11 Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. 2003 års regler

11.1 Allmänt om socialavgifter

När en person ska resa ut från Sverige för arbete i annat land eller komma till Sverige för tillfälligt arbete här uppkommer, förutom skattefrågor, också frågor om skyldigheten att betala socialavgifter. Avgiftsskyldigheten, som varierar beroende på vilket det andra landet är, styrs antingen av socialavgiftslagen (2000:980, SAL), av en socialförsäkringskonvention eller, sedan den 1 januari 1994, av EG:s regler, främst förordning /EEG/ 1408/71 om social trygghet. I detta avsnitt gås de regler igenom som styr avgiftsskyldigheten i internationella situationer.

11.1.1 Socialförsäkringslagen och socialavgiftslagen

Från och med den 1 januari 2001 har den svenska socialförsäkringen delats i två delar, en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. Reglerna om vem som ska tillhöra de olika delarna i socialförsäkringen och vilka förmåner som ingår i respektive del har tagits in i en ny lag, socialförsäkringslagen (1999:799), SofL. Huvudprincipen är att den som är bosatt i Sverige ska omfattas av den bosättningsbaserade delen och den som förvärvsarbetar i Sverige ska omfattas av den arbetsbaserade delen. Något krav på visst medborgarskap uppställs inte. Det tidigare kravet på inskrivning i försäkringskassan för att omfattas av socialförsäkringen har slopats.

De bosättningsbaserade förmånerna kan sägas utgöra kostnadsersättningar och bidrag i samband med vissa försäkringssituationer, som t.ex. garantipension, föräldrapenning på lägstanivå, barnbidrag, bostadsbidrag och handikappersättning. De arbetsbaserade förmånerna utgör ersättning för mistad arbetsinkomst som t.ex. sjukpenning, inkomstgrundad ålderspension, föräldrapenning över lägstanivå och ersättning vid arbetsskada. De bosättningsbaserade förmånerna är skattefinansierade, de arbetsbaserade finansieras i huvudsak med socialavgifter.

För den som på grund av förvärvsarbete i Sverige ska vara omfattad av den arbetsbaserade delen av försäkringen ska socialavgifter betalas, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och egenavgifter regleras i socialavgiftslagen, som trädde i kraft den 1 januari 2001, samtidigt med SofL.

För tid före 2001 tillämpas lagen (1981:691) om socialavgifter (GSAL) i stället för socialavgiftslagen.

Till socialavgifterna räknas också den allmänna pensionsavgiften enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, som betalas både på inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. Se nedan under 11.1.6.

11.1.2 Bosättningsbegreppet i SofL

I 1 kap. 1 § SofL sägs bl.a. att ”Rätten till en förmån skall grundas på bosättning eller förvärvsarbete i Sverige”. I 2 kap. 1 § SofL utvecklas bosättningsbegreppet närmare.

I första stycket anges att den som har sitt egentliga hemvist i Sverige ska anses bosatt här.

I andra stycket sägs vidare att den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här längre tid än ett år ska anses bosatt här.

I tredje stycket sägs att den som är bosatt i Sverige och som lämnar landet ska anses bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara högst ett år.

Det socialförsäkringsrättsliga bosättningsbegreppet är som synes inte detsamma som det skatterättsliga.

Dessutom finns särskilda regler för bl.a. statsanställda (2 kap. 2 § SofL), utländska diplomater och anställda vid internationella organisationer (2 kap. 3 § SofL) och biståndsarbetare (2 kap. 4 § SofL).

Den som anses bosatt här omfattas av den bosättningsbaserade försäkringen (3 kap. 1 och 2 §§ SofL). Någon skillnad görs inte på svensk eller utländsk medborgare.

Någon inskrivning i försäkringskassan krävs inte för att omfattas av försäkringen.

11.1.3 Arbete i Sverige

Definitionen på arbete i Sverige är densamma i SofL som i SAL. Enligt 2 kap. 7 § SofL och 1 kap. 6 § SAL avses med arbete i

Sverige förvärvsarbete i verksamhet här i landet. För att omfattas av den arbetsbaserade försäkringen uppställs inga krav på bosättning i Sverige eller visst medborgarskap. I SAL görs normalt heller ingen skillnad mellan anställd och uppdragstagare respektive arbetsgivare och uppdragsgivare. Dessa begrepp har i stort sett utmönstrats ur lagtexten och ersatts med begrepp som ”den som tar emot ersättning för arbete” och ”den som utger avgiftspliktig ersättning” för att markera att arbetsavtalets utformning inte spelar någon roll.

Skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige är knuten till tillhörigheten till den arbetsbaserade försäkringen.

Med arbete här i landet jämställs även arbete på svenskt handelsfartyg (2 kap. 8 § SofL och 1 kap. 7 § SAL), arbete i annat land som utsänd av svensk arbetsgivare (max. ett år vid utsändning av enskild arbetsgivare, utan tidsbegränsning vid utsändning av statlig arbetsgivare, 2 kap. 9 § SofL och 1 kap. 8 § SAL) samt arbete i näringsverksamhet som är hänförlig till fast driftställe i Sverige oberoende av var verksamheten bedrivs (2 kap. 7 § SofL och 1 kap. 6 § SAL).

Arbete som inte är arbete i Sverige enligt SAL och SofL ses som arbete i utlandet (1 kap. 10 § SAL) och grundar normalt inte rätt till arbetsbaserade förmåner eller skyldighet att betala socialavgifter i Sverige. Däremot kan skyldighet föreligga att betala socialavgifter i det andra landet. Med arbete i utlandet avses förutom arbete som rent fysiskt bedrivs utomlands, även arbete i Sverige som hitsänd av utländsk arbetsgivare om arbetet kan antas vara längst ett år, eller, om arbetsgivaren är en annan stat, så länge arbetet varar (1 kap. 8 § SAL).

Reglerna om arbete i Sverige för att omfattas av den arbetsbaserade försäkringen innebär att den ”eviga” tillhörigheten till svensk ålderspension som tidigare gällt för svensk medborgare vid bl.a. utsändning (1 kap. 4 § lagen /1998:674/ om inkomstgrundad ålderspension /LIP/ i dess lydelse före 2001), har slopats. Från och med 2001 ska följaktligen ålderspensionsavgift inte betalas för den som är utsänd på längre tid än ett år. Undantag kan förekomma vid s.k. förbindelse om ålderspensionsavgift, se avsnitt 11.3.6.

EG-rätten eller konvention om social trygghet som Sverige slutit med annat land kan leda både till utvidgning och inskränkning av SAL/SofL (1 kap. 3 § SAL och 1 kap. 4 § SofL).

11.1.4 Arbetsgivaravgifter och egenavgifter

Avgifternas sammansättning

De enskilda avgifterna enligt SAL utgörs av ålders- och efterlevandepensionsavgift, föräldraförsäkrings-, sjukförsäkrings-, arbetsskade- och arbetsmarknadsavgift. Avgifterna ska användas vid finansieringen av systemen för social trygghet (1 kap. 1 § SAL).

Avgifterna förekommer samtliga som arbetsgivar- eller egenavgifter. Procentsatserna skiljer sig dock något åt.

Allmän löneavgift

Utöver avgifterna enligt SAL betalar både arbetsgivare och egenföretagare allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Den allmänna löneavgiften ses inte som en socialavgift och regleras därför i en särskild lag. Eftersom den nya socialavgiftslagen helt saknar koppling till lagen om allmän löneavgift och på grund av löneavgiftens karaktär av skatt, ska allmän löneavgift fr.o.m. 2001 inte betalas av utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och alltså inte är skattskyldig här.

Den allmänna löneavgiften omfattas inte av förordning 1408/71.

Avgiftsskyldighet enligt SAL

SAL reglerar bl.a. vem som enligt svensk intern rätt är skyldig att betala socialavgifter, vilka avgifter som ska betalas och på vilket underlag avgifterna ska beräknas.

Arbetsgivaravgifter

Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. SAL. Arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige samt för arbete utomlands för den som när arbetet utförs, ska omfattas av svensk socialförsäkring enligt internationellt avtal (2 kap. 1 och 4 §§).

Beloppsgräns

Enligt huvudregeln ska den som betalar ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter för en mottagare som är fysisk person och som har A-skatt, om ersättningen uppgår till 1 000 kr eller mer under kalenderåret. Gränsen är dock 10 000 kr om utbetalaren är fysisk person eller svenskt dödsbo och ersättningen inte är utgift i en näringsverksamhet som bedrivs av utbetalaren. Från och med 1 januari 2000 kan dock parterna komma överens om att utbetalaren betalar arbetsgivaravgifter på beloppet (2 kap. 7 § SAL).

God man

För ersättning till god man m.fl. förtroendevalda enligt 12 kap. 16 § föräldrabalken, är dock beloppsgränsen alltid den allmänna, 1 000 kronor.

Egenavgifter

Socialavgifter i form av egenavgifter regleras i 3 kap. SAL. Egenavgifter betalas av en fysisk person som har avgiftspliktig inkomst för vilken arbetsgivaravgifter inte ska betalas (3 kap. 1, 8 och 11 §§). I huvudsak avses inkomst av aktiv näringsverksamhet för näringsidkare med F-skatt, men också vissa tjänsteinkomster kan grunda egenavgifter.

Vid egenavgifter i tjänst betalas avgifter inte om ersättningen understiger 1 000 kronor per utbetalare och år. Vid inkomst av näringsverksamhet betalas inte egenavgifter om det sammanlagda avgiftsunderlaget (nettointäkten) understiger 1 000 kronor (3 kap. 9 och 14 §§ SAL).

För att egenavgifter ska kunna tas ut måste inkomsten taxeras här.

11.1.5 Statlig ålderspensionsavgift

För inkomster enligt 2 kap. 5 § LIP (främst olika typer av socialförsäkringsersättningar som t.ex. sjukpenning, föräldrapenning och A-kasseersättning) betalar staten från och med 1999 en statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Den statliga ålderspensionsavgiften administreras av Riksförsäkringsverket (RFV) och procentsatsen är densamma som den ”vanliga” ålderspensionsavgiften.

11.1.6 Allmän pensionsavgift

Allmän pensionsavgift

Både anställda och egenföretagare som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen ska betala en s.k. allmän pensionsavgift som har karaktären av socialavgift men som regleras i särskild lag (lag /1994:1744/ om allmän pensionsavgift). Den allmänna pensionsavgiften är 7,0 procent åren 2000-2003. Avgiften, som beräknas på sådana inkomster som är pensionsgrundande (upp till ett tak), ingår i den preliminära skatten och är avdragsgill vid taxeringen till 50 procent för år 2001 (tax. 2002) och till 25 procent åren 2002-2003 (tax. 2003-2004). För de övriga 50 respektive 75 procenten medges skattereduktion (1 kap. 5 § och 65 kap. 10 § inkomstskattelagen /1999:1229/, IL).

Den allmänna pensionsavgiften omfattas av förordning 1408/71.

11.1.7 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL) ska särskild löneskatt (SLF) betalas på vissa inkomster som inte alls ger rätt till socialförsäkringsförmåner

eller ger rätt endast till inkomstgrundad ålderspension.

Det finns från och med 1999 två procentsatser för SLF. Fr.o.m. år 2000 är den lägre procentsatsen 16,16 och den högre 24,26. Om inkomsten ger rätt till inkomstgrundad ålderspension betalas SLF med den lägre procentsatsen tillsammans med ålderspensionsavgift. Eftersom rätt till inkomstgrundad ålderspension enligt det nya pensionssystemet ska kunna tjänas in utan någon åldersgräns uppåt av alla som är födda 1938 eller senare, ska arbetsgivaravgift i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt med den lägre procentsatsen betalas på lön och annan skattepliktig ersättning för arbete till den som vid årets ingång fyllt 65 år. Detta blir aktuellt först år 2004. Den som har inkomst för vilken egenavgifter ska betalas och är född 1938 eller senare ska betala avgifter i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt med den lägre procentsatsen, om han vid årets ingång har fyllt 65 år eller haft hel ålderspension hela året. Fallet med hel ålderspension kan inträffa redan 1999.

För anställda och egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare gäller de äldre reglerna, dvs. ålderspensionsavgift ska aldrig betalas tillsammans med SLF.

Om inkomsten inte ger rätt till några förmåner betalas i stället för socialavgifter enbart SLF och då med den högre procentsatsen.

Exempel på när en arbetsgivare/utbetalare ska betala enbart SLF är, förutom lön till anställd som är född före 1938 och vid årets ingång har fyllt 65 år, avsättningar till vinstandelsstiftelse samt vissa försäkringsersättningar, t.ex. avgångsersättning (AGE), ersättning enligt gruppsjukförsäkring (AGS) och ersättning enligt ansvarsförsäkring (TFA).

Exempel på när enbart SLF ska betalas i form av egenavgift är inkomst av passiv näringsverksamhet, inkomst av annat förvärvsarbete för den som är född 1937 eller tidigare samt på inkomst för det år den skattskyldige avlidit.

SAL:s regler beträffande bl.a. beräkningen av underlaget för socialavgifter är i huvudsak tillämpliga på den särskilda löneskatten.

Utländsk arbetsgivare betalar från 2001 inte SLF.

EG:s förordning 1408/71 är inte tillämplig på SLF.

11.1.8 Inkomstbegreppen

Lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) och LIP har andra inkomstbegrepp än IL och SAL. I stället för inkomstskattelagens och SAL:s begrepp tjänst/näringsverksamhet använ-

der AFL och LIP beteckningarna inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete än anställning och behandlar enbart förvärvsinkomster som kan grunda rätt till socialförsäkringsförmåner.

I SAL finns inte längre den koppling till inkomst av anställning/annat förvärvsarbete som fanns i GSAL. I stället talar man om *ersättning* för utfört arbete för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas respektive *inkomst* av arbete på vilken egenavgifter ska betalas.

Inkomst av anställning

Till ersättning för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas enligt SAL hänförs i huvudsak inkomster av förvärvsarbete i Sverige som någon med A-skatt utfört för någon annans räkning eller ersättning som i annat fall grundas på ett arbetsavtal (t.ex. avgångsvederlag). Dessa ersättningar är normalt inkomst av anställning enligt AFL. Arbetsgivaravgifter ska emellertid ibland betalas även på ersättningar som enligt AFL är inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. arbetsersättning till näringsidkare med A-skatt.

Inkomst av annat förvärvsarbete

Inkomst för vilken egenavgifter ska betalas motsvarar i huvudsak inkomst av aktiv näringsverksamhet när näringsidkaren har F-skatt, men kan också avse vissa tjänsteinkomster. Exempel på inkomst av tjänst som är underlag för egenavgifter är lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige, när avtal har träffats enligt 2 kap. 8 § SAL att mottagaren ska betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter, hobbyinkomster, ersättning under 10 000 kronor från en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet och Marie Curie-stipendium som utbetalas av utländskt organ.

11.1.9 Internationella avtal

Socialförsäkringskonventioner

Med den ökande rörligheten på den internationella arbetsmarknaden har det uppstått behov för länderna att lösa frågor rörande socialförsäkringsskyddet för ländernas medborgare. Detta har skett genom att länderna träffat särskilda avtal, konventioner om social trygghet. Sverige har för närvarande ingått 20 sådana konventioner samt en överenskommelse (med Québec. Konvention kan bara ingås mellan stater.) En multilateral konvention gäller mellan de nordiska länderna, övriga 19 konventioner och Québec-överenskommelsen är bilaterala. Konventionerna kan, beroende på vilket land det gäller, innebära antingen en inskränkning eller en utvidgning av den svenska lagstiftningens tillämplighet.

Skyldigheten att betala socialavgifter regleras endast i undantagsfall i konventionerna, men följer dessas bestämmelser om i vilket land personen i fråga ska anses vara försäkrad. Detta kan för en svensk arbetsgivare t.ex. innebära att arbetsgivaravgifter ska betalas i Sverige under längre tid än som följer av svensk intern rätt för en anställd som sänts ut för arbete i annat land.

Reglerna i en konvention tar över reglerna enligt svensk lag men inte EG:s regler.

EG-rätten

Den 1 januari 1994 trädde avtalet om det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) i kraft och den 1 januari 1995 blev Sverige medlem i Europeiska Unionen (EU). Detta innebär att EG:s rättsregler om social trygghet gäller som svensk lag sedan 1994. Dessa regler finns i första hand i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ("förordningen") och Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71 ("tillämpningsförordningen"). Förordningen reglerar bl.a. vilket lands socialförsäkringssystem som ska vara tillämpligt när en medborgare i ett medlemsland arbetar i ett annat medlemsland. I likhet med konventionerna nämner inte förordningen direkt i vilket land socialavgifter ska betalas, men detta följer indirekt av att förordningen utvisar vilket lands lagstiftning som ska tillämpas i det enskilda fallet.

Tillämpningsförordningen innehåller främst vissa administrativa regler och regler om hanteringen av olika intyg (E-blanketter).

Förordningens regler är, när det gäller medborgare i EU eller EES-land, överordnade både svensk lagstiftning och socialförsäkringskonvention.

Var en person ska beskattas påverkar inte socialförsäkringstillhörigheten, men kan i vissa fall påverka möjligheten att påföra egenavgifter/allmän pensionsavgift.

11.1.10 Utsänd arbetstagare

Med utsänd arbetstagare avses den som av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där utföra ett arbete av tidsbegränsad varaktighet för arbetsgivarens räkning. En förutsättning för att utsändning ska anses föreligga, är att arbetstagaren vid utsändandet omfattas av socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren finns. En annan förutsättning är att ett anställningsavtal finns med arbetsgivaren. Den anställde kan inte vara både tjänstledig från och utsänd av samma arbetsgivare. Utsändning i socialför-

säkringens mening föreligger alltså inte om arbetstagaren sänds ut från t.ex. ett moderbolag men beviljas tjänstledighet från moderbolaget och anställs av ett dotterbolag i ett annat land. En sådan person är lokalanställd i arbetslandet.

Begreppet utsändning har samma innebörd i SofL som i konventionerna och i EG:s regler. EG-rätten ställer numera inte något krav på att lönen ska betalas av den utsändande arbetsgivaren (administrativa kommissionens beslut nr 162 av den 31 maj 1996, från den 1 januari 2002 ersatt av beslut nr 181 av den 13 december 2000). Lönen kan helt eller delvis betalas ut av ett företag i sysselsättningslandet utan att detta påverkar utsändningen. Samma regel bör tillämpas även utanför EU-området. Socialavgifter ska emellertid betalas i utsändningslandet, dvs. det land vars socialförsäkringssystem den utsände omfattas av.

På lön och andra ersättningar för arbete som utbetalas efter den 30 juni 1998 av ett utländskt företag till vilket mottagaren inte har något anställningsförhållande, ska den svenska arbetsgivaren betala avgifter (2 kap. 3 § SAL och 1 kap. 2 § GSAL i den senares lydelse 1 juli 1998 – 31 december 2000). För tid före den 1 juli 1998 betalade den anställde socialavgifterna själv i form av egenavgifter.

Intyg om utsändning

En utsändning måste alltid styrkas med ett intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) inom EES/EU-området och med ett utsändningsintyg mellan Sverige och ett annat konventionsland (se nedan under 11.2.1 och 11.2.2). Utanför EU-och konventionsområdet förekommer inga utsändningsintyg.

11.1.11 Gränsdragningen mellan tjänsteresa och utsändning

Den som företar en tjänsteresa till ett annat land står kvar i hemlandets socialförsäkring och socialavgifter betalas i hemlandet. Förvärvsarbetet anses utfört i verksamhet där och inte i arbetslandet. En tjänsteresa är i regel kortvarig och övernattning sker ofta på hotell. Om vistelsen är långvarig eller resorna ofta återkommande med endast korta avbrott, kan fråga uppstå om den anställde i själva verket är utsänd och att tidsgränserna vid utsändning i så fall måste iakttas. Denna fråga måste bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Om arbetsgivaren och arbetstagaren träffat avtal om tjänstgöringsort eller om särskild lön, om bostad anskaffats för längre tid o.d., är detta omständigheter som talar för att den anställde är utsänd. I princip ska intyg om tillämplig lagstiftning utfärdas även vid tjänsteresor

inom EU/EES-området. Ett förenklat blankettförfarande finns för korta (max. tre månader) utsändningar/tjänsteresor.

11.2 Förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet

Från och med den 1 januari 1994 gäller som nämnts EG:s regler om social trygghet som svensk lag, under 1994 på grund av EES-avtalet och från och med 1995 genom Sveriges medlemskap i EU. För en anställd som är medborgare och bosatt i ett EU/EES-land innebär detta att EG:s regler bl.a. reglerar rättigheten till sociala förmåner och skyldigheten att betala socialavgifter för den som arbetar i ett annat EU/EES-land än bosättningslandet. De materiella bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig finns i förordningen (EEG) nr 1408/71 (förordningen), medan förordningen (EEG) nr 574/72 (tillämpningsförordningen) främst innehåller administrativa föreskrifter.

Den senaste kompletta (”konsoliderade”) utgåvan av de två förordningarna finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT) nr L 28 av den 30 januari 1997. Ett antal ändringar har dock gjorts sedan dess. Ändringarna publiceras också i förordningsform i EGT.

Diskrimineringsförbud

Enligt EG-rätten ska en medborgare i ett medlemsland som arbetar i ett annat medlemsland omfattas av samma rättigheter och skyldigheter inom socialförsäkringen som landets egna medborgare (artikel 3 i förordningen). Diskriminering på grund av medborgarskap eller bristande bosättning är inte tillåten.

Medlemsländer

Förordningen omfattar medborgare i följande länder:

Belgien	Luxemburg
Danmark	Nederländerna
Finland	Norge
Frankrike	Portugal
Grekland	Spanien
Irland	Storbritannien o. Nordirland
Island	Sverige
Italien	Tyskland
Liechtenstein	Österrike

Island, Liechtenstein och Norge omfattas av förordningen genom EES-avtalet, de övriga länderna genom medlemskap i EU.

Schweiz

Schweiz är varken EU-land eller omfattat av EES-avtalet, men genom ett separat samarbetsavtal med EU som trädde i kraft den

1 juni 2002, omfattas även Schweiz av förordningen från detta datum.

I fortsättningen kommer beteckningen ”EU-land” respektive ”medlemsland” att användas för både EU-och EES-land samt Schweiz.

Lagvalsregler

I förordningens artikel 13-16 finns regler om vilket lands lagstiftning om social trygghet som ska tillämpas i ett antal olika arbetssituationer och för olika personalkategorier (lagvalsreglerna). Artikel 17 innehåller en dispensregel enligt vilken ländernas behöriga institutioner kan komma överens om undantag från artiklarna 13-16.

Behörig institution i Sverige är försäkringskassan. Riksförsäkringsverket är förbindelseorgan.

Artikel 13-16

Enligt huvudregeln (förordningens artikel 13.1 och 13.2.a) ska en anställd som omfattas av förordningen, tillhöra lagstiftningen i endast *en* medlemsstat i taget, i regel den stat där han arbetar (lex loci laboris-principen), även om han är bosatt i något annat medlemsland och även om arbetsgivaren finns i något annat medlemsland. Sociala förmåner intjänas och avgifter betalas i det land vars lagstiftning är tillämplig (den behöriga staten). I normalfallet får socialavgifter inte tas ut i två länder samtidigt Två undantag finns som rör egenföretagare och vissa offentligt anställda, se nedan. Detta innebär bl.a. att den allmänna pensionsavgiften inte får tas ut här av en medborgare i medlemsland när socialavgifter enligt förordningen ska betalas för honom i ett annat medlemsland.

Offentligt anställda omfattas normalt alltid av lagstiftningen i arbetsgivarens land, även om arbetet utförs i annat EU-land (artikel 13.2.d). Avgifter i två länder kan förekomma i vissa speciella fall.

För den som är anställd ombord på ett fartygsom för en medlemsstats flagga gäller normalt flagglandets lagstiftning (artikel 13.2.c).

Undantag från regeln om arbetslandets lag gäller bl.a. vid utsändning (artikel 14.1) och vid samtidigt arbete i flera länder (artikel 14.2).

Nedan följer en genomgång av vad som gäller i ett antal olika situationer.

11.2.1 Svensk arbetsgivare. Utsändning till annat EU-land

Utsändning

Om en svensk arbetsgivare sänder en svensk eller annan EU-medborgare, som omfattas av svensk socialförsäkring, för arbete i annat EU-land för arbetsgivarens räkning och arbetet förväntas vara i högst 12 månader, omfattas den anställde av den svenska socialförsäkringen under hela utsändningstiden och samtliga arbetsgivaravgifter betalas i Sverige (artikel 14.1a). En förutsättning är att den anställde inte ersätter någon som har fullgjort sin utsändningsperiod. Om så är fallet kommer ersättaren att omfattas av arbetslandets lag från första dagen.

Förlängning

12-månadersperioden kan förlängas i maximalt ytterligare 12 månader, om arbetet på grund av oförutsedda omständigheter varar längre än som ursprungligen förväntades (artikel 14.1b). En förutsättning för förlängning är att behörig institution i arbetslandet lämnar sitt samtycke. Samtycke måste begäras av arbetsgivaren innan den första 12-månadersperioden gått ut. I Sverige handlägger försäkringskassan ärenden om förlängning.

Om arbetet förväntas vara längre tid än 12 månader, omfattas den anställde av arbetslandets lagstiftning från första dagen och alla avgifter ska erläggas i arbetslandet. Inga avgifter betalas i Sverige om inte dispens har medgetts (se nedan under avsnitt 11.2.9).

Det är alltså *avsikten* vid utsändningens början som avgör om man ska stå kvar i det svenska socialförsäkringssystemet eller direkt från första dagen omfattas av arbetslandets försäkring (jämför med intern svensk rätt enligt SofL, där vad som ”kan antas” beträffande utsändningens längd är avgörande).

Intyg om tillämplig lagstiftning

Vid utsändning till annat land måste tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning kunna styrkas. Den anställde ska kunna visa upp ett Intyg om tillämplig lagstiftning, blankett E 101, där den behöriga institutionen i utsändningslandet intygar att den anställde ska omfattas av utsändningslandets lagstiftning under viss tid. I Sverige utfärdar försäkringskassan dessa intyg normalt på initiativ av arbetsgivaren eller den anställde. Saknas intyg gäller huvudregeln att arbetslandets lag är tillämplig.

Även vid förlängning av utsändningstiden utöver 12 månader, utfärdar den behöriga institutionen ett intyg, Förlängning av utsändningsperiod (blankett E 102), efter godkännande av det andra landets behöriga institution.

Försäkringskassan ska skicka kopia av intygen till arbetsgivarens och den anställdes skattemyndighet.

Om skattemyndigheten anser att en E-blankett är upprättad på felaktiga förutsättningar, ska kontakt tas med försäkringskassan. Om blanketten har utfärdats av en institution i annat land kontaktar kassan den institutionen för eventuell rättelse. SKM kan inte ensidigt underkänna ett intyg på en E-blankett. Se EG-domstolens domar den 10 februari 2000, mål C-202/97, Fitzwilliam Executive Search Ltd och den 30 mars 2000, mål C-178/97 Barry Banks m.fl.

11.2.2 Arbetsgivare i annat EU-land. Utsändning till Sverige

Om en arbetsgivare i ett annat medlemsland sänder en EU-medborgare för arbete i Sverige och arbetet förväntas vara i högst 12 månader, ska inga avgifter betalas i Sverige. Den utsände omfattas av det egna landets socialförsäkring. Även i detta fall kan 12-månadersperioden förlängas. Se ovan under 11.2.1. Intyg om tillämplig lagstiftning respektive intyg om förlängning ska kunna företes.

Om arbetet förväntas vara längre tid än 12 månader, ska samtliga avgifter betalas i Sverige från första dagen och den utsände omfattas direkt av svensk lagstiftning om inte dispens har medgetts (se nedan under avsnitt 11.2.9).

11.2.3 Arbete inom två eller flera EU-länder

Om man normalt arbetar inom två eller flera EU-länder, omfattas man i regel av lagstiftningen i det EU-land där arbetsgivarföretaget har sitt säte (artikel 14.2a och 14.2b)ii). Ett par undantag finns emellertid.

Resande eller flygande personal hos företag som bedriver verksamhet med internationella transporter

- Personal som är anställd vid en filial eller en fast representation omfattas av lagstiftningen i det land där filialen/ representationen finns, även om företagets säte finns i annat EU-land (artikel 14.2a)i).
- Personal som huvudsakligen arbetar inom den medlemsstat där man är bosatt, omfattas av bosättningslandets lagstiftning, även om företaget har säte eller filial i något annat EU-land (artikel 14.2a)ii).

I övriga fall tillämpas lagstiftningen i det land där arbetsgivaren har sitt säte (artikel 14.2a).

För anställda inom internationell transport finns ett särskilt intyg om tillämplig lagstiftning, blankett E 110, som fylls i av arbetsgivaren. Denna blankett kommer dock sannolikt att avskaffas (under 2003?) och blankett E 101 ska därefter användas även för personal inom transportsektorn.

Andra anställda än flygande och resande personal

En arbetsgivare:

- Normalt gäller huvudregeln att den anställde ska omfattas av lagstiftningen i det land där arbetsgivaren har sitt säte (artikel 14.2b)ii).
- Om den anställde utför viss del av arbetet (behöver inte vara huvuddelen) i det land där han är bosatt, gäller i stället bosättningslandets lagstiftning (artikel 14.2b)i).

Flera arbetsgivare i två eller flera länder:

- Lagstiftningen i bosättningslandet gäller även om den anställde inte har utfört något arbete där (artikel 14.2b)i).

En anställd som arbetar i flera länder ska kunna förete intyg om tillämplig lagstiftning på blankett E 101.

Verksamhet över en gemensam gräns

Den som arbetar i ett EU-land för ett företag som har sitt säte i ett annat EU-land och vars verksamhet sträcker sig över de två ländernas gemensamma gräns (t.ex. vid gruvdrift eller jordbruk), ska omfattas av lagstiftningen i det land där företaget har sitt säte (artikel 14.3).

Personer som är försäkrade i ett särskilt system för offentligt anställda

I vissa medlemsländer (t.ex. Tyskland och Portugal) omfattas inte offentligt anställda av det allmänna socialförsäkringssystemet utan tillhör ett eget system. Den som är offentligt anställd och försäkrad i ett sådant system i *ett* medlemsland och samtidigt anställd eller egenföretagare i ett eller flera andra medlemsländer, ska omfattas av lagstiftningen i det land där han är offentligt anställd (artikel 14e). Samtliga avgifter, både för anställningen och verksamheten som egenföretagare, ska betalas i det land där han är offentligt anställd.

I det fall en person är offentligt anställd i två eller flera medlemsländer samtidigt och i åtminstone ett av länderna är omfattad av ett särskilt socialförsäkringssystem för offentligt anställda, ska han omfattas av lagstiftningen i vart och ett av länderna (artikel 14f). Avgifter betalas alltså i flera länder samtidigt.

Artiklarna 14e och 14f gäller för tid från och med den 25 oktober 1998 (Rådets förordning /EG/ nr 1606/98).

Svenska offentligt anställda är omfattade av den allmänna socialförsäkringen och artiklarna 14e och 14f kan därför inte bli til??lämpliga på dessa.

Den som arbetar i flera medlemsländer men som enligt förordningens regler ska omfattas av lagstiftningen i endast en stat, ska behandlas som om han utförde allt förvärvsarbete i den staten (artikel 14d.1).

11.2.4 Egenföretagare (andra än sjömän)

Enligt förordningen kan även en egenföretagare omfattas av reglerna om utsändning. Den som normalt utför arbete som egenföretagare i en medlemsstat, står kvar i den statens socialförsäkring även vid arbete i en annan medlemsstat, om arbetet inte avses överstiga 12 månader (artikel 14a.1a). Reglerna om förlängning är också tillämpliga på egenföretagare (artikel 14a.1b).

En egenföretagare som normalt arbetar i två eller flera medlemsstater, omfattas av lagstiftningen i bosättningsstaten under förutsättning att han utför viss del av arbetet i den staten. Om inget arbete utförs i bosättningsstaten ska egenföretagaren omfattas av lagstiftningen i det land där han utför sitt huvudsakliga arbete (artikel 14a.2). Se även avsnitt 11.2.6.

Huvudsakligt arbetet

I tillämpningsförordningen artikel 12a.5d) sägs att för att bedöma vad som är huvudsakligt arbete ska man främst beakta på vilken ort företagarens permanenta arbetslokaler finns och om sådana saknas ska man se till sådana kriterier som "arbetets normala beskaffenhet och varaktighet, antalet tjänster som tillhandahålls och den inkomst som arbetet ger".

Intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) respektive förlängning (blankett E 102) ska kunna företes.

11.2.5 Sjömän

Som tidigare nämnts omfattas sjömän som är anställda för arbete ombord på ett fartyg normalt av lagstiftningen i det land, vars flagga fartyget för (artikel 13.2c).

Utsändningsreglerna är tillämpliga även på sjömän: en sjöman som sänds ut för arbete på ett annat EU-lands fartyg för tid som avses uppgå till högst 12 månader, står kvar i det utsändande landets lagstiftning (artikel 14b.1). Även reglerna om förlängning är tillämpliga på sjömän. Intyg om tillämplig lagstiftning respektive förlängning ska kunna företes.

Två undantag finns från flagglandets lagstiftning:

- Den som utför arbete inom ett lands territorialvatten eller i en hamn ombord på ett fartyg som för ett annat EU-lands flagga och vars besättning han inte tillhör (t.ex. stuveriarbetare och lotsar), omfattas av "hamnlandets" lagstiftning (artikel 14b.3).
- Den som är anställd ombord på ett fartyg som för ett EU-lands flagga, men får sin lön från ett företag med säte i annat EU-land, ska omfattas av lagstiftningen i det landet, om den anställde också är bosatt där. Den som betalar ut lönen ska ses som arbetsgivare.

För sjömän, som utan att vara bosatta i Sverige ska omfattas av svensk socialförsäkring, är Västra Götalands allmänna försäkringskassa, Sjöfartskontoret, behörig institution.

11.2.6 Anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan

Den som arbetar som anställd i ett medlemsland och som egenföretagare i ett annat ska normalt omfattas av lagstiftningen i det land där han är anställd. Socialavgifter ska betalas där både för anställningsinkomsten och för inkomsten av näringsverksamheten (artikel 14c.a).

Avgifter i två länder

Från denna regel har medlemsländerna begärt undantag i ett antal speciella fall (artikel 14c.b). Undantagen finns noterade i bilaga 7 till förordningen och bilaga 6 till EES-avtalet beträffande de tre EES-länderna. Undantagen medför att i de i bilagan uppräknade fallen ska lagstiftningen i två länder tillämpas. Avgifter för anställningsinkomsten ska betalas i anställningslandet och för näringsinkomsten där näringsverksamheten bedrivs. Detta är tillsammans med specialreglerna för vissa offentliganställda (se avsnitt 11.2.3) det enda undantaget från regeln att avgifter inte får betalas i två länder samtidigt.

För svenskt vidkommande medför artikel 14c.b) tillsammans med bilaga 7 att avgifter ska betalas i två länder när en person som är bosatt i Sverige är egenföretagare här och samtidigt anställd i ett annat medlemsland.

11.2.7 Anställda på beskickningar och konsulat

Reglerna om tillämplig lagstiftning för personer som arbetar på beskickningar och konsulat finns i artikel 16. De som arbetar på en beskickning är i regel antingen statligt anställda (personer med diplomatstatus) eller lokalanställda. De statligt anställda omfattas som tidigare nämnts av arbetsgivarlandets (förvaltningslandets) lagstiftning (artikel 13.2d). Övrig personal omfattas enligt huvudregeln av arbetslandets (= det land där beskickningen finns) lagstiftning (artikel 16.1 med hänvisning till artikel 13.2a).

Valrätt

Om en beskickningsanställd som inte är statligt anställd, är medborgare i den sändande staten, dvs. arbetsgivarlandet, har han rätt att välja om han vill tillhöra arbetsgivarlandets eller arbetslandets lagstiftning. Om valmöjligheten utnyttjas första gången inom tre månader från anställningens början, gäller valet retroaktivt från första anställningsdagen. I fortsättningen kan valmöjligheten utnyttjas vid varje kalenderårs utgång med avseende på nästa kalenderår (tillämpningsförordningen, artikel 13.1).

Den som har utnyttjat sin valrätt, ska anmäla detta till den behöriga institutionen i det land vars lagstiftning har valts (i Sverige Stockholms läns allmänna försäkringskassa). Institutionen utfärdar intyg på blankett E 103, Val av tillämplig lagstiftning.

11.2.8 EG:s hjälppersonal och nationella experter

EG:s hjälppersonal

Samtliga EU:s institutioner och organ anställer s.k. hjälppersonal (auxiliary staff) på kortare tid, i regel max. ett år. Hjälppersonalen, som ofta arbetar som tolkar eller översättare, har institutionen eller organet som arbetsgivare och är i princip att se som lokalanställda, men enligt artikel 16.3 har hjälppersonalen en omfattande rätt att välja vilket lands lagstiftning de vill tillhöra. Hjälppersonalen kan välja mellan att omfattas av lagstiftningen i arbetslandet, i det medlemsland vars lagstiftning de senast omfattades av eller lagstiftningen i det land de är medborgare. Valet ska göras vid anställningens början och gäller sedan hela tiden ut.

Enligt tillämpningsförordningen artikel 14.1 och 14.2 ska anställningsmyndigheten informera den behöriga institutionen i det "valda" landet (i Sverige Stockholms läns allmänna försäkringskassa) om valet. Institutionen utfärdar sedan intyg på blankett E 103.

Nationella experter

EG-kommissionen och det till kommissionen knutna forskningscentret (Joint Research Centre) anlitar för tidsbegränsade upp-

drag på tre månader till tre år nationella experter (detached national experts). Dessa experter arbetar åt kommissionen men anses formellt anställda av sin nationelle arbetsgivare. En svensk nationell expert bör stå kvar i den svenska socialförsäkringen under hela uppdraget. För offentligt anställda följer detta automatiskt enligt artikel 13.2d). För en privatanställd nationell expert måste arbetsgivaren ansöka om dispens enligt artikel 17 om uppdraget varar längre än 12 månader.

Den tidigare gällande specialregeln i 12 kap. 9 § IL avseende bl.a. internationella experters tjänsteställe har upphävts från den 1 januari 2002.

11.2.8.1 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendier från de Europeiska gemenskaperna (s.k. Marie Curie-stipendier) är skattepliktig inkomst av tjänst. Om stipendiet utbetalas av en *svensk* värdinrättning, ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på stipendiebeloppet (2 kap. 11 § p. 4 SAL). Om ett *utländskt* organ betalar ut stipendiet ska mottagaren betala egenavgifter (3 kap. 7 § SAL). Skatt- och avgiftsskyldighet föreligger inte för stipendier som beviljats före den 1 januari 1998 och som beräknats med hänsyn till att de ska vara skattefria.

11.2.9 Undantag (dispens) från förordningens artiklar 13-16

Artikel 17

Två eller flera medlemsstater kan komma överens om undantag (dispens, artikel 17) från artiklarna 13-16 i förordningen. I Sverige handlägger försäkringskassan dispensfrågor som rör enskilda personer och RFV sådana som rör grupper av anställda eller egenföretagare.

De vanligaste dispensfallen gäller utsända som ska fortsätta att omfattas av utsändningslandets lagstiftning, trots att arbetet beräknas pågå mer än ett år. Enligt praxis inom EU medger de flesta länder i dessa fall dispens i upp till fem år. Dispens kan också tillgripas för att retroaktivt korrigera att någon av misstag har omfattats av ”fel” lands lagstiftning.

Institutionen/myndigheten i det land vars lagstiftning den anställde ska omfattas av, ska utfärda intyg på blankett E 101 efter det att institutionen i arbetslandet gett sitt godkännande till dispensen.

11.2.10 Avtal om betalning av socialavgifter

En arbetsgivare som saknar fast driftställe i det medlemsland där den anställde arbetar, kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv (avtalet kallades tidigare i Sverige omvänt likställighetsavtal). Denna regel finns i artikel 109 i tillämpningsförordningen. Motsvarande regel finns i 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL. Enligt artikel 109 ska arbetsgivaren underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige försäkringskassan) om överenskommelsen. Den anställde ska enligt 3 kap. 17 § LSK ange i sin inkomstdeklaration om en sådan överenskommelse finns. I övrigt är avtalet formlöst.

Om överenskommelse saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala arbetsgivaravgifter.

Regeln i artikel 109 är tillämplig även på svensk arbetsgivare som sysselsätter personal i annat EU-land.

11.2.11 Utsändning till EU-land av anställd som inte är EU-medborgare

Om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd, som visserligen är bosatt i Sverige men som inte är EU-medborgare, för arbete i annat EU-land, eller arbetsgivare i EU-land sänder en icke EU-medborgare till Sverige, gäller inte förordningen. I stället gäller socialförsäkringskonventionens regler om en sådan finns.

Sverige saknar f.n. konvention med två EU-länder, Belgien och Irland, samt med EES-landet Liechtenstein. Vid utsändning av icke EU-medborgare till eller från dessa tre länder gäller respektive lands lag, dvs. för Sveriges vidkommande 12 månaders utsändningstid.

11.2.12 Förslag till ny förordning

Under våren 1999 har ett förslag från Rådet om ny förordning om samordning av de sociala trygghetssystemen remissbehandlats. Det viktigaste förändringsförslaget innebär att förordningen ska bli tillämplig även på s.k. tredjelandsmedborgare, dvs. personer som är bosatta i ett medlemsland och omfattade av dess socialförsäkring utan att vara medborgare i något medlemsland.

Beträffande de nuvarande artiklarna 13-16 föreslås en del förenklingar, bl.a. rörande reglerna för sjömän och anställda inom transportbranschen. Regeln om förlängning av utsändningstid föreslås bli slopad.

Något ikraftträdandedatum för den nya förordningen är inte utsatt.

11.3 Arbetsgivaravgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig. Förordningen är inte tillämplig

En av grundprinciperna i alla konventioner är att den som förvärvsarbetar omfattas av socialförsäkringslagstiftningen i arbetslandet. Socialavgifter ska därmed erläggas i enlighet med arbetslandets lagstiftning. Från denna regel finns undantag för bl.a. utsända arbetstagare.

Ej avsiktskonventioner och avsiktskonventioner

Utsändningsreglerna är utformade antingen så att den utsände alltid står kvar i hemlandets socialförsäkring ett bestämt antal månader och först därefter omfattas av arbetslandets lagstiftning (s.k. ej avsiktskonvention), eller så att han står kvar i hemlandets försäkring endast om utsändningstiden från början är avsedd att vara längst ett bestämt antal månader (s.k. avsiktskonvention).

En förutsättning för att en utsändningsregel ska vara tillämplig vid utsändning av en svensk arbetsgivare, är att arbetstagaren vid utsändningsögonblicket är omfattad av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen.

De flesta konventioner omfattar endast arbetstagare, inte egenföretagare. Konventionerna med USA, Tyskland och Österrike samt den nordiska konventionen utgör undantag.

11.3.1 Utsändningsintyg

För att reglerna om utsändning ska kunna tillämpas måste utsändningen styrkas genom utsändningsintyg. När en konvention är tillämplig utfärdas dessa i Sverige av försäkringskassan. När utsändningsintyg saknas finns risk att socialavgifter tas ut både i Sverige och i det andra landet eller att den anställde går miste om PGI i Sverige. Utsändningsintygen är något olika utformade för de olika konventionerna.

11.3.2 Tidsgränser för utsändning i de olika konventionerna

Ej avsiktskonventioner

12 månader

En utsändningstid om *12 månader* gäller i förhållande till Kap Verde-öarna (SFS 1991:1333). Enligt denna konvention kvarstår den utsände i det egna landets socialförsäkring de första 12 månaderna av utsändningen. Därefter övergår den anställde till att

omfattas av arbetslandets lagstiftning och samtliga avgifter ska betalas i arbetslandet.

24 månader

En utsändningstid om *24 månader* gäller i förhållande till följande länder:

Grekland (SFS 1985:774, omtryck)
Italien (SFS 1982:887)
Jugoslavien (SFS 1978:798, SFS 1992:996 och SFS 1994:320)
Kanada (SFS 1985:949)
Nederländerna (SFS 1983:22)
Portugal (SFS 1979:869)
Schweiz (SFS 1986:246, omtryck)
Tyskland (SFS 1977:740)

Vid utsändning från Sverige för arbete i något av dessa länder kvarstår alltså arbetsgivarens avgiftsskyldighet i Sverige under 24 månader. Därefter ska socialavgifter betalas i arbetslandet enligt detta lands lagstiftning. För den som sänds hit från något av dessa länder för arbete, tas inte socialavgifter ut här de första 24 månaderna.

Konventionen med Jugoslavien

Utsändningsreglerna i samtliga ovanstående konventioner utom Jugoslavien omfattar alla som vid utsändandet är bosatta i respektive land och som omfattas av utsändningslandets socialförsäkring vid utsändningstidpunkten. Konventionen med Jugoslavien (som från och med den 16 januari 1992 även omfattar Kroatien och Slovenien och, genom beslut den 5 maj 2000, även Bosnien och Hercegovina) omfattar endast svenska och jugoslaviska medborgare.

Konventionen med Kanada

En utsändningstid om 24 månader gäller också i förhållande till Kanada och enligt särskilt avtal med Québec (SFS 1988:100). Konventionen med Kanada omfattar endast ATP och folkpension (från och med 1999 ålderspension och efterlevandepension), avtalet med Québec endast ATP (från och med 1999 ålderspension) och arbetsskadeförsäkring. Folkpensionen – från och med 1999 efterlevandepensionen – regleras genom konventionen med Kanada. Vad beträffar övriga avgifter tillämpas intern lag.

Enligt konventionen med Kanada står den anställde kvar i utsändningslandets socialförsäkring vad beträffar ATP och folkpension (från och med 1999 ålderspension och efterlevandepension) i max. 24 månader. Om utsändningen är avsedd att pågå längst ett år står han kvar helt i det utsändande landets lagstiftning. För den som sänds ut från Sverige ska i så fall arbetsgivaren betala samtliga avgifter i Sverige (ålders- och efterlevandepensionsavgift enligt både konventionen och svensk lag, de öv-

riga avgifterna enligt svensk lag), och för den som sänds hit ska inga avgifter betalas här. Om utsändning till Kanada varar längre tid än 12 månader men högst 24 månader ska från första dagen endast ålders- och efterlevandepensionsavgift betalas i Sverige. Efter 24 månader betalas inga avgifter i Sverige.

Vid utsändning till Québec betalas ålderspensions- och efterlevandepensionsavgift samt arbetsskadeavgift i Sverige under högst två år. I övrigt som Kanada. Skyldigheten att betala efterlevandepensionsavgift följer av konventionen med Kanada.

För den som av arbetsgivare i Kanada sänds hit för arbete som avses vara längre tid än 12 månader, betalas alla avgifter i Sverige utom ålders- och efterlevandepensionsavgift de första 24 månaderna. Vid utsändning från Québec betalas alla avgifter utom ålderspensions-, efterlevandepensions- och arbetsskadeavgift i högst två år. Efter 24 månader betalas samtliga avgifter i Sverige. Vid utsändning som varar i max. 12 månader betalas inga avgifter i Sverige.

Observera att en ny konvention med Kanada har tagits av riksdagen (SFS 2002:221, prop. 2001/02:106). Den nya konventionen är fortfarande en ej avsiktskonvention, men den maximala utsändningstiden har förlängts till 60 månader. Förutom ålders- och efterlevandepension omfattar konventionen även sjukersättning och aktivitetsersättning (ersätter fr.o.m. 2003 sjukbidrag och förtidspension), varför även en viss del av sjukförsäkringsavgiften blir omfattad av konventionen. RFV kommer att beräkna hur stor andel av sjukförsäkringsavgiften som avses täcka sjuk- och aktivitetsersättningen. Ikraftträdandedatum för konventionen är bestämt till den 1 april 2003. Den nya konventionen med Kanada påverkar även utsändningar till och från Québec i motsvarande mån.

36 månader

En utsändningstid om *36 månader* gäller i förhållande till Marocko (SFS 1982:249).

Konventionen omfattar endast svenska och marockanska medborgare. Den utsände kvarstår enligt konventionen i det egna landets socialförsäkringssystem under de första 36 månaderna av utsändningen. Avgifter betalas endast i utsändningslandet. Därefter betalas avgifter endast i arbetslandet.

Avsiktskonventioner

Enligt nedanstående konventioner är utsändningsreglerna til??lämpliga, dvs. den anställde står kvar i det egna landets försäkring, endast om utsändningen från början är *avsedd* att vara längst ett visst antal månader (12, 24, 36 eller 60). Om avsikten

vid utsändandet är att arbetet ska pågå längre tid, omfattas den anställde direkt av lagstiftningen i arbetslandet vid ankomsten dit och socialavgifter ska betalas där från första dagen.

Längst 12 månader:

Chile (SFS 1995:1337)
Luxemburg (SFS 1988:350)
Norden (SFS 1993:1529)
Storbritannien och Nordirland (SFS 1988:106)
Turkiet (SFS 1981:208, 2001:1285)
Österrike (SFS 1997:265)

Längst 24 månader:
Spanien (SFS 1984:555)

Längst 36 månader:
Frankrike (SFS 1981:584)
Israel (SFS 1983:325)

Längst 60 månader:
USA (SFS1986:734)
Kanada (fr.o.m. den 1 april 2003, SFS 2002:221)

Konventionen med Österrike

Konventionen med Österrike ansluter helt till reglerna i förordning 1408/71 vad beträffar utsändning, förlängning, arbete i flera länder, dispens etc. Blankett E 101 används vid utsändning m.m. enligt den svensk-österrikiska konventionen.

Konventionen med Turkiet

Genom en tilläggsöverenskommelse som trätt i kraft den 1 februari 2002 har konventionen med Turkiet ändrats till att bli en avsiktskonvention med en utsändningstid om 12 månader.

Konventionen med USA

Konventionen med USA omfattar endast ATP och folkpension (från och med 1999 ålders- och efterlevandepension). Den som sänds ut från det ena landet för arbete i det andra omfattas helt av lagstiftningen i utsändningslandet om arbetet avses pågå längst 12 månader. Beräknas arbetet pågå mer än 12 månader men längst 60 månader är den utsände omfattad av pensionssystemet (ålders- och efterlevandepension för Sveriges vidkommande) i det utsändande landet. Det innebär att för den som sänds ut från Sverige till USA för ett arbete som avses pågå längst 12 månader, ska samtliga arbetsgivaravgifter betalas här. Beräknas arbetet pågå i t.ex. tre år, betalas från första dagen endast ålders- och efterlevandepensionsavgift i Sverige. Är avsikten vid utsändandet att arbetet ska pågå i mer än 60 månader, ska från första dagen inga avgifter betalas här.

På motsvarande sätt gäller för den som sänds hit från USA för arbete som beräknas pågå längst 12 månader, att inga avgifter

ska betalas här. Beräknas arbetet pågå mer än 12 månader men längst 60 månader ska arbetsgivaren betala alla avgifter utom ålders- och efterlevandepensionsavgift här. Beräknas arbetet pågå mer än 60 månader ska samtliga avgifter betalas här från första dagen.

Konventionen med Kanada

Beträffande konventionen med Kanada se ovan under 24 månaders utsändningstid.

11.3.3 Den nordiska konventionen

Den nordiska konventionen är utformad med förordning 1408/71 som grund. Konventionen gäller för personer som är bosatta i de nordiska länderna och som inte omfattas av förordningen, t.ex. personer som inte är medborgare i något EU-land.

Bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig, finns i avdelning två, artiklarna 6 och 7. Artikel 8 innehåller en dispensregel.

I artikel 6 stadgas att den som är bosatt i ett nordiskt land ska omfattas av lagstiftningen i bosättningslandet.

Artikel 7, som avser personer som arbetar i ett annat nordiskt land än där de är bosatta eller som arbetar i flera nordiska länder, hänvisar direkt till avdelning två i förordningen samt avdelning tre i tillämpningsförordningen.

Detta innebär att bl.a. utsändningsreglerna i konventionen är desamma som i förordningen, dvs. huvudprincipen är att den som är utsänd för arbete i ett annat nordiskt land för tid som avses vara längst 12 månader, står kvar i utsändningslandets socialförsäkring och samtliga avgifter betalas där. Om utsändningen är avsedd att vara längre tid än 12 månader omfattas den anställde från första dagen av arbetslandets lagstiftning. Samtliga avgifter betalas i arbetslandet.

Utsändningen ska styrkas med intyg på blankett E 101.

11.3.4 Förlängning av utsändningsreglernas tillämpning

I alla konventioner finns bestämmelser som gör det möjligt att förlänga tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning, antingen genom tillämpning av en särskild förlängningsregel eller genom dispens. Vid utsändning från Sverige görs ansökan om förlängning hos RFV. Om ansökan beviljas ska arbetsgivaravgifter betalas här för den tid som angetts i beslutet.

11.3.5 Dispens

Det kan i enskilda fall inträffa att en person vid arbete i ett konventionsland eller i Sverige varken omfattas av det andra landets eller av svensk socialförsäkring. Kontakt bör då tas med RFV som kan utreda dispensmöjligheter.

11.3.6 Avtal om betalning av avgifter

Även en arbetsgivare i konventionsland som är avgiftsskyldig här, kan träffa överenskommelse med sin anställde att denne i stället betalar egenavgifter (2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL). Den anställde ska i sin deklaration upplysa om avtalet. Om avtal saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala arbetsgivaravgifter i Sverige. En svensk arbetsgivare med personal anställd i konventionsland kan sluta motsvarande avtal endast om lagstiftningen i arbetslandet tillåter det. I konventionerna finns inga regler om sådana avtal.

11.3.7 Förbindelse om ålderspensionsavgift vid arbete i konventionsland

Den som är utsänd till ett konventionsland av arbetsgivare i Sverige tjänar inte in rätt till ATP/ålderspension här när försäkringstillhörigheten har övergått till arbetslandet. Arbetsgivaren kan emellertid i en förbindelse med RFV ha åtagit sig att svara för ålderspensionsavgiften. Den anställde kommer då att tillgodoräknas pensionsgrundande inkomst i Sverige och han blir då i regel dubbelförsäkrad. Regeln gäller endast svenska medborgare.

Möjligheten att nyteckna förbindelser har emellertid upphört från och med den 1 januari 2001 (2 kap. 11 och 12 §§ samt 15 kap. 18 § LIP har upphört att gälla, SFS 1999:802). Redan tecknade förbindelser gäller t.o.m. utgången av 2005 (övergångsbestämmelserna p. 3, SFS 1999:802) om de inte sägs upp tidigare.

Arbetsgivare som tecknat förbindelse före 2001 ska betala ålderspensionsavgift och lämna gul kontrolluppgift för den förbindelsen avser så länge förbindelsen gäller, dock längst till utgången av 2005 (övergångsbestämmelserna p. 8, SFS 2000:980).

Inom EU/EES-området har förbindelser inte varit tillåtna sedan 1994.

11.4 Arbetsgivaravgifter enligt SAL när varken förordningen eller konvention om social trygghet är tillämpliga

11.4.1 Lokalanställning i Sverige

A-skatt

Svensk arbetsgivare och utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter på utgiven avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige för den som har A-skatt och är omfattad av den svenska arbetsbaserade försäkringen.

F-skatt med villkor

Arbetsgivaravgifter ska även betalas för den som innehar en s.k. F-skattsedel med villkor och inte skriftligen åberopar F-skattsedeln.

Avtal om avgifter

Även en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här ska betala avgifter för lokalanställd personal. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan dock träffa avtal enligt 3 kap. 6 § SAL om att arbetstagaren ska betala egenavgifter. Att arbetsgivaren inte ska betala avgifter när avtal slutits framgår av 2 kap. 8 § SAL. Den anställde ska i sin inkomstdeklaration notera att avtal slutits. I övrigt är avtalet formlöst.

11.4.2 Lön från främmande makts beskickning

Diplomater

Diplomater som arbetar vid utländsk stats beskickning eller lönade konsulat i Sverige omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen. Inga arbetsgivaravgifter ska betalas för dessa personer (2 kap. 9 § SAL).

Lokalanställda

Övrig, lokalanställd personal är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen om det är förenligt med bestämmelserna om immunitet och privilegier i de konventioner som anges i 2 och 3 §§ lagen (1976:661) om immunitet och privilegier. Diplomaters personliga tjänare (utländska medborgare) är ibland undantagna från den svenska arbetsbaserade försäkringen medan övriga lokalanställda normalt omfattas. För dessa senare personer ska beskickningen betala arbetsgivaravgifter om inte avtal om betalning av avgifter har slutits. Eftersom de anställdas löner inte taxeras, kan f.n. inga egenavgifter tas ut (3 kap. 12 § SAL). De anställda är emellertid omfattade av den arbetsbaserade försäkringen (arbete i Sverige, 1 kap 1 § SofL) och har rätt till arbetsbaserade förmåner (3 kap. 4-5 §§ SofL).

En utländsk beskickning i Sverige ses som utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här och ska därför inte betala allmän

löneavgift eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster. Detta gäller retroaktivt från 2001.

De förbindelser om ålderspensionsavgift för svenska medborgare och för här bosatta utländska medborgare som många beskickningar har slutits med RFV, har fr.o.m. 2001 blivit obehövliga.

Beträffande beskickningar som omfattas av förordningen, se även under avsnitt 11.2.7.

11.4.3 Utsända arbetstagare

Svensk arbetsgivare. Utsänd högst ett år

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land, anses enligt 2 kap. 9 § SofL utföra arbete här i Sverige om arbetet kan antas pågå i högst ett år.

För sådan arbetstagare ska samtliga arbetsgivaravgifter betalas (1 kap. 8 § och 2 kap. 4 § SAL).

Observera att i SofL används begreppet ”kan antas” i stället för det tidigare ”avsikt”. Ändringen innebär att arbetstagarens/ arbetsgivarens uppgifter inte nödvändigtvis måste tas för goda om omständigheterna tyder på något annat.

Utsändning mer än ett år

Om arbetet redan vid utresan kan antas pågå mer än ett år, omfattas den utsände inte av den arbetsbaserade försäkringen under någon del av utlandsvistelsen. Inga avgifter alls ska betalas i Sverige (1 kap. 6 § och 2 kap. 4 § SAL). Möjlighet till förlängning av utsändningstiden finns inte utanför EU-eller konventionsområdet. Se dock nedan under svensk statlig arbetsgivare

Den som lämnar Sverige på längre tid än ett år ska anmäla utresan till försäkringskassan (5 kap. 3 § SofL).

Svensk statlig arbetsgivare

Den som sänds ut av statlig arbetsgivare för arbete i annat land omfattas av den arbetsbaserade försäkringen under hela utsändningen oberoende av tid (1 kap. 2 § 1 st. och 2 kap. 9 § 3 st. SofL). Sådan arbetsgivare ska betala alla avgifter i Sverige under hela utsändningen (1 kap. 8 § SAL).

Utländsk arbetsgivare. Hitsänd i högst ett år

Den som av utländsk arbetsgivare sänds hit för arbete omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen om arbetet kan antas vara högst ett år (2 kap. 9 § SofL). Arbetsgivaren är i så fall inte avgiftsskyldig här.

Hitsänd mer än ett år

Om det redan vid utsändningens början kan antas att arbetet ska pågå längre tid än ett år, inträder avgiftsskyldighet för samtliga avgifter så fort arbetstagaren kommer hit, eftersom denne då omfattas av den arbetsbaserade försäkringen (1 kap. 8 § SAL). Den

anställde anses även bosatt här. Undantag gäller för statlig arbetsgivare.

Utländsk statlig arbetsgivare

Den som sänds hit av en utländsk statlig arbetsgivare omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen även om utsändningen kan antas vara längre än ett år. (1 kap. 8 § SAL, 2 kap. 9 § och 1 kap. 2 § SofL). Några avgifter betalas inte i Sverige.

Intyg

Utsändningsintyg finns inte till och från länder som ligger utanför EU-och konventionsområdena.

11.4.4 Konsekvenser när utsändningstiden ändras

Utsändningstiden förlängs

För arbetstagare som sänds ut från Sverige för arbete som kan antas pågå kortare tid än ett år betalar arbetsgivaren samtliga avgifter. Om förhållandena ändras, t.ex. genom att anställningskontraktet förlängs så att utsändningstiden bli längre än ett år ska, från det att förlängningen beslutades, inga avgifter betalas i Sverige. Den anställde ska meddela försäkringskassan om förlängningen. (RFV:s Vägledning, Försäkrad i Sverige genom bosättning eller arbete, 2000:2). Någon ändring retroaktivt av avgifterna eller socialförsäkringen görs inte.

Utsändningstiden förkortas

När det kan antas vid utsändningens början att arbetet ska pågå mer än ett år, betalas efter utresedagen inga avgifter i Sverige. Om därefter tiden förkortas till högst ett år på grund av att förhållandena ändras, ska samtliga avgifter betalas från det att förkortningen beslutades och den anställde återvänt till Sverige. Någon ändring för retroaktiv tid ska inte göras.

På motsvarande sätt förändras avgiftsskyldigheten för arbetsgivare i annat land när utsändningstiden förändras för hitsända arbetstagare.

11.5 Egenavgifter

11.5.1 Inkomster som deklareras som inkomst av tjänst men för vilka egenavgifter ska betalas

Egenavgifter i tjänst

Ett antal inkomster ska deklareras som tjänsteinkomst men är enligt 3 kap. SAL underlag för egenavgifter (eller särskild löneskatt om personen fyllt 65 år vid årets ingång. Den som är född 1938 eller senare ska även i vissa fall betala ålderspensionsavgift). Arbetsgivaren/utbetalaren betalar inga arbetsgivaravgifter. Inkomsten deklareras under punkt 4c i självdeklarationen (punkt 19 i nya inkomstdeklarationen).

Följande utlandsinkomster grundar egenavgifter i tjänst:

- Inkomst från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige när avtal träffats enligt 2 kap. 8 § SAL (omvänt likställighetsavtal). Arbetet utförs i Sverige.
- Forskarstipendium från EU (Marie Curie-stipendium) när utbetalaren är en utländsk institution (3 kap. 7 § SAL). Om utbetalaren är en svensk institution ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 11 § p. 4 SAL).
- En arbetstagare ska också betala egenavgifter på skattepliktig inkomst av tjänst som, utan att ett anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person om ersättningen utbetalats före den 1 juli 1998 (3 kap. 2a § 2 st. och 11 kap. 3 § 1 st. e) AFL i dess lydelse före den 1 juli 1998). Om ersättningen har utbetalats efter den 30 juni 1998 och har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige, ska den svenske arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 3 § SAL). Som exempel kan nämnas ersättning i pengar, aktier eller andra förmåner som ett utländskt moderbolag ger ut till anställda i det svenska dotterbolaget.
- Ersättning för arbete som utbetalats av en fysisk person som är bosatt utomlands och inte utgör utgift i den personens näringsverksamhet, om ersättningen understiger 10 000 kronor och parterna inte har kommit överens om att utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter (3 kap. 5 § SAL).

Schablonavdrag

Den skattskyldige medges schablonavdrag under inkomst av tjänst för socialavgifter med högst 25 procent och för löneskatten med högst 20 procent (12 kap. 36 § IL).

11.5.1.1 Särskild A-skatt

Den som har en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska betala preliminär skatt i form av särskild A-skatt. Arbetsgivaren är inte skyldig att göra skatteavdrag. Arbetstagaren måste i inkomstdeklarationen (även den preliminära självdeklarationen) upplysa om även ett avtal om betalning av avgifter finns, så att skatten inklusive egenavgifter och allmän pensionsavgift alternativt särskild löneskatt blir rätt beräknad.

11.5.2 Inkomst av näringsverksamhet i ett EU-land – bosatt och medborgare i annat EU-land. Förordningen är tillämplig

Den som är egenföretagare i ett EU-land ska omfattas av lagstiftningen i det landet även om han är bosatt i ett annat EU-land

(förordningen artikel 13.2b). Om verksamheten bedrivs i Sverige kommer den alltså att omfattas av svensk lagstiftning. Alla avgifter ska betalas här. Observera dock undantaget för utsändning (11.2.4 ovan).

Både anställd och egenföretagare

Den som är anställd i ett EU-land och egenföretagare i ett annat omfattas normalt av lagstiftningen i det land där anställningsinkomsten finns (artikel 14c a). Avgifter både för anställningsinkomsten och näringsverksamheten betalas i anställningslandet. I undantagsfall kan det bli avgifter i två länder (artikel 14 c b) tillsammans med bilaga 7). Se vidare under 11. 2. 6.

11.5.3 Inkomst av näringsverksamhet. Förordningen är inte tillämplig. Konvention är inte tillämplig

11.5.3.1 Inkomst av näringsverksamhet utomlands när näringsidkaren är bosatt i Sverige

Näringsverksamhet som av en fysisk person bedrivs utomlands men som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige anses som arbete i Sverige (1 kap. 6 § SAL). Överskott av näringsverksamheten är avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (aktiv näring). Detta gäller under förutsättning att inkomsten taxeras i Sverige (3 kap. 3 och 12 §§ SAL).

Aktiv näringsverksamhet utomlands som bedrivs självständigt utan någon koppling till näringsverksamhet i Sverige är inte underlag för egenavgifter här.

Den som har inkomst av självständig aktiv näringsverksamhet utomlands och är över 65 år eller har inkomst av passiv näringsverksamhet utomlands ska inte betala särskild löneskatt, eftersom sådan skatt förutsätter inkomst av näringsverksamhet här i landet (2 § SLFL).

11.5.3.2 Inkomst av näringsverksamhet i Sverige när näringsidkaren är bosatt utomlands

Aktiv näring

Den som har inkomst av aktiv näringsverksamhet i Sverige men inte är bosatt här ska betala samtliga egenavgifter här (3 kap. 1-3 §§ SAL). Inkomsten måste taxeras här.

Passiv näring

Den som har inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige ska betala särskild löneskatt på inkomsten (2 § SLFL). Inkomsten måste taxeras här.

11.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift för arbetsinkomst regleras fr.o.m. taxeringsåret 2003 i 6 kap. 1 § och 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som trätt ikraft den 1 januari 2002. Lagen har medfört utökad skyldighet bl.a. för svensk arbetsgivare att lämna kontrolluppgift till utlandet i informationssyfte och för utländsk arbetsgivare att lämna kontrolluppgift för anställd som ska beskattas i Sverige eller omfattas av svensk socialförsäkring.

Arbete utomlands, arbetsgivare i Sverige

Pensionsgrundande inkomst beräknas på den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten (2 kap. 18 § LIP). Den som arbetar utomlands för svensk arbetsgivare men som inte är skattskyldig här för inkomsten kan emellertid som framgått vara berättigad till arbetsbaserade förmåner i Sverige (t.ex. vid utsändning och förbindelsefall). Förutsättningen för att pensionsgrundande inkomst ska kunna beräknas är att arbetsgivaren lämnar kontrolluppgift. I dessa fall lämnar arbetsgivaren Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter, ”gul” kontrolluppgift, RSV 2303, finns även på engelska, RSV 2309.

Kontrolluppgiftsskyldighet föreligger också för svensk arbetsgivare som betalar ut ersättning för arbete till personer som varken ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring, men där information om ersättningen ska sändas till annat land. Informationsutbytet sker till de flesta länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Vilka länder det gäller framgår av Riksskatteverkets föreskrifter RSFS 2002:12. Arbetsgivaren lämnar gul kontrolluppgift till skattemyndigheten för vidare befordran till landet i fråga.

Utomlands bosatta artister

Observera särskilt att en arbetsgivare som betalat ut ersättning till en mottagare som omfattas av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska lämna gul kontrolluppgift. Några socialavgifter ska inte betalas även om artisten ska omfattas av svensk socialförsäkring.

Utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige men har anställda som ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring, ska i regel lämna vanlig lönekontrolluppgift (RSV 2300, finns även på engelska, RSV 2301). Utländska beskickningar i Sverige och EU-institution där den anställde valt att tillhöra svensk socialförsäkring enligt förordningens artikel 16.3 lämnar gul kontrolluppgift.

11.7 Redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter

Utländsk arbetsgivare

Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos SKM i Stockholm, avdelning 3 (tidigare skattekontor Riks), som också tilldelar redovisningsnummer och skickar skattedeklarationer. Samma myndighet kan medge att sådan arbetsgivare redovisar och betalar avgifterna vid annan tidpunkt än varje månad (10 kap. 12 § SBL).

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här ska fr.o.m. inkomståret 2001 inte betala allmän löneavgift eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster.

När avtal träffats med arbetstagaren enligt 2 kap. 8 § SAL eller enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen, behöver arbetsgivaren inte registreras i arbetsgivarregistret.

11.8 Avdrag för utländska egenavgifter

Enligt 62 kap. 6 § IL medges avdrag i vissa fall för utländska, obligatoriska socialförsäkringsavgifter som påförts skattskyldig som varit bosatt i Sverige. Avgifterna ska betalas på grund av utfört arbete och i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen eller enligt förordning 1408/71. Endast sådana avgifter som påförts enligt slutlig debitering eller liknande förfarande är avdragsgilla. Inkomsten ska beskattas i Sverige. Om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig här endast en del av året, medges avdrag för den tiden (62 kap. 9 § IL). Se även avsnitt 2.6.