utföra i Sverige. En sådan förskottsersättning är skattepliktig enligt bestämmelserna i 7 § 1 st. A-SINK.

6.11.5.4 Beskattningsmyndighet

Beskattningsmyndighet är Skatteverket, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall den skattskyldige saknar personnummer och måste ha ett särskilt registreringsnummer för t ex PGI-beräkning, kan s.k. samordningsnummer tilldelas av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

6.11.5.5 Beskattningsbeslut och skatteavdrag

I motsats till vad som gäller beträffande särskild inkomstskatt enligt SINK så krävs inget beslut av SKV för att utbetalaren ska bli skyldig att göra skatteavdrag enligt A-SINK. Den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till någon som är skattskyldig enligt 4 § A-SINK är skyldig att göra enligt lag föreskrivet skatteavdrag utan att något särskilt beslut eller besked har meddelats från SKV i förväg.

6.11.5.6 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för artister

Enligt 6 § 1 st. A-SINK är den som enligt 14 § är redovisnings-

skyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/ idrottsman eller ett artistföretag ska göra avdrag, redovisa den dragna skatten och betala in den.

För arrangörer gäller att dessa själva är skyldiga att redovisa och betala skatten.

I fråga om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. gäller vissa bestämmelser i SBL i tillämpliga delar, bl.a. vad som sägs om ansvar för skatt i 12 kap, om utredning i skatteärende i 14 kap. och om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap.

Om särskild inkomstskatt inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 § A-SINK tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift (23 § 3 st. A-SINK).

6.11.5.7 Kontrolluppgift

Någon grön kontrolluppgift (RSV 2340) ska inte lämnas för ersättning som beskattas enligt A-SINK till skillnad mot vad som gäller beträffande ersättning som omfattas av SINK. I stället ska gul kontrolluppgift lämnas i vissa fall.

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som omfattas av svensk socialförsäkring och beskattas enligt A-SINK ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på gul kontrolluppgift (RSV 2303). De uppgifter som lämnas kommer därvid att ligga till grund för beräkning av PGI. I övrigt ska gul kontrolluppgift lämnas i den utsträckning som framgår av föreskrifterna i RSFS 2002:4 och 12.

Gula kontrolluppgifter lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan.

Även om gul kontrolluppgift ska lämnas på grund av att artisen eller idrottsmannen omfattas av svensk socialförsäkring ska arbetsgivaravgifter inte betalas. Detta framgår av 2 kap. 13 § SAL.

6.11.5.8 Övrigt

I fall då särskild inkomstskatt har erlagts, och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som obegränsat skattskyldig, är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan omvandlas till särskild inkomstskatt.