

Socialavgifter på inte inkomstbeskattade ersättningar m.m.

- Förslag till ändringar i**
- socialavgiftslagen (2000:980),**
 - inkomstskattelagen (1999:1 229),**
 - socialförsäkringsbalken, och**
 - skatteförfarandelagen (2011:1244).**

1	Sammanfattning	2
2	Författningsförslag	3
2.1	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	3
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.3	Förslag till lag om ändring i socialförsäkringsbalken.....	7
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	9
3	Bakgrund och gällande rätt	13
3.1	Arbetsgivaravgifter	13
3.1.1	Allmänt	13
3.1.2	Arbetsgivaravgifter och socialavgiftsavtal	13
3.1.3	Registrering och anmälan om registrering	15
3.2	Egenavgifter	16
3.2.1	Allmänt	16
3.2.2	Inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal	16
3.2.3	Näringsidkare utan fast driftställe i Sverige.....	16
3.2.4	Arbete i Sverige	18
3.2.5	Sjöarbetskonventionen.....	19
3.2.6	PGI-beräkning på inkomst av annat förvärvsarbete.....	19
3.3	Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter.....	20
4	Promemorians förslag	21
4.1	EU-anpassning av de svenska reglerna.....	21
4.1.1	Avgifter då socialförsäkringsavtal träffats.....	22
4.1.2	Anmälan för registrering.....	25
4.1.3	Kontrolluppgift	26
4.2	Egenavgifter då fast driftställe saknas	27
4.2.1	Deklarationsskyldighet och beräkning av PGI	27
4.3	Arbete i Sverige	28
4.4	Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter.....	28
4.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	29
5	Konsekvensanalys.....	30
5.1	Offentligfinansiella konsekvenser	30
5.2	Konsekvenser för Skatteverket	31
5.3	Konsekvenser för företagen	31
6	Författningskommentarer.....	32
6.1	Socialavgiftslagen (2000:980)	32
6.2	Inkomstskattelagen (1999:1229).....	33
6.3	Socialförsäkringsbalken.....	33
6.4	Skatteförfarandelagen (2011:1244)	34

1 Sammanfattning

I promemorian föreslås att en anställd som ingått ett socialavgiftsavtal med sin utländska arbetsgivare inte längre ska betala egenavgifter utan i stället fullgöra arbetsgivarens skyldigheter vad avser arbetsgivaravgifter. Ändringarna, som innefattar en EU-anpassning av de svenska reglerna, innebär bl.a. att den anställda till Skatteverket ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter varje månad.

När det gäller egenavgifter föreslås att de ska tas ut på samtliga avgiftspliktiga inkomster och inte bara på sådana inkomster som ska inkomstbeskattas i Sverige.

Skatteverket föreslår också att uttrycket *arbete i Sverige* i 6 kap. 2 § socialförsäkringsbalken förtydligas. I sak innebär denna ändring inget nytt.

Slutligen föreslås att bestämmelsen i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), om allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter, ändras på så sätt att det för avdragsrätt inte ska krävas att den obligatoriska socialförsäkringsavgiften är knuten till en intäkt som uppburits på grund av utfört arbete. Genom ändringen ska allmänt avdrag också medges t.ex. för sådan trygdeavgift som i Norge tas ut på pension, se RÅ 2006 ref. 55.

De nya reglerna föreslås börja gälla den 1 januari 2013.

2 Författningsförslag

2.1 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs i fråga om socialavgiftslagen (2000:980)
dels att 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § ska utgå,
dels att 3 kap. 12 § ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 2 kap. 25 a §, samt närmast före denna paragraf en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

Avgifter som betalas på grund av socialavgiftsavtal

25 a §

Vid beräkning av avgiftsunderlaget i fall som avses i 5 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ett enligt 24 § beräknat underlag divideras med ett belopp motsvarande den sammanlagda procentsats efter vilken arbetsgivaravgifter tas ut ökad med 100 procentenheter.

3 kap.

12 §¹

Underlaget för beräkning av egenavgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige.

Underlaget för beräkning av egenavgifter (avgiftsunderlaget) är summan av

1. de avgiftspliktiga nettoinkomsterna enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige, och

2. andra avgiftspliktiga nettoinkomster beräknade i enlighet med inkomstskattelagens (1999:1229) regler för en obegränsat skattskyldig person som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige.

Ett underskott i en näringsverksamhet får inte minska ett överskott i en annan näringsverksamhet.

¹ Senaste lydelse 2011:1257.

Avgiftsunderlag ska inte fastställas, om den avgiftsskyldige avlidit under beskattningsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ersättning som betalas ut och inkomster som uppbärs efter den 31 december 2012.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att 12 kap. 2 § och 62 kap. 6 § ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 12 kap. 36 a §, samt närmast
före denna paragraf en rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

2 §²

Utgifter som avses i följande paragrafer ska dras av utan någon
beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

- vid tjänsteresor enligt 5–17 §§,
- vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18–22
och 31 §§,
- för hemresor enligt 24 och 31 §§,
- för egenavgifter enligt 36 §, och
- i hobbyverksamhet enligt 37 §.

Första stycket gäller också i fråga om utgifter för resor i tjänsten som
företas med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och
arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del
kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 10 000 kronor.
Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under
beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

Arbetsgivaravgifter

36 a §

*Fysisk person som har träffat
socialavgiftsavtal enligt 5 kap. 5 §
skatteförfarandelagen (2011:1244)
har rätt till avdrag för erlagda
arbetsgivaravgifter till den del de
avser inkomster i inkomstslaget
tjänst.*

*Om avgifterna sätts ned, ska mot-
svarande belopp tas upp i inkomst-
slaget tjänst det beskattningsår då
debiteringen ändras.*

² Senaste lydelse 2011:1271.

62 kap.**6 §³**

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

1. den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp som intäkt för beskattningsåret i Sverige, och

2. den skattskyldige *på grund av utfört arbete* enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna

2. den skattskyldige enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna

– i överensstämmelse med den konvention som avses i lagen (2004:114) om nordisk konvention om social trygghet, eller

– till följd av att den skattskyldige enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen ska omfattas av ett annat lands lagstiftning om social trygghet.

Om avgifterna sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2012.

³ Senaste lydelse 2010:1378.

2.3 Förslag till lag om ändring i socialförsäkringsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om socialförsäkringsbalken
dels att 25 kap. 15 § och 59 kap. 21 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 25 kap. 15 § och 59 kap. 21 § ska utgå,
dels att 6 kap. 2 § samt 59 kap. 8, 9 och 34 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i balken ska införas en ny paragraf, 2 kap. 17 §, samt närmaste
 före denna paragraf en rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

Avgiftspliktig

17 §

Vad som avses med avgiftspliktig ersättning och avgiftspliktig inkomst framgår av 2 kap. 10–11 §§ respektive 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen (2000:980).

6 kap.

2 §

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna balk avses med arbete i Sverige, om inget annat särskilt anges, förvärvsarbete i verksamhet här i landet.

Om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska verksamhet som hänför sig till driftstället anses bedriven här i landet.

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet ska anses bedriva verksamheten här i landet om den utövas här och inte är att hänföra till personens fasta driftställe utanför Sverige.

59 kap.

8 §⁴

Som inkomst av anställning räknas lön eller annan ersättning i pengar eller annan *skattepliktig* förmån som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.

Som inkomst av anställning räknas lön eller annan ersättning i pengar eller annan *avgiftspliktig* förmån som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.

⁴ Senaste lydelse 2011:1434.

Med lön likställs kostnadsersättning som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § 9 eller 10 skatteförfarandelagen (2011:1244).

9 §

Som inkomst av anställning räknas, även om mottagaren inte har varit anställd hos den som betalat ut ersättningen, följande:

1. ersättning i pengar eller annan *skattepliktig* förmån för utfört arbete, dock inte pension, och
1. ersättning i pengar eller annan *avgiftspliktig* förmån för utfört arbete, dock inte pension, och
2. tillfällig förvärvsinkomst av verksamhet som inte bedrivits självständigt.

I fall som anges i första stycket likställs den som har utfört arbetet med en arbetstagare och den som betalat ut ersättningen med en arbetsgivare.

34 §⁵

Pensionsgrundande inkomst av anställning, som den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte är skattskyldig för i Sverige, bestäms med ledning av en kontrolluppgift eller uppgifter i en arbetsgivardeklaration enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).

Pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete, som den försäkrade enligt inkomstskattelagen inte är skattskyldig för i Sverige, bestäms med ledning av de uppgifter som den försäkrade lämnat i sin enligt 30 kap. 1 och 5 §§ skatteförfarandelagen lämnade inkomstdeklaration.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ersättning som betalas ut respektive inkomster som uppbärs efter den 31 december 2012.

⁵ Senaste lydelse 2011:1434.

2.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)
dels att 7 kap. 2 §, 15 kap. 2 och 9 §§, 30 kap. 1 och 5 §§ samt 31 kap. 25 §
ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 5 §, samt att det
närmast före denna paragraf ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

Mottagare som träffat socialavgifts- avtal

5 §

Om den som ger ut ersättning för
arbete har ingått ett avtal med
mottagaren att denne ska fullgöra
eller, såvitt avser 2, överta
utbetalarens skyldigheter rörande
arbetsgivaravgifter på den avgifts-
pliktiga ersättning som utbetalaren
betalar till mottagaren, ska avtalet
gälla om det har ingåtts

1. i enlighet med artikel 21 punkt
2 i Europaparlamentets och Rådets
förordning (EG) nr 987/2009 om
tillämpningsbestämmelser till
förordning (EG) nr 883/2004 om
samordning av de sociala trygghets-
systemen,

2. i enlighet med artikel 109 i
rådets förordning (EEG) nr 574/72
om tillämpning av förordning
1408/71, eller

3. med en utbetalare som inte
omfattas av 1 eller 2 och som

a) hör hemma i en utländsk stat
som inte är medlem i Europeiska
unionen, samt

b) saknar sådant fast driftställe i
Sverige som avses i 2 kap. 29 §
inkomstskattelagen (1999:1229).

Underlag för kontroll av redo-
visningen ska finnas tillgängligt hos
mottagaren.

Ett avtal enligt första stycket innebär inte, utom såvitt avser första stycket 2, att utbetalaren befrias från sina skyldigheter om mottagaren inte fullgör sina skyldigheter.

7 kap.

2 §

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.

Mottagare som avses i 5 kap. 5 § ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom två veckor från det att avtalet träffades.

15 kap.

2 §

Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Kontrolluppgift ska inte lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefria av någon annan anledning än förhållandena hos mottagaren.

Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Kontrolluppgift ska inte lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefria av någon annan anledning än förhållandena hos mottagaren *och inte heller är avgiftspliktig.*

Som utgiven ersättning räknas även

1. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i inkomstskattelagen eller någon annan lag ska anses som utbetalt.

I 22 kap. 10 och 11 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning i inkomstslaget tjänst av pensionsförsäkring eller av sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.

9 §

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut,
2. den tid ersättningen eller förmånen avser, om den bara avser del av året,
3. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,
4. om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980),

5. om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), och

6. arbetsställenummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställenummer m.m., om ett sådant har tilldelats.

Om kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § inkomstskattelagen, ska det i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.

Om kontrolluppgiften avser ersättning eller förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig, ska i kontrolluppgiften värdet på sådan ersättning eller förmån anges särskilt.

30 kap.

1 §⁶

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstlagen tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

3. intäkterna i inkomstlagen kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

5 §

Vid bedömning av deklarationsskyldighet som är beroende av att intäkterna har uppgått till visst belopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri eller som den fysiska personen inte är skattskyldig för enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Första stycket gäller inte i fråga om inkomst som enligt skatteavtal

Första stycket gäller inte i fråga om

⁶ Senaste lydelse 2011:1289.

helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige.

1. inkomst som enligt skatteavtal helt eller delvis ska undantas från beskattning i Sverige, och

2. inkomst som ingår i avgiftsunderlaget för egenavgifter.

31 kap.

25 §

Om ett avtal som avses i 2 kap. 7 § andra stycket socialavgiftslagen (2000:980) har träffats om att arbetsgivaravgifter ska betalas på en viss ersättning, ska den som får ersättningen lämna uppgift om detta.

Om ett avtal som avses i 2 kap. 8 § socialavgiftslagen har träffats om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på en viss ersättning, ska den som får ersättningen lämna uppgift om detta.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
 2. I fråga om socialavgiftsavtal som ingåtts före denna lags ikraftträdande ska mottagare som avses i 5 kap. 5 § anmäla sig för registrering hos Skatteverket senast den 1 februari 2013.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 Arbetsgivaravgifter

3.1.1 Allmänt

Arbetsgivaravgifter ska betalas på avgiftspliktig ersättning till fysisk person (svensk eller utländsk medborgare) för arbete som utförs i Sverige. Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, ska arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning. Arbetsgivaravgifter ska också betalas på sådan avgiftspliktig ersättning för arbete i utlandet som betalas till en person som när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom EU/EES eller enligt avtal med andra stater (2 kap. 4 § 2 SAL)

Med ersättning för arbete avses såväl kontant lön som andra skattepliktiga förmåner. Normalt är utbetalaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättning till anställda som har A-skatt men också på ersättning till någon som är godkänd för F-skatt med villkor, om denne inte skriftligen har åberopat godkännandet.

Även utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige är i regel skyldiga att betala arbetsgivaravgifter för personal här. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar dock inte särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och inte heller allmän löneavgift. Vissa undantag från avgiftsskyldigheten (t.ex. beloppsgränser) finns. Vidare kan EU-rätten eller avtal med andra stater leda till att arbetsgivaravgifter inte ska betalas i Sverige.

3.1.2 Arbetsgivaravgifter och socialavgiftsavtal

Från huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL – att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som ger ut avgiftspliktig ersättning till fysisk person för arbete i Sverige och utomlands – finns ett antal undantag.

Ett av dessa undantag finns i 2 kap. 8 § SAL. Enligt denna bestämmelse kan en utländsk arbetsgivare komma överens med en anställd att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningen utan att den anställda i stället själv ska betala socialavgifter i form av egenavgifter, se 3 kap. 6 § SAL. En förutsättning för att en sådan överenskommelse, ett s.k. socialavgiftsavtal, ska kunna träffas är att utbetalaren saknar sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL (se vidare under avsnitt 3.2.3).

Egenavgifter kan bara tas ut på inkomster som inkomstbeskattas i Sverige. När ett socialavgiftsavtal har träffats kan således situationer uppkomma där egenavgifter inte kan tas ut på grund av att personen utfört arbetet utomlands och inkomsten t.ex. på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte ska beskattas i Sverige. Eftersom den anställda även i dessa fall omfattas av den arbetsbaserade socialförsäkringen, har personen – oberoende av att några socialavgifter inte har betalats – t.ex. rätt att få ersättningen pensionsgrundande.

Förordning (EG) 883/2004 och tillämpningsförordning (EG) 987/09

Den första maj 2010 trädde Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (nedan benämnd grundförordningen) samt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 987/09 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (nedan benämnd tillämpningsförordningen) i kraft. Förordningarna ersatte förordning 1408/71 och dess tillämpningsförordning 574/72. Även de ersatta förordningarna kommer dock under en övergångsperiod att vara tillämpliga i vissa situationer, se vidare nedan.

Inledningsvis kan här konstateras att grundförordningen och tillämpningsförordningen har direkt effekt och således gäller som svensk lag. Grundförordningen samordnar reglerna om socialförsäkring inom EU/EES samt Schweiz och reglerar bland annat vilket lands socialförsäkringslagstiftning som ska tillämpas när en anställd eller en egenföretagare i en medlemsstat arbetar i en annan medlemsstat än sin bosättningsstat. En anställd ska enligt huvudregeln (artikel 11 punkt 3 a i grundförordningen) tillhöra lagstiftningen i den stat där han arbetar, oavsett var han är bosatt och om arbetsgivaren finns i någon annan medlemsstat. Den som arbetar inom två eller flera medlemsstater och utför en väsentlig del av sitt arbete i bosättningsstaten, omfattas enligt artikel 13 punkt 1 a i grundförordningen av lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt. Detsamma gäller också om han är anställd av flera arbetsgivare som har sitt säte eller sin verksamhet i olika medlemsstater. I andra fall gäller att den anställda omfattas av lagstiftningen i den stat där arbetsgivaren har sitt säte eller sin verksamhet.

Vid inkomstbeskattningen anses fysiska personer som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige vara obegränsat skattskyldiga här, se 3 kap. 3–7 §§ IL. De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. 3–8 §§, 17–20 §§ IL och 3 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. De fysiska personerna har i IL delats in i obegränsat skattskyldiga (3 kap. 3–7 §§) och begränsat skattskyldiga (3 kap. 17 §). För obegränsat skattskyldiga gäller att skattskyldighet föreligger för alla inkomster i Sverige och från utlandet. Den som inte är obegränsat skattskyldig (se 3 kap. 17 § IL) i Sverige är skattskyldig här bara för inkomst med stark anknytning till Sverige och som angetts i IL eller i annan skattelag.

En konsekvens av de nu beskrivna reglerna är att det uppstår situationer där en person tillhör en medlemsstats socialförsäkringssystem medan han är skattskyldig för inkomsterna i en annan medlemsstat. Även ingångna skatteavtal kan medföra att en person beskattas i en stat medan han omfattas av en annan stats socialförsäkring.

En arbetsgivare som saknar fast driftställe i den medlemsstat vars socialförsäkringslagstiftning är tillämplig får enligt artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförordningen ingå ett s.k. socialavgiftsavtal med den anställda. Ett socialavgiftsavtal i enlighet med bestämmelserna i tillämpningsförordningen är en överenskommelse mellan en arbetsgivare och en anställd om att den anställda ska fullgöra arbetsgivarens skyldigheter att betala arbetsgivaravgifter och skiljer sig således från motsvarande överenskommelse enligt 2 kap. 8 § SAL. Av artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförordningen följer också att arbetsgivaren ska meddela den behöriga institutionen i den medlemsstat vars

lagstiftning är tillämplig, i Sverige Försäkringskassan, om att ett socialavgiftsavtal har träffats.

Förordning (EEG) 1408/71 och tillämpningsförfordning (EEG) 574/72

Bestämmelser om social trygghet fanns tidigare i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen och i rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71. Dessa förordningar har varit tillämpliga i Sverige sedan den 1 januari 1994 och kommer även fortsättningsvis att gälla i förhållande till vissa tredjelandsmedborgare i bl.a. Danmark.

I artikel 109 i tillämpningsförfordning 574/72 finns en bestämmelse rörande överenskommelser om betalning av socialavgifter. Bestämmelsen har följande lydelse:

En arbetsgivare som inte har något fast driftställe i den medlemsstat inom vars territorium den anställde arbetar kan komma överens med den sistnämnde att denne skall överta arbetsgivarens skyldighet att betala avgifter.

Arbetsgivaren skall underrätta den behöriga institutionen eller, vid behov, den institution som har utsetts av medlemsstatens behöriga myndighet, om varje sådan överenskommelse.

En överenskommelse enligt artikel 109 i tillämpningsförfordning 574/72 medför – till skillnad mot vad som gäller enligt artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordning 987/09 – att arbetsgivaren befrias från sin skyldighet att betala socialavgifter och att den skyldigheten i stället flyttas över på den anställde.

I likhet med vad som gäller enligt tillämpningsförfordning 987/09 ska arbetsgivaren enligt artikel 109 i tillämpningsförfordning 574/72 underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet, i Sverige Försäkringskassan, om att en överenskommelse har ingåtts.

3.1.3 Registrering och anmälan om registrering

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska Skatteverket registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Om den som ska registreras har en sådan företrädare som avses i 5 kap. SFL är det i stället företrädaren som ska registreras (7 kap. 1 § andra stycket SFL). Av 7 kap. 2 § första stycket SFL följer vidare att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som enligt det föregående ska registreras, ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

3.2 Egenavgifter

3.2.1 Allmänt

Egenavgifter erläggs av fysiska personer och ska betalas på avgiftspliktig inkomst dels av arbete i Sverige, dels av arbete i utlandet som är hänförligt till ett fast driftställe i Sverige (1 kap. 6 § andra stycket SAL). Egenavgifter ska också betalas om den avgiftsskyldige, när arbetet utförs, omfattas av svensk socialförsäkring enligt gemenskapsrätten inom EU/EES eller enligt avtal med andra stater (3 kap. 1 och 2 §§ SAL).

Egenavgifter betalas främst på inkomster som är hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet (3 kap. 3 § SAL). I vissa fall ska dock egenavgifter betalas även på tjänsteinkomster (3 kap. 4–8 §§ SAL).

Underlaget för beräkning av egenavgifter är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige (3 kap. 12 § första stycket SAL).

3.2.2 Inkomster som omfattas av socialavgiftsavtal

Ett exempel på en situation då egenavgifter ska betalas på inkomster som beskattas i inkomstslaget tjänst är när arbetsgivaren och den anställda har ingått ett socialavgiftsavtal (3 kap. 6 § SAL, jfr med 2 kap. 8 § SAL).

Som nämnts ovan under avsnitt 3.2.1 utgörs avgiftsunderlaget av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna för vilka den avgiftsskyldige ska inkomstbeskattas i Sverige. Detta medför att en person kan vara försäkrad för den arbetsbaserade socialförsäkringen och ha rätt till t.ex. pensionsförmåner i Sverige, utan att vara skyldig att erlagga någon mot förmånerna svarande avgift. Detta är fallet när personen är begränsat skattskyldig här eller av annan orsak (t.ex. skatteavtal) inte beskattas i Sverige för den inkomst som omfattas av ett mellan arbetsgivaren och den anställda träffat socialavgiftsavtal.

3.2.3 Näringsidkare utan fast driftställe i Sverige

Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige är enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 IL skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet bland annat för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Enligt 2 kap. 29 § första stycket IL avses med uttrycket *fast driftställe* en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs.

När egenavgifter ska beräknas består, enligt 3 kap. 12 § första stycket SAL, avgiftsunderlaget av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige. Om en i utlandet bosatt egenföretagare saknar fast driftställe i Sverige och det av bestämmelserna i 6 kap. 11 § IL följer att han inte är skattskyldig här för inkomster från näringsverksamhet här i landet, medför det att några egenavgifter inte kan tas ut. Oavsett detta kan han omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet.

I artikel 11 punkt 3 a i grundförordningen stadgas nämligen att en person som bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat ska omfattas av socialförsäkringslagstiftningen i den medlemsstaten. Detta innebär att en utländsk näringsidkare som saknar fast driftställe i Sverige i vissa fall kan komma att omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet. I grundförordningen stadgas, såvitt nu är av intresse, bland annat följande:

Artikel 11

1. De personer som denna förordning tillämpas på skall omfattas av endast en medlemsstats lagstiftning. Denna lagstiftning skall fastställas i enlighet med denna avdelning.

2. Vid tillämpningen av denna avdelning skall de personer som med anledning av sitt arbete som anställd eller sin verksamhet som egenföretagare erhåller en kontantförmån anses utöva denna verksamhet. Detta skall inte gälla ersättning i form av pensioner vid invaliditet, ålderdom eller till efterlevande eller ersättning i form av pension vid olycksfall i arbetet eller arbetssjukdomar och inte heller kontanta sjukvårdsförmåner som är obegränsade i tid.

3. Om inget annat följer av artiklarna 12–16, skall

a) en person som har anställning eller bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat omfattas av lagstiftningen i den medlemsstaten,

...

Artikel 12

...

2. En person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat och som skall bedriva liknande verksamhet i en annan medlemsstat, skall fortsätta att omfattas av lagstiftningen i den förstnämnda medlemsstaten, under förutsättning att verksamheten inte förväntas vara längre än 24 månader.

Artikel 13

3. En person som normalt arbetar som anställd och bedriver verksamhet som egenföretagare i olika medlemsstater skall omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där han har anställning eller, om han bedriver verksamhet i två eller flera medlemsstater, av den lagstiftning som fastställs i enlighet med punkt 1.

I artikel 14 punkt 3 i tillämpningsförordningen ges följande definition av uttrycket *en person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare*:

3. När artikel 12.2 i grundförordningen ska tillämpas, ska uttrycket "en person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare" avse en person som stadigvarande utövar omfattande verksamhet på territoriet i den medlemsstat där personen är etablerad. Denna person måste framför allt redan ha utövat sin verksamhet under en viss tid innan denne önskar utnyttja bestämmelserna i den artikeln och måste, under alla perioder av tillfällig verksamhet i en annan medlemsstat fortsätta att, i den medlemsstat där personen är etablerad, uppfylla kraven för utövande av sin verksamhet i syfte att kunna återuppta denna vid återkomsten.

Av den ovan redovisade huvudregeln (artikel 11 punkt 3 a i grundförordningen) följer således att en person som bedriver verksamhet som egenföretagare i Sverige ska omfattas av svensk socialförsäkring. Om personen i fråga stadigvarande utövar omfattande verksamhet också i den stat där han är etablerad ska han däremot fortsätta att omfattas av lagstiftningen i etableringsstaten, detta under förutsättning av att verksamheten i Sverige inte förväntas pågå längre än 2 år (artikel 12 punkt 2 jmf med artikel 14 punkt 3 i tillämpningsförordningen). Av artikel 13 punkt 2 i grundförordningen följer slutligen bland annat att en person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare i två eller flera medlemsstater ska omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt, om han bedriver en väsentlig del (minst 25 procent) av sin verksamhet där (se artikel 14 punkt 8 i tillämpningsförordningen).

En person som etablerar ett företag i en annan EU-stat och som bedriver all verksamhet i Sverige omfattas således av svensk lagstiftning. Om den i Sverige bedrivna verksamheten bara omfattar en kortare tidsperiod kan det innebära att något fast driftställe inte uppkommer här och att inkomsterna från verksamheten inte kan inkomstbeskattas i Sverige. Samma sak gäller om den som normalt arbetar som anställd också bedriver verksamhet som egenföretagare i olika medlemsstater (se artikel 13 punkt 3 ovan). Även i dessa fall föreligger en situation där en person kan omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet utan att några mot förmånerna svarande avgifter kan tas ut.

3.2.4 Arbete i Sverige

I 6 kap. 2 § socialförsäkringsbalken, förkortad SFB, definieras vad som avses med uttrycket *arbete i Sverige*. Bestämmelsen har följande lydelse:

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna balk avses med arbete i Sverige, om inget annat särskilt anges, förvärvsarbete i verksamhet här i landet.

Om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska verksamhet som hänför sig till driftstället anses bedriven här i landet.

I SFB finns inte någon utsändningsregel för företagare motsvarande den som finns för anställda varför den ovan redovisade paragrafen också ska klargöra vad som gäller för svenska näringsidkare som arbetar utomlands. Detta har skapat en viss osäkerhet om vad som gäller när svenska näringsidkare arbetar utomlands för sitt svenska företag. Av paragrafen går inte heller att utläsa om utländska näringsidkare som arbetar i Sverige utan att ha fast driftställe här ska anses arbeta i Sverige.

3.2.5 Sjöarbetskonventionen

Regeringen beslutade den 12 februari 2009 att tillkalla en särskild utredare med uppgift att föreslå de författningsändringar som behöver göras för att Sverige ska kunna ratificera 2006 års sjöarbetskonvention. Utredningen lämnade sitt betänkande, Sjöarbetskonventionen – om Sveriges anslutning SOU 2009:95, i december 2009 och en proposition har därefter lämnats till riksdagen, prop. 2011/12:35.

I propositionen uttalas bland annat att varje medlemsstat enligt sjöarbetskonventionen ska vidta åtgärder enligt sina nationella villkor, för att ge ett kompletterande socialförsäkringsskydd till de sjömän som är varaktigt bosatta på dess territorium. Skyddet får inte vara mindre förmånligt än det som landbaserad personal som bor på dess territorium har. Vidare konstateras att de sjömän som bor i Sverige men som inte arbetar här med dagens regler inte har ett lika förmånligt socialförsäkringsskydd som personer som både bor och arbetar i Sverige (se t.ex. s. 49 i prop. 2011/12:35).

För att uppfylla sjöarbetskonventionens krav föreslås i propositionen att det bland annat görs ett tillägg i 6 kap. 3 § socialförsäkringsbalken där det framgår att en sjöman som bor i Sverige men som arbetar på ett utländskt fartyg ska omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen.

Såsom Skatteverket framhöll i sitt yttrande⁷ över betänkandet kommer den föreslagna ändringen att medföra att såväl utländska som svenska arbetsgivare blir skyldiga att betala arbetsgivaravgifter för sjömän som är bosatta i Sverige och som arbetar ombord på utlandsflaggade fartyg när EU:s regler eller bilaterala konventioner inte är tillämpliga. Den föreslagna utvidgningen kommer således att medföra en ökning av antalet utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska betala arbetsgivaravgifter här. Förutom att en sådan arbetsgivare har anställt en i Sverige bosatt person har denne ofta ingen anknytning till Sverige.

Mot denna bakgrund är det högst troligt att dessa arbetsgivare kommer att välja att sluta ett socialavgiftsavtal med den anställda, vilket då innebär att den anställda själv ska betala sina socialavgifter i form av egenavgifter, se vidare ovan under avsnitt 3.1.2.

3.2.6 PGI-beräkning på inkomst av annat förvärvsarbete

Bestämmelser om pensionsgrundande inkomst (PGI) av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete – bland annat inkomst av aktiv näringsverksamhet – finns i 59 kap. SFB. I 59 kap. 33 § SFB anges bland annat att till grund för beräkningen av pensionsgrundande inkomst ett visst intjänandeår ska läggas den försäkrades beslut om statlig inkomstskatt för det året.

När det gäller inkomst av anställning följer vidare av 59 kap. 34 § SFB att PGI, när det gäller inkomster för vilka den försäkrade enligt IL inte är skattskyldig för i Sverige, ska bestämmas med ledning av kontrolluppgift. Någon motsvarande bestämmelse avseende inkomst av annat förvärvsarbete finns inte.

⁷ Skatteverkets yttrande av den 10 maj 2010, dnr 131 352501-10/112.

3.3 Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter

Obegränsat skattskyldiga ska enligt 62 kap. 6 § IL göra allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter. Detta gäller dock bara om

- den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp till beskattning i Sverige för beskattningsåret i fråga,
- den skattskyldige på grund av utfört arbete enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna, och
- avgifterna betalas i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet eller till följd av att den skattskyldige enligt rådets förordning (EG) 883/2004 ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet.

Om en obegränsat skattskyldig beskattas för en enligt ovan avgiftsgrundande inkomst ska han alltså göra allmänt avdrag för de obligatoriska socialförsäkringsavgifter som han enligt nämnda konvention respektive förordning ska betala i den utländska staten. För avdragsrätt krävs också att avgiften är slutligt debiterad.

Norsk trygdeavgift – som är en obligatorisk socialförsäkringsavgift – tas i enlighet med den nordiska konventionen om social trygghet ut på pensioner. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens dom i RÅ 2006 ref. 55 är dock socialförsäkringsavgift som tas ut på pension inte avdragsgill eftersom det i 62 kap. 6 § första stycket 2 IL uppställda kravet på att avgiften *påförts på grund av utfört arbete* inte är uppfyllt. I domen uttalas bl.a. att ”Förarbetena ger således stöd för uppfattningen att avgiften skall vara knuten till en under beskattningsåret uppburen inkomst på grund av då utfört arbete”⁸.

⁸ I domen hänvisas till prop. 1985/86:12 s. 12 och prop. 1995/96:102 s. 16.

4 Promemorians förslag

4.1 EU-anpassning av de svenska reglerna

Promemorians förslag: De svenska reglerna rörande socialavgiftsavtal ska anpassas till bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 i Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 987/2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

Möjligheten att ingå socialavgiftsavtal enligt 2 kap. 8 § respektive 3 kap. 6 § SAL tas bort och ersätts med en administrativ ordning enligt vilken arbetstagaren får fullgöra arbetsgivarens skyldigheter vad avser socialavgifter.

Skälen till promemorians förslag: Av artikel 21 punkt 2 i Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 987/2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen, nedan benämnd tillämpningsförordningen, följer att en arbetsgivare som saknar fast driftställe i den medlemsstat vars lagstiftning är tillämplig kan ingå ett s.k. socialavgiftsavtal med en anställd. Som framgår av avsnitt 3.1.2 innebär ett sådant socialavgiftsavtal att den anställda ska fullgöra arbetsgivarens skyldigheter att betala arbetsgivaravgifter.

Enligt 2 kap. 8 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, kan en utländsk arbetsgivare komma överens med en anställd att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningen utan att den anställda i stället ska betala socialavgifter i form av egenavgifter. En förutsättning för att en sådan överenskommelse ska kunna ingås är att utbetalaren saknar fast driftställe i Sverige (se vidare under avsnitt 3.1.2 och 3.2.3).

Ett socialavgiftsavtal i enlighet med tillämpningsförordningen skiljer sig från motsvarande överenskommelse enligt 2 kap. 8 § SAL, framförallt vad avser utbetalarens (arbetsgivarens) skyldigheter om mottagaren (arbetstagaren) inte fullgör sina skyldigheter enligt socialavgiftsavtalet. Av tillämpningsförordningen – men inte SAL – följer att ett socialavgiftsavtal inte innebär att utbetalaren befrias från sina skyldigheter om mottagaren inte fullgör sina skyldigheter. En annan skillnad mellan de ordningar som föreskrivs i tillämpningsförordningen respektive SAL är att mottagaren enligt tillämpningsförordningen ska fullgöra utbetalarens skyldigheter, vilket bl.a. innebär att arbetsgivaravgifter ska betalas och att det ska ske månadsvis, medan den i SAL föreskrivna ordningen innebär att egenavgifter ska betalas.

Enligt dagens regler kan ett socialavgiftsavtal som ingåtts i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § SAL i vissa fall vidare medföra att egenavgifter inte kan tas ut. Det är fallet när ersättningen inte ska beskattas i Sverige.

Enligt Skatteverket är det mot bakgrund av vad som ovan angetts angeläget att systemet med socialavgiftsavtal EU-anpassas och att alla som omfattas av systemet också är med och betalar till det.

Nedan anges hur ett sådant EU-anpassat system som tar bort de existerande diskrepanserna mellan avgifts- och förmånssystemen kan utformas.

Lagförslagen

Förslaget föranleder att 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL upphävs.

4.1.1 Avgifter då socialavgiftsavtal träffats

Promemorians förslag: När ett socialavgiftsavtal har träffats ska mottagaren (den anställde) fullgöra utbetalarens skyldigheter beträffande redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter. Socialavgiftsavtal som träffats med stöd av artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordningen eller med en utbetalare (arbetsgivare) som hör hemma i en utländsk stat som inte är medlem i EU samt saknar fast driftställe i Sverige påverkar inte utbetalarens underliggande skyldigheter.

Ett belopp motsvarande den ersättning som mottagaren kan anses ha uppburit för att betala de arbetsgivaravgifter som följer av ett socialavgiftsavtal ska inte ingå i avgiftsunderlaget. Mottagaren ska vidare under inkomst av tjänst utan begränsningar medges avdrag för av honom erlagda arbetsgivaravgifter till den del avgifterna avser i Sverige inkomstbeskattade ersättningar.

Skälen till promemorians förslag: Socialavgiftsavtal kan, i enlighet med 2 kap. 8 § SAL, träffas också i de fall den anställde inte ska beskattas för ersättningen i Sverige och några egenavgifter således inte kan tas ut. Då den anställde tillhör svensk socialförsäkring har han, oavsett att några avgifter inte kan tas ut, rätt till de arbetsbaserade förmånerna. Detta innebär bland annat att pensionsgrundande inkomst (PGI) ska beräknas. Ett exempel på den beskrivna situationen är när en utländsk arbetsgivare kommer överrens med en i Sverige bosatt anställd – som på grund av att han också har arbete i Sverige omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet – om att denne själv ska betala socialavgifterna på sina i utlandet intjänade inkomster. Om personen i fråga på grund av ett skatteavtal inte kan beskattas i Sverige för sina utländska arbetsinkomster medför detta att några egenavgifter inte kan tas ut på dessa inkomster. Någon koppling mellan uttag av socialavgifter och rätten till sociala förmåner finns i dessa fall inte, varför inkomsten i fråga är pensionsgrundande och ger rätt till andra arbetsbaserade förmåner trots att några egenavgifter inte kan tas ut. Den nu beskrivna situationen är inte tillfredsställande och att ha ett regelsystem som möjliggör förfaranden som medför, eller till och med utnyttjar, diskrepanser som den nu beskrivna är enligt Skatteverket givetvis inte önskvärt.

Det finns fler tänkbara sätt att åtgärda den nu beskrivna diskrepansen. Ett sätt vore att avskaffa möjligheten att träffa socialavgiftsavtal. Detta alternativ står dock inte öppet eftersom en bestämmelse liknande 2 kap. 8 § SAL finns i artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordningen och i artikel 109 i rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71. EU-rätten medger således att socialavgiftsavtal träffas varför det krävs att avgiftssystemet samordnas med trygghetssystemet.

Det finns olika lösningar för att uppnå en sådan samordning. Ett alternativ är att förändra regelsystemet på så sätt att Skatteverket kan ta ut egenavgifter på inkomster som inte inkomstbeskattas i Sverige. Detta skulle kräva att det i 3 kap. 6 § SAL klargörs att avgifter ska betalas inte bara på ersättningar som ska *tas upp* i inkomstslaget tjänst utan på ersättningar som *räknas till* inkomstslaget tjänst. Vidare krävs att 3 kap. 12 § SAL kompletteras med en bestämmelse som anger att ersättning som avses i 3 kap. 6 § SAL ska ingå i avgiftsunderlaget. En sådan bestämmelse skulle kunna tas in som en ny andra mening i 3 kap. 12 § första stycket SAL och ges följande utformning.

... Avgiftsunderlaget för ersättning som avses i 6 § ska dock med tillämpning av 2 kap. 5–7 och 9–25 §§ bestämmas till vad som givits ut till den avgiftsskyldige under beskattningsåret.

En lösning i enlighet med det ovan skisserade skulle dock innebära att avgifterna skulle kunna tas ut först i samband med inkomstbeskattningen. Vidare skulle det krävas kostsamma ändringar och anpassningar av Skatteverkets datasystem för att en sådan ordning skulle kunna hanteras. Till detta kommer att det av artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordningen följer att den anställde ska fullgöra arbetsgivarens skyldighet att betala avgifter, dvs. arbetsgivaravgifter.

Det alternativ som Skatteverket i stället förordar är att den i dag gällande bestämmelsen i 2 kap. 8 § SAL, om möjlighet att ingå socialavgiftsavtal, tas bort. För anställda och arbetsgivare inom EU/EES och Schweiz kommer det dock – som ovan angetts – även efter en sådan ändring att finnas en möjlighet att i enlighet med bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordningen respektive artikel 109 i rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71 träffa socialavgiftsavtal.

Även i förhållande andra stater än de ovan nämnda (EU/EES-stater och Schweiz) finns det goda skäl att behålla systemet med socialavgiftsavtal. Detta eftersom systemet i många fall underlättar avgiftshantering för såväl Skatteverket som de berörda utländska arbetsgivarna, som kanske bara har en eller ett fåtal anställda i Sverige. Det måste således skapas en ordning som – till skillnad från den nu gällande – innebär att socialavgifter ska betalas och det oavsett om ersättningen ska inkomstbeskattas i Sverige eller inte.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår Skatteverket att det införs ett system som innebär att en anställd som träffar ett socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare, i likhet med vad som anges i tillämpningsförfordningen, ska träda in i arbetsgivarens ställe och fullgöra arbetsgivarens skyldighet att betala avgifter utan att arbetsgivarens underliggande skyldigheter åsidosätts. Att den anställde träder in i arbetsgivarens ställe skulle bland annat innebära att den anställde är skyldig att registrera sig som arbetsgivare, att redovisa lön och eventuella förmåner i en skattedeklaration samt att varje månad betala in arbetsgivaravgifter till Skatteverket. I och med att den anställde enligt den föreslagna ordningen ska betala arbetsgivaravgifter – och inte som i dag egenavgifter – följer automatiskt att avgifter ska betalas också på sådan ersättning som inte ska inkomstbeskattas i Sverige. Det nu föreslagna systemet – som innebär en EU-anpassning av det svenska systemet – tar inte bara bort den nu existerande diskrepansen utan säkerställer också att de anställda kommer i åtnjutande av de med dessa ersättningar förenade förmånerna, bland annat att bli tillgodoräknade PGI.

Även socialavgiftsavtal som har träffats eller som träffas med stöd av artikel 109 i den tidigare förordningen (EEG nr 574/72) bör omfattas av den nu föreslagna ordningen dock att utbetalaren, i likhet med vad som gäller i dag, även fortsättningsvis ska vara befriad från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

Avgifts- och beskattningsunderlaget

För de arbetsgivaravgifter som mottagaren erlägger i enlighet med den nu skisserade ordningen torde den utländske arbetsgivaren i sin hemviststat komma att medges avdrag såsom för personalkostnader. Den anställde kan också vid sin beskattning i utlandet komma att medges avdrag för de av

honom erlagda socialavgifterna. Mot denna bakgrund skulle de arbetsgivaravgifter som mottagaren ska erlagga i Sverige kunna beräknas på hela den ersättning som mottagaren uppbär från den utländske arbetsgivaren, dvs. att den del av ersättningen som kan anses vara en kompensation för arbetsgivaravgifterna – exkl. den allmänna löneavgiften – skulle ingå i avgiftsunderlaget. En sådan ordning skulle trots det komma att innefatta ett förhöjt avgiftsuttag för nu aktuell kategori av försäkrade. Det sagda kan belysas med följande exempel:

Exempel 1

Den fysiska personen A har träffat ett socialavgiftsavtal med sin utländske arbetsgivare. Enligt anställningsavtalet ska A ha en lön om 100 000 kronor på vilken arbetsgivaravgifter (exkl. allmän löneavgift) ska erläggas med 22,21 %. Arbetsgivaren betalar A dels lönen, dels kompensation för avgifterna, dvs. sammanlagt 122 210 kronor. Skulle arbetsgivaravgifter tas ut på bruttoersättningen från arbetsgivaren skulle A ha att erlagga avgifter om 27 142 kronor. Sett utifrån lönen exklusive ersättningen för avgifterna skulle detta innebära ett avgiftsuttag om 27,14 procent.

För att en mottagare som träffar socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare ska komma i samma situation som andra arbetstagare krävs således att ett belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter (exkl. allmän löneavgift) som mottagaren har att betala på ”lönedelen” (ersättningen exklusive vad som kan anses utgöra kompensation för avgifterna) inte till någon del ska ingå i avgifts- eller beskattningsunderlaget.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att avgiftsunderlaget i dessa fall ska beräknas med utgångspunkt i den ersättning som följer av huvudregeln i 2 kap. 24 § SAL. För mottagaren utgörs sedan avgiftsunderlaget av denna ”bruttoersättning” dividerad med ett belopp motsvarande den sammanlagda procentsats efter vilken arbetsgivaravgifter (exkl. allmän löneavgift) ska tas ut ökad med 100 procentenheter. Sett utifrån exempel 1 innebär den nu föreslagna ordningen följande:

Exempel 2

A:s lön uppgår till sammanlagt 122 210 kronor. Vid beräkning av avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifter ska dessa 122 210 kronor divideras med 22,21 % (summan av arbetsgivaravgifter utan beaktande av den allmänna löneavgiften) plus 100 %, dvs. med 1,2221.

Avgiftsunderlaget uppgår i enlighet med det nu föreslagna till 100 000 kronor ($122\,210 / 1,2221$) på vilket underlag A har att erlagga 22 210 kronor i avgifter.

En mottagare som har att erlagga arbetsgivaravgifter har vid inkomsttaxeringen rätt till avdrag för dessa avgifter till den del de hänför sig till i Sverige inkomstbeskattade ersättningar. Om de arbetsgivaravgifter som en mottagare erlagt i efterhand sätts ned ska därför ett belopp motsvarande nedsättningen tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

Sjöarbetskonventionen

Den nu föreslagna ordningen skulle också komma att omfatta sådana sjömän som – om de i prop. 2011/12:35 lämnade förslagen genomförs – kan komma att träffa socialavgiftsavtal med sina arbetsgivare, se vidare under avsnitt 3.2.5. Härigenom undviks att ytterligare diskrepanser vad avser rätten till socialförsäkringsförmåner och betalning av socialavgifter uppkommer.

Övrigt

I detta sammanhang kan framhållas att arbetsgivare som är hemmahörande inom EU är skyldiga att meddela den svenska behöriga myndigheten om att ett socialavgiftsavtal har träffats samt – i vissa fall – att redovisa utbetalad ersättning på kontrolluppgift. Inom EU är det vidare möjligt att utbyta sådan information som krävs för att ta ut socialavgifter. Det finns således goda möjligheter att kontrollera att den nu föreslagna avgiftsskyldigheten fullgörs på avsett sätt.

Den ordning som Skatteverket föreslår innebär också att det nuvarande systemet för arbetsgivaravgifter kan utnyttjas och att verkets redan i dag tyngda system inte behöver byggas ut med några ytterligare funktioner.

Lagförslagen

Förslaget föranleder

- att bestämmelserna i och rubrikerna närmast före 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL tas bort, att det i SAL tas in en ny paragraf, 2 kap. 25 a §, och att det närmast före sistnämnda paragraf tas in en ny rubrik,
- att bestämmelsen i 31 kap. 25 § andra stycket SFL tas bort, att det i SFL tas in en ny paragraf, 5 kap. 5 §, och att det tas in en ny rubrik närmast före sistnämnda paragraf,
- att bestämmelserna i 12 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ändras, att nya bestämmelser, 12 kap. 36 a § och 62 kap. 4 a §, tas in i IL och att det närmast före de sistnämnda paragraferna tas in nya rubriker,
- att bestämmelserna i 25 kap. 15 § och 59 kap. 21 § socialförsäkringsbalken, förkortad SFB, och rubrikerna närmast före dessa paragrafer tas bort, bestämmelserna i 59 kap. 8 och 9 §§ SFB ändras, det i SFB tas in en ny paragraf, 2 kap. 17 §, och att det tas in en ny rubrik närmast före sistnämnda paragraf.

4.1.2 Anmälan för registrering

Promemorians förslag: Anställd som i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) träffat ett socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare ska vara skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Anmälan ska ha kommit in till Skatteverket inom två veckor från det att socialavgiftsavtalet träffades.

Mottagare som ingått ett socialavgiftsavtal före denna lags ikraftträdande ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket senast den 1 februari 2013.

Skälen till promemorians förslag: Enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 SFL ska Skatteverket registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Enligt det i avsnitt 4.1.1 lämnade förslaget blir en anställd (mottagare), som

träffar socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare, skyldig att betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som omfattas av avtalet. Av 7 kap. 1 § andra stycket SFL följer då att det är mottagaren och inte arbetsgivaren som ska registreras när det gäller den i socialavgiftsavtalet reglerade skyldigheten att betala avgifter.

I 7 kap. 2–4 §§ SFL finns bestämmelser om anmälan för registrering. Av 7 kap. 2 § första stycket SFL följer att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Denna bestämmelse torde också omfatta sådana mottagare som avses i 5 kap. 5 § SFL. Då det emellertid kan ifrågasättas om en anställd som träffat ett socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare kan anses bedriva arbetsgivarens näringsverksamhet bör det i förtydligande syfte i paragrafen klargöras att också sådana mottagare som avses i 5 kap. 5 § SFL omfattas av denna anmälningsskyldighet. Även mottagare som, redan innan de nu föreslagna reglerna träder i kraft, har träffat ett socialavgiftsavtal ska anmäla sig för registrering hos skatteverket. För dessa bör gälla att de ska ha gett in denna anmälan senast den 1 februari 2013.

Enligt artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförfordningen respektive artikel 109 i tillämpningsförfordning 574/72 är arbetsgivare skyldig att meddela den svenska behöriga myndigheten (Försäkringskassan) om att ett socialförsäkringsavtal har träffats. Någon motsvarande information lämnas inte till Skatteverket. För att säkerställa att Skatteverket snabbt ska kunna registrera den anställda är det därför nödvändigt att denne ger in en anmälan för registrering till verket. En sådan anmälan bör komma in till Skatteverket så snart som möjligt och senast två veckor efter det att socialavgiftsavtalet har träffats.

Lagförslaget

Förslagen föranleder att ett nytt tredje stycke tas in i 7 kap. 2 § SFL och en särskild övergångsbestämmelse i lagen om ändring i SFL.

4.1.3 Kontrolluppgift

Promemorians förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om ersättning eller förmån som är avgiftspliktig.

Skälen till promemorians förslag: Enligt 15 kap. 2 § första stycket SFL ska kontrolluppgift inte lämnas avseende ersättning eller förmån som är skattefri av någon annan anledning än förhållandena hos mottagaren. För att säkerställa att Skatteverket får tillgång till de uppgifter som krävs för att fastställa pensionsgrundande inkomst och arbetsgivaravgifter avseende sådana ersättningar och förmåner som inte ska tas upp till beskattning bör det klargöras att kontrolluppgift alltid ska lämnas avseende avgiftspliktiga ersättningar och förmåner.

Lagförslagen

Förslaget föranleder ändringar i 15 kap. 2 § första stycket SFL och att ett nytt tredje stycke tas in i 15 kap. 9 § SFL.

4.2 Egenavgifter då fast driftställe saknas

Promemorians förslag: Hela den avgiftspliktiga nettoinkomsten ska räknas in i avgiftsunderlaget för egenavgifter.

Skälen till promemorians förslag: Det svenska socialförsäkringssystemet bygger på att alla som omfattas av systemet också ska vara med och betala till det. Det är således angeläget att den nu befintliga bristen rättas till och att förfaranden som medför, eller till och med utnyttjar, diskrepanser som de i avsnitt 3.2.3 beskrivna stoppas.

Mot bakgrund av det nu anförda föreslås att den begränsning som följer av 3 kap. 12 § SAL – att egenavgifter bara ska betalas på inkomster som inkomstbeskattas – tas bort. Innebörden av en sådan ändring blir att samtliga avgiftspliktiga nettoinkomster ska räknas med i avgiftsunderlaget.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 12 § SAL.

4.2.1 Deklarationsskyldighet och beräkning av PGI

Promemorians förslag: PGI ska beräknas på avgiftspliktiga intäkter och det även om de inte ska beskattas i Sverige. För att det ska vara möjligt att beräkna PGI och att ta ut egenavgifter på sådana inkomster ska begränsat skattskyldiga fysiska personer lämna inkomstdeklaration också i de fall den avgiftspliktiga intäkten uppgår till sammanlagt minst 100 kronor.

I deklarationen ska den avgiftspliktiga nettoinkomsten beräknas enligt inkomstskattelagens (1999:1229) regler för obegränsat skattskyldiga personer.

Skälen till promemorians förslag: För att Skatteverket ska kunna beräkna PGI och fastställa ett korrekt avgiftsunderlag för egenavgifter på inkomster som inte beskattas i Sverige krävs att den avgiftsskyldige redovisar alla relevanta uppgifter. För att PGI:n och avgiftsunderlaget ska bli korrekt krävs att den avgiftsskyldige beräknar den skattefria avgiftspliktiga nettoinkomsten med utgångspunkt i IL:s regler för obegränsat skattskyldiga som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Redovisningen av de uppgifter som krävs för att Skatteverket ska kunna fastställa PGI och avgiftsunderlag sker därför lämpligen i en inkomstdeklaration, detta oavsett om den avgiftsskyldige ska inkomstbeskattas här eller inte.

För att klargöra att PGI också ska beräknas på sådana avgiftspliktiga intäkter som inte beskattas här bör ett förtydligande av denna innebörd tas in i 59 kap. 34 § SFB.

Lagförslagen

Förslagen föranleder ändringar i 30 kap. 1 § första stycket 4 och i 30 kap. 5 § andra stycket SFL samt i 59 kap. 34 § SFB.

4.3 Arbete i Sverige

Promemorians förslag: En särskild utsändningsregel för näringsidkare som arbetar utomlands tas in i 6 kap. 2 § SFB.

Skälen till promemorians förslag: Som redovisats i avsnitt 3.2.4 råder en viss osäkerhet om vad som gäller i de fall en svensk näringsidkare arbetar utomlands och tvärtom. Osäkerheten rör frågan om, och i vilken utsträckning, arbetet utomlands faller in under den i 6 kap. 2 § SFB givna definitionen av uttrycket *arbete i Sverige*.

Enligt Skatteverkets uppfattning följer av nämnda lagrum att arbete som en näringsidkare utför i utlandet är att betrakta som arbete i Sverige så länge det inte är att hänföra till ett fast driftställe som näringsidkaren har utanför Sverige. Med hänsyn till att bestämmelsens nuvarande utformning lämnar utrymme för olika tolkningar anser Skatteverket att ett förtydligande bör göras.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att ett nytt tredje stycke tas in i 6 kap. 2 § SFB.

4.4 Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter

Promemorians förslag: Kravet i 62 kap. 6 § IL, att den utländska socialförsäkringsavgiften för att vara avdragsgill ska vara knuten till en under beskattningsåret uppburen inkomst på grund av då utfört arbete, tas bort.

Skälen till promemorians förslag: Som redovisats i avsnitt 3.3 är utländsk obligatorisk socialförsäkringsavgift som tas ut på pension inte avdragsgill. Orsaken härtil är att det enligt 62 kap. 6 § första stycket 2 IL för avdragsrätt krävs att avgiften ska betalas på grund av *utfört arbete*.

Som framgår av RÅ 2006 ref. 55 har EU-kommissionen i ett yttrande till den Europeiska ombudsmannen⁹ anført att den i rättsfallet berörda pensionären är tvungen att betala för hälso- och sjukvård två gånger och att detta förhållande är otillfredsställande.

Skatteverket, som delar kommissionens åsikt att den nu gällande ordningen är otillfredsställande, anser att det i 62 kap. 6 § IL uppställda kravet att avgiften ska ha betalats på grund av utfört arbete bör tas bort.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 62 kap. 6 § första stycket 2 IL.

⁹ Se Europeiske ombudsmannens beslut den 12 november 2002 i klagomål 823/2002/ME mot Europeiska kommissionen.

4.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ersättningar som betalas ut respektive inkomster som uppbärs efter den 31 december 2012. Reglerna ska också tillämpas på redan ingångna avtal.

Skälen till promemorians förslag: Inledningsvis kan här konstateras att vilka parter som blir bundna och i vilken utsträckning ett socialavgiftsavtal får bindande verkan civilrättsligt regleras, om svensk rätt är tillämplig, i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, nedan benämnd avtalslagen. Som följer av avtalslagen binder ett socialavgiftsavtal inte staten mer än vad som följer av gällande rätt, dvs. 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL. Om reglerna i 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL upphävs kan ett socialavgiftsavtals bindande verkan mellan parterna, dvs. arbetsgivaren och arbetstagaren, dock påverkas och under samma förutsättning justeras enligt bestämmelserna i 3 kap. avtalslagen. En särskild lagreglering rörande konsekvenserna för redan ingångna socialavgiftsavtal framstår enligt Skatteverket mot denna bakgrund inte som behövlig.

Den nu föreslagna ordningen medför emellertid en rad förändringar för arbetstagare och arbetsgivare som ingått socialavgiftsavtal. För arbetsgivarnas del innebär den föreslagna ordningen att de, om arbetstagaren inte fullgör sina skyldigheter enligt socialavgiftsavtalet, i flertalet fall ska redovisa och betala in socialavgifter, dvs. fullgöra sina skyldigheter. För arbetstagarnas del innebär den föreslagna ordningen att de ska fullgöra arbetsgivarens skyldigheter och då bl.a. månadsvis betala arbetsgivaravgifter och lämna skattedeklarationer.

Med hänsyn till de förändringar som således föreslås måste tid ges för berörda arbetsgivare och arbetstagare att se över träffade socialavgiftsavtal och att, om någon av parterna så önskar, säga upp avtalen. Härtill kommer också att Skatteverket måste ges tid att innan reglerna ska börja tillämpas informera berörda arbetsgivare och arbetstagare om de nya reglerna.

Sammantaget innebär det ovan sagda att de nya reglerna avseende socialavgiftsavtal kan träda i kraft den 1 januari 2013 och då tillämpas på ersättningar som betalas ut respektive inkomster som uppbärs efter den 31 december 2012.

5 Konsekvensanalys

5.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Genom förslagen i avsnitt 4.1, 4.1.1 och 4.2 – om att ta ut socialavgifter på inte inkomstbeskattade ersättningar – åtgärdas den underfinansiering av bland annat pensionssystemet som uppkommer på grund av diskrepansen avseende rätten till socialförsäkringsförmåner, bland annat rätten till pensionsförmåner, och betalning av socialavgifter.

Det går inte att få fram uppgift om hur många socialavgiftsavtal som har träffats. Med utgångspunkt från lämnade kontrolluppgifter kan dock vissa beräkningar beträffande avgiftsuttag m.m. göras.

Om utbetald ersättning **ska beskattas** i Sverige ska arbetsgivaren lämna uppgift i ruta 25 (ersättningar som ligger till grund för egenavgifter) på kontrolluppgiften (KU10). För inkomståret 2010 redovisades sådana ersättningar med sammanlagt 520 miljoner kronor. I beloppet ingår förutom ersättningar där egenavgifter ska betalas på grund av socialavgiftsavtal även andra ersättningar, t.ex. ersättningar under 10 000 kronor från privatperson, forskarstipendier (Marie Curie-stipendier), ersättningar som är inkomst av tjänst för mottagare med F-skatt och ersättningar för tillfällig vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet ("engångsförfattare", "engångsuppfinnare"). Vid ett antagande om att en tredjedel av beloppet 520 miljoner kronor avser ersättningar där egenavgifter ska betalas på grund av socialavgiftsavtal innebär förslaget ett utökat uttag av socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter (exklusive allmän löneavgift) på 31,4 miljoner kronor ($173 \text{ mkr} / 1,2221 \times 22,21 \%$). Förslaget innebär samtidigt ett minskat uttag av socialavgifter i form av egenavgifter på 38,9 miljoner kronor. ($173 \text{ mkr} / 1,2897 \times 28,97 \%$). Det totala socialavgiftsuttaget minskar alltså med 7,5 miljoner kronor. Minskningen beror på att den allmänna löneavgiften tas ut såsom egenavgift men i dessa fall inte som arbetsgivaravgift. Det minskade avgiftsuttaget ger i sin tur ett utökat underlag för inkomstskatter på samma belopp. Med en marginals katt på 38 procent innebär detta att uttaget av inkomstskatter höjs med 2,85 miljoner kronor ($7,5 \text{ mkr} \times 38 \%$).

Om utbetald ersättning **inte ska beskattas** i Sverige ska arbetsgivaren lämna uppgift i ruta 25 (ersättningar som ligger till grund för egenavgifter) på kontrolluppgiften (KU14). Detta är ersättningar som Sverige har rätt att ta ut avgifter på, men inte kunnat göra då beskattning inte sker i Sverige. För inkomståret 2010 redovisades sådana ersättningar med 154 miljoner kronor. Vid ett antagande om att huvuddelen av ersättningarna avser ersättningar där egenavgifter ska betalas på grund av socialavgiftsavtal innebär förslaget ett utökat uttag av socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter (exklusive allmän löneavgift) på 27,3 miljoner kronor ($150 \text{ mkr} / 1,2221 \times 22,21 \%$).

Totalt ger förslaget ett utökat uttag av socialavgifter och skatter årligen med 22,65 miljoner kronor ($27,3 \text{ mkr} - 7,5 \text{ mkr} + 2,85 \text{ mkr}$). Den redovisade ökningen av uttaget av socialavgifter och skatter har beräknats med utgångspunkt i vad som har redovisats i kontrolluppgifter (KU10 respektive KU14). Det kan således finnas ett betydande mörkertal när det gäller de nu aktuella socialavgifterna. Skatteverket avstår dock från att göra någon uppskattning av hur stort detta mörkertal kan vara.

Någon särskild beräkning beträffande näringsidkare som inte ska beskattas i Sverige men som ska betala egenavgifter i Sverige har inte gjorts då dessa fall torde vara sällsynta och den offentligfinansiella effekten därför är marginell.

5.2 Konsekvenser för Skatteverket

De föreslagna ändringarna medför följande kostnader för Skatteverket:

– Framtagning av arbetssätt och arbetsbeskrivningar:	60 000 kr
– IT-relaterade (utveckling i befintliga system):	800 000 kr
– Informations- /utbildningskostnader (framtagning av nya och ändrade broschyrer och komplettering av utbildningsmaterial):	120 000 kr
– Engångskostnad för att registrera anställda som arbetsgivare första året (beräknat antal: 10 000 st.):	2 250 000 kr
– Årliga löpande kostnader (personalkostnader):	1 350 000 kr

5.3 Konsekvenser för företagen

De i promemorian lämnade förslagen berör bara utländska företag. För dessa innebär förslagen att arbetsgivare kommer att, tillsammans med de anställda, behöva se över ingångna socialavgiftsavtal och ta ställning till om avtalen ska fortsätta att gälla och om de behöver omarbetas. Arbetsgivarnas kostnader för att se över 10 000 socialavgiftsavtal beräknas till en engångskostnad på 2 660 000 kronor.

I och med förslaget om att anställda med socialavgiftsavtal ska betala arbetsgivaravgifter i arbetsgivarens ställe får den utländska arbetsgivaren en skyldighet att redovisa och betala in avgiften om den anställde inte fullgör sina skyldigheter. Motsvarande skyldighet för arbetsgivaren att betala socialavgifter för anställda med socialavgiftsavtal finns inte i dag. Arbetsgivarnas administrativa kostnader för att redovisa och betala arbetsgivaravgifter för 400 anställda (4 procent av beräknat antal anställda som har registrerats som arbetsgivare) som inte fullgjort denna sin skyldighet beräknas till 255 500 kronor per år.

Förslagen medför ett utökat uppgiftslämnande för utländska arbetsgivare då kontrolluppgifterna måste kompletteras med uppgift om att socialavgiftsavtal har ingåtts. Arbetsgivarnas kostnader för att lämna denna uppgift i 10 000 kontrolluppgifter beräknas till 37 500 kronor per år.

6 Författningskommentarer

6.1 Socialavgiftslagen (2000:980)

2 kap.

8 §

Paragrafen upphävs. De grundläggande bestämmelserna rörande avtal om betalning av socialavgifter har flyttats till 5 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och innebär att utbetalarens (arbetsgivarens) skyldigheter vad avser socialavgifter kvarstår oavsett att ett socialavgiftsavtal har träffats, men att dessa skyldigheter får fullgöras av mottagaren (arbetstagaren).

25 a §

I paragrafen, som är ny, anges hur avgiftsunderlaget för en mottagare som träffat ett socialavgiftsavtal ska beräknas, se vidare avsnitt 4.1.1.

3 kap.

6 §

Paragrafen upphävs, se kommentaren under 2 kap. 8 §.

12 §

Första stycket har delats upp i två punkter. Den *första punkten* motsvarar styckets tidigare lydelse och anger att de avgiftspliktiga nettotinkomsterna vid den avgiftsskyldiges inkomstbeskattning ska ingå i avgiftsunderlaget. I den *andra punkten* anges att i avgiftsunderlaget ingår – förutom de i den första punkten angivna nettotinkomsterna – också sådana avgiftspliktiga inkomster som inte ska inkomstbeskattas här. Av punkten följer vidare att nettoinkomsten när det gäller dessa inkomster ska beräknas i enlighet med inkomstskattelagens (1999:1229), förkortad IL, regler för en obegränsat skattskyldig person som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Alla avgiftspliktiga inkomster ingår således i avgiftsunderlaget och det oavsett om de ska inkomstbeskattas här eller inte. Egenavgifter ska således tas ut i den omfattningen som en näringsidkare omfattas av det svenska socialförsäkringssystemet och det oberoende av om verksamhet bedrivs i Sverige eller utomlands och även om det inte finns ett fast driftställe i Sverige.

Ikraftträdandebestämmelser

Se avsnitt 4.5.

6.2 Inkomstskattelagen (1999:1229)

12 kap.

2 §

Som en konsekvens av att anställda som träffat socialavgiftsavtal inte längre ska betala egenavgifter utan i stället arbetsgivaravgifter anges i *första stycket* att sådana avgifter får dras av utan någon beloppsmässig begränsning, se vidare 36 a § nedan.

36 a §

I paragrafen, som är ny, anges i *första stycket* att arbetsgivaravgifter som en fysisk person erlägger med anledning av att denne träffat ett socialavgiftsavtal är – till den del ersättningen inkomstbeskattas i Sverige – avdragsgilla i inkomstslaget tjänst, se även 2 § ovan.

Av *andra stycket* följer att om avgifterna sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

62 kap.

6 §

I *första stycket 2* har kravet på att fråga ska vara om avgifter som hänför sig till ersättning för *utfört arbete* tagits bort. Som en konsekvens av denna ändring ska avdrag t.ex. göras för norsk trygdeavgift (obligatorisk socialförsäkringsavgift) på pension som betalats av en obegränsat skattskyldig, se vidare avsnitt 4.4.

6.3 Socialförsäkringsbalken

2 kap.

17 §

I paragrafen, som är ny, klargörs att uttrycken *avgiftspliktig ersättning* och *avgiftspliktig inkomst* har samma betydelse som i 2 kap. 10–11 §§ respektive 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen (2000:980).

6 kap.

2 §

I *tredje stycket*, som är nytt, klargörs att med uttrycket *näringsverksamhet här i landet* avses en av en fysisk person här i landet bedriven näringsverksamhet som inte är att hänföra till ett fast driftställe som personen har i någon annan stat. Något krav på att verksamheten ska drivas från ett här i landet befintligt fast driftställe uppställs således inte.

25 kap.

15 §

Paragrafen upphävs. I och med att egenavgifter inte längre ska erläggas på ersättningar som omfattas av socialavgiftsavtal finns inte längre några skäl att klassificera sådan ersättning som inkomst av annat förvärvsarbete.

59 kap.

8 och 9 §§

I paragraferna har ordet ”skattepliktig” ersatts med ”avgiftspliktig”. Ändringarna är en anpassning till de ändringar som företagits vad gäller effekterna av att socialavgiftsavtal träffas, se vidare avsnitt 4.1.

21 §

Paragrafen upphävs. I och med att egenavgifter inte längre ska erläggas på ersättningar som omfattas av socialavgiftsavtal finns inte längre några skäl att klassificera sådan ersättning som inkomst av annat förvärvsarbete.

34 §

I *andra stycket*, som är nytt, klargörs att pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete, för vilket den försäkrade enligt bestämmelserna i IL inte är skattskyldig ska beräknas med ledning av de uppgifter den försäkrade lämnar i sin inkomstdeklaration.

6.4 Skatteförfarandelagen (2011:1244)**5 kap.**

5 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser rörande socialavgiftsavtal. I *första stycket* anges förutsättningarna för att ett sådant avtal ska få träffas. Detta är fallet om socialavgiftsavtalet är i enlighet med artikel 21 punkt 2 i Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 987/2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (tillämpningsförordningen) (*punkten 1*) eller rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71 (*punkten 2*). Socialavgiftsavtal får också träffas om utbetalaren (arbetsgivaren) hör hemma i en stat som inte är EU-medlem och saknar fast driftställe i Sverige (*punkten 3*). Av bestämmelsen följer att om socialavgiftsavtal träffats i enlighet med det ovan sagda ska mottagaren (den anställde) anses som företrädare för utbetalaren.

Av *andra stycket* följer explicit att i fall då ett socialavgiftsavtal träffats ska underlag för kontroll av skatteredovisningen finnas tillgängligt hos mottagaren.

I *tredje stycket* föreskrivs – i likhet med vad som följer av artikel 21 punkt 2 i tillämpningsförordningen – att ett socialavgiftsavtal inte innebär att utbetalaren befrias från sina skyldigheter. Detta innebär att om mottagaren inte fullgör sina skyldigheter så kan krav etc. riktas mot utbetalaren, t.ex. i fråga om betalning av avgifterna eller att lämna underlag för kontroll av skatteredovisningen. Det nu sagda gäller dock inte i fråga om sådana social-

avgiftsavtal som träffats med stöd av förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71. Även fortsättningsvis gäller således att utbetalaren (arbetsgivaren) är befriad från sina skyldigheter vad avser att betala arbetsgivaravgifter på ersättningar som omfattas av ett socialavgiftsavtal som träffats med stöd av den sistnämnda förordningen.

7 kap.

2 §

Av *tredje stycket*, som är nytt, följer att arbetstagare (mottagare) som träffat ett socialavgiftsavtal ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket senast inom två veckor från det att avtalet träffades.

15 kap.

2 §

I *första stycket* klargörs att kontrolluppgift även ska lämnas för sådana skattefria ersättningar och förmåner som är avgiftspliktiga.

9 §

När det gäller kontrolluppgifter som avser ersättningar och förmåner som inte ska inkomstbeskattas men som är avgiftspliktiga ska enligt *tredje stycket*, som är nytt, värdet på sådan ersättning eller förmån anges särskilt.

30 kap.

1 §

I *första stycket 4* anges att en begränsat skattskyldig fysisk person även ska lämna inkomstdeklaration om den avgiftspliktiga intäkten uppgår till sammanlagt minst 100 kronor.

5 §

Som en konsekvens av ändringen i 1 § klargörs i *andra stycket* att inkomst som ingår i avgiftsunderlaget för egenavgifter ska beaktas vid bedömningen av om deklarationsskyldighet föreligger.

31 kap.

25 §

Andra stycket upphävs eftersom egenavgifter inte längre ska erläggas på ersättningar som omfattas av socialavgiftsavtal.

Ikraftträdandebestämmelser

Se avsnitt 4.5.