



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Juridiska institutionen**

**Programmet för juris kandidatexamen**

**Tillämpade studier, 30 poäng**

**Hösten 2010**

# **Socialavgiftsavtal -**

## **Ett sätt att helt avtala bort avgiftsskyldigheten?**

**Författare: Jessica Ebbesson**

**Handledare: Thomas Erhag**

**Ämnen: Socialförsäkringsrätt**

**Europarätt**

**Skatterätt**

## Innehåll

<b>1 Inledning</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte	7
1.2 Frågeställningar	8
1.3 Avgränsning	8
1.4 Metod	9
1.5 Disposition	9
<b>2 Svensk socialavgiftsrätt</b>	<b>10</b>
2.1 Skyldigheten att betala socialavgifter	10
2.1.1 Socialförsäkringsbalk	11
2.1.2 Företrädesprincipen	11
2.1.3 Allmänna principer kring uttag av socialavgifter	11
2.2 Socialavgiftslagen	12
2.2.1 Arbetsgivaravgifter	12
2.2.2 Egenavgifter	12
2.2.3 Förfarandet vid betalning av socialavgifter	13
2.3 Avtal om betalning av socialavgifter (Socialavgiftsavtal)	13
2.3.1 Bakgrund till 2:8 SAL	14
2.3.2 Förfarande för utländska arbetsgivare	15
2.3.3 Formkrav för att avtalet skall vara giltigt	16
2.4 Rättsföljderna av ett socialavgiftsavtal	16
2.4.1 Avgiftsunderlaget för egenavgifter	17
2.5 Betydelsen av kontrolluppgifter	17
2.5.1 KU14	18
2.6 Nettolöneavtal	19
2.7 Analys av socialavgiftsavtal enligt svensk intern rätt	19
<b>3 Svensk intern skatterätt</b>	<b>20</b>
3.1 Obegränsat och begränsat skattskyldiga	21

3.2 Interna skatteregler som undanröjer internationell dubbelbeskattning.....	22
3.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln .....	22
3.2.2 Undantagande från skatteplikt genom ”montörsregeln” i 6 § SINK .....	23
3.3 Analys av svenska interna skatteregler .....	23
3.4 Internationellt arbete .....	23
<b>4 Betydelsen av det europeiska samarbetet .....</b>	<b>24</b>
4.1 Fri rörlighet .....	25
4.1.1 Europeiska Unionen och socialförsäkringstillhörighet .....	26
4.1.2 Integration av de sociala trygghetssystemen .....	26
4.1.2.1 Samordning av socialförsäkringssystemen .....	26
4.1.2.2 Den sociala dimensionen .....	27
4.2 Förordning 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen .....	28
4.2.1 Samordningens huvudprinciper .....	29
4.2.2 Principen om endast en tillämplig lagstiftning.....	30
4.2.3 Principen om arbetslandets lagstiftning .....	31
4.2.3.1 Tanken bakom principen om arbetslandet lagstiftning.....	31
4.2.4 Förordningens lagvalsregler.....	32
4.2.5 Normalt arbete som anställd inom två eller flera medlemsländers territorium .....	32
4.2.5.1 Väsentlig del av arbete i bosättningsstaten .....	34
4.2.5.2 Anställd av flera arbetsgivare eller företag.....	35
4.2.5.3 Analys av normalt arbete i två eller flera medlemsländer.....	35
4.2.5.3.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar .....	35
4.2.6 Utsändning.....	36
4.2.6.1 Vad krävs för att få använda sig av utsändningsregeln?.....	36
4.2.6.2 Rättslig effekt av att utsändningsregeln är tillämplig .....	37
4.2.6.3 Lokalanställning.....	37
4.2.6.4 Handläggning vid utsändning .....	38

4.2.6.5 Analys av utsändningsreglerna.....	38
4.2.6.5.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar .....	40
4.2.7 Unionsrättens bindande effekt och exklusivitetsprincipen .....	40
4.2.8 Innebörden av tillämplig lagstiftning.....	41
4.3 Socialavgiftsavtal enligt EU-rätten .....	41
4.3.1 Förordning 574/72 och artikel 109.....	42
4.3.2 Förordning 987/2009 och artikel 21.....	42
4.3.2.1 Arbetsgivarens skyldighet .....	43
4.3.2.2 Fast driftställe skall endast saknas i den behöriga medlemsstaten .....	43
4.3.3 Analys av socialavgiftsavtal enligt EU-rätten .....	43
<b>5 Internationell beskattning.....</b>	<b>44</b>
5.1 Dubbelbeskattningsavtal.....	45
5.1.1 Förfarandet .....	45
5.1.2 Metodartiklar .....	46
5.2 Analys av internationell dubbelbeskattning .....	47
5.2.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar .....	47
5.2.2 Situation där ett socialavgiftsavtal inte medför några socialavgiftsrättsliga fördelar .....	48
5.3 Skatte- och socialförsäkringssystemen internationellt sett.....	49
5.3.1 Den fria rörligheten som en neutralitetsnorm.....	50
5.3.2 Skatte- och socialförsäkringsrättens karaktär .....	50
5.3.3 Analys av systemens särdrag .....	51
<b>6 Avslutande kommentarer .....</b>	<b>51</b>
6.1 Den fria rörlighetens risker.....	52
6.2 Åtgärder för att bestämmelserna i SAL skall bli förenliga med EU-rätten .....	53
<b>Käll- och litteraturförteckning:.....</b>	<b>55</b>

## 1 Inledning

Skyldigheten att betala socialavgifter är en offentligrättslig förpliktelse. Huvudregeln är att arbetsgivare erlägger socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och att egenföretagare erlägger socialavgifter i form av egenavgifter. Socialavgifterna skall för dessa skattesubjekt baseras på avgiftspliktig ersättning för arbetsgivare och på avgiftspliktig inkomst för egenföretagare.

En offentligrättslig förpliktelse kan normalt inte avtalas bort, men i den svenska socialavgiftslagen finns ett undantag. Undantagsbestämmelsen innebär att en *utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige* kan komma överens med en svensk arbetstagare om att denne skall överta arbetsgivarens skyldighet att erlägga socialavgifter, men då i form av egenavgifter. Företeelsen kan vid en första anblick kännas märklig. Varför finns en särreglering som innebär att en offentligrättslig förpliktelse kan avtalas bort? Varför möjliggörs en förändring av rättsförhållandet mellan parterna?

Det främsta skälet till särregleringen för utländska arbetsgivare är att man vill skapa gynnsammare förutsättningar för dessa att rekrytera och anställa svensk personal. Ur ett internationellt perspektiv är det viktigt för Sverige att vara konkurrenskraftiga. Det är därför betydelsefullt att det finns lagar och regler som främjar den fria rörligheten, och att utländska arbetsgivare inte skräms från att anställa svenskar på grund av en byråkrati som är alltför invecklad, krånglig och missgynnsam. Det finns dock brister i den nuvarande regleringen som innebär att utländska arbetsgivare och dess arbetstagare kan undgå att överhuvudtaget erlägga socialavgifter. Ett exempel får tydliggöra hur en avgiftsflykt kan uppnås:

*En arbetstagare som är bosatt i Sverige men arbetar i Danmark för en dansk arbetsgivare kommer socialförsäkringsrättsligt att omfattas av arbetslandet Danmarks socialförsäkring, även fast arbetstagaren är bosatt i Sverige. Skulle däremot arbetstagaren arbeta två dagar i veckan i Sverige kommer istället arbetstagaren vara omfattad av bosättningslandet Sveriges socialförsäkring. För den danska arbetsgivaren uppkommer i dessa fall en ypperlig möjlighet. Då arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige kan den danska arbetsgivaren komma överens med den svenska arbetstagaren om att arbetstagaren skall överta arbetsgivarens skyldighet att erlägga socialavgifter. Några arbetsgivaravgifter kommer således inte att erläggas av arbetsgivaren. Istället skall arbetstagaren erlägga socialavgifter, men då i form av egenavgifter. Ett krav för att egenavgifter skall kunna uttagas är dock att arbetstagarens inkomst taxeras i Sverige. I de fall arbetstagaren arbetar både i Danmark och i Sverige och har en dansk arbetsgivare kommer arbetstagarens inkomst inte att*

*taxeras i Sverige. Några egenavgifter kommer således inte heller att erläggas av arbetstagaren. Följaktligen kommer inga socialavgifter att erläggas av varken arbetsgivaren eller arbetstagaren.*

Anledningarna till att denna form av avgiftsflykt kan uppnås är många. Huvudanledningen är att den internationella individbeskattningen är komplex; svensk intern socialavgiftsrätt, EU-rätt, svensk intern skatterätt och internationell skatterätt i form av dubbelbeskattningsavtal skall alla samspela och det finns luckor att hitta i regleringen. Det är nämnda avgiftsflykt, vilken kan konstrueras på flera olika sätt, som denna uppsats kommer att handla om.

Numera är det vanligt att människor arbetar i två eller flera länder, arbetar i ett land och bor i ett annat eller bor och arbetar i flera länder. För att de personer som rör sig över gränserna inte skall drabbas av dubbelt avgiftsuttag eller dubbelbeskattning finns det reglering som söker att undanröja sådana oönskade effekter. På socialförsäkringsområdet finns det dels socialförsäkringskonventioner som Sverige ingått med andra länder, och dels förordningar på EU-nivå, som utpekar det land där socialavgifter skall erläggas. För att konventionerna eller förordningarna skall bli tillämpliga krävs dock någon form av gränsöverskridande moment. En situation med en svensk person som arbetar och bor i Sverige behandlas följaktligen endast utifrån svensk intern rätt. Det som är intressant i den här uppsatsen är de gränsöverskridande situationerna. Det är nämligen vid dessa som effekten kan bli att inga socialavgifter betalas i Sverige *trots* att Sveriges lagstiftning är tillämplig enligt förordning eller konvention.

Sedan 1 januari 1995 är Sverige medlemmar i EU och på EU-nivå är den fria rörligheten för arbetstagare central. Enligt artikel 45 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt<sup>1</sup> är målet med den fria rörligheten för arbetstagare att all diskriminering på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. För att kunna åtgärda problem som uppkommer inom den sociala trygghetens område ger artikel 48 FEUF Europaparlamentet och rådet befogenhet att besluta om åtgärder som är nödvändiga för att genomföra fri rörlighet för arbetstagare. Det är med grund i det stadgandet som förordningarna 883/2004 och 987/2009, och förordningarnas senaste föregångare 1408/71 och 574/72, har antagits. Målet med dessa förordningar är att nationell lagstiftning som medför oönskade effekter för en migrerande arbetstagare skall anpassas eller undanröjas. EU-samarbetet skapar på detta sätt ökade möjligheter för arbetstagare att röra sig över gränserna. Men givetvis uppstår även komplikationer när medlemsstaternas nationella lagstiftning skall anpassas till övriga medlemsländer för att en enskild arbetstagare inte skall diskrimineras om denna utnyttjar den fria rörligheten.

---

<sup>1</sup> Nedan kallad FEUF.

Förordningar på EU-nivå innebär att svensk lag endast kommer tillämpas om förordningen pekar ut svensk lag som tillämplig lagstiftning. Om staten inte är med i EU kan istället socialförsäkringskonventioner som Sverige ingått med andra länder bli tillämpliga och peka ut Sverige som behörig stat att ta ut socialavgifter. Det finns rättslig grund för att sluta socialavgiftsavtal både enligt svensk intern rätt och EU-rätten under förutsättning att Sverige är behörig stat i fråga om socialförsäkring.

## 1.1 Syfte

Eftersom allt fler människor rör sig över gränserna och arbetar i andra länder än sitt bosättningsland är det av stor vikt att systemen som söker att hantera internationella skatte- och socialförsäkringsrättsliga frågor är uppbyggda på ett bra sätt. Ett sätt som gör att arbetstagaren inte missgynnas, men inte heller gynnas av att förfara på ett eller annat vis. Neutralitet skall upprätthållas, och detta är en princip som är central i både socialförsäkringssystemet och skatterättssystemet. Syftet med denna uppsats är att åskådliggöra att denna neutralitet inte upprätthålls och att det finns fördelar att vinna för både arbetstagare och arbetsgivare om verksamheten byggs upp på ett visst sätt.

När en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige lokalanställer någon för arbete som skall utföras i Sverige så kan arbetsgivaren och arbetstagaren enligt den svenska lagstiftningen komma överens om att arbetstagaren själv skall betala socialavgifter i form av egenavgifter. Denna form av avtal kallas socialavgiftsavtal, och samma form av regel finns på EU-nivå. Enligt svensk lag kan även arbetsgivare i något av konventionsländerna komma överens med en lokalanställd i Sverige att denne skall erlägga egenavgifter.<sup>2</sup> Problematiken ligger i att egenavgifter endast kan påföras arbetstagaren om inkomsten *taxeras* i Sverige, och det finns en hel del situationer, vilka kommer att belysas senare, där någon inkomsttaxering inte sker av arbetstagarens inkomst. I dessa lägen kan följaktligen Sverige inte påföra varken arbetstagare eller arbetsgivare socialavgifter. Anledningarna till att denna avgiftsflykt möjliggörs är flera. Dels att vi har en förordning på EU-nivå som utpekar tillämplig lagstiftning och endast ger ett land rätten att uttaga socialavgifter, och dels för att vi har ett system för internationell dubbelbeskattning som vilar på andra principer än dem vi finner inom socialförsäkringsområdet. Även lämpligheten i att *egenavgifter*, som riktar sig till egenföretagare, skall erläggas av arbetstagare som sluter ett socialavgiftsavtal med sin arbetsgivare kan ifrågasättas och kommer att diskuteras.

---

<sup>2</sup> Broberg s. 103.

Syftet med uppsatsen är att beskriva hur den här formen av avtal kan utnyttjas. Det kommer att lämnas en utförlig beskrivning av hur EU-förordningarna 883/2004 och 987/2009 är uppbyggda, för att tillämpningen och svårigheten med denna typ av samordningssystem skall förstås. Avgiftsflykten, som jag valt att benämna förfarandet, är vidare ett resultat av att skatterättssystemet och socialförsäkringssystemet inte är samordnade. För att kunna påvisa effekterna som ett socialavgiftsavtal får är det vidare nödvändigt att redogöra för svensk intern skatterätt samt svensk internationell skatterätt i form av dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder.

Ytterligare en dimension finns således genom skatterättsaspekten. Skatterättsområdet löper vid sidan av socialförsäkringssystemet och de båda systemen är utformade på sina egna säregna sätt. En vanlig företeelse är därför att socialavgifter skall betalas i ett land medan arbetstagaren är skattskyldig i ett annat land. Effekten vid ett tillämpande av socialavgiftsavtal kan därför bli att varken arbetsgivaren eller arbetstagaren erlägger några socialavgifter. Trots att några avgifter inte erläggs i Sverige kan arbetstagaren ändå tillgodoräknas sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst. I denna uppsats kommer de olika systemen för reglering av socialförsäkring och skatterätt att belysas och viktiga aspekter som möjliggör den här formen av avgiftsflykt kommer att påvisas. Det är vidare min ambition att konkret påvisa i vilka situationer som denna avgiftsflykt är möjlig, och i vilka fall den inte är det.

## **1.2 Frågeställningar**

I denna uppsats kommer jag först att svara på vilka formella krav som skall vara uppfyllda i nationell och i europeisk lagstiftning för att möjligheten att sluta ett socialavgiftsavtal skall kunna utnyttjas. Nästa fråga är vilka de rättsliga effekterna av ett slutande av ett socialavgiftsavtal blir enligt svensk rätt. Därefter kommer jag in på huvudfrågan, hur arbetsgivaren och arbetstagaren kan komma att utnyttja socialavgiftsavtalen för att nå gynnsamma socialförsäkrings- och skatterättsliga effekter. För att få en komplett bild av problematiken kommer jag alltså att undersöka även de skatterättsliga aspekterna. Eftersom en ny förordning nyligen trätt i kraft på EU-rättens område där artikeln om socialavgiftsavtal har ändrats kommer jag även att diskutera och belysa de skillnader som finns jämfört med den gamla förordningens bestämmelse.

## **1.3 Avgränsning**

Uppsatsen kommer att avgränsas till att behandla de delar av regelverket som möjliggör en avgiftsflykt genom ett socialavgiftsavtal. Betoningen kommer att ligga på svensk reglering av socialavgifter samt betydelsen av EU-förordningar på den sociala trygghetens område. Endast de



delar som är av betydelse för avgiftsflykten kommer att vara föremål för utförligare redogörelse, även om en del grundläggande information för förståelsen av systemet kommer att lämnas. De socialförsäkringskonventioner på den sociala trygghetens område som Sverige ingått med andra länder kommer inte att uppmärksammas mer än nödvändigt. Anledningen till denna avgränsning är att problematiken med avgiftsflykt främst gör sig gällande vid tillämpning av förordningarna på EU-nivå.

Av central betydelse är även skatterättsområdet, och även gällande detta område kommer uppsatsen att inskränkas till att belysa de regler för svensk och internationell beskattning som är av betydelse för att åstadkomma en förmånlig situation socialavgiftsrättsligt.

Möjligheten att sluta ett socialavgiftsavtal finns även enligt EU-regleringen genom förordning 987/2009. Det är således inte endast enligt svensk intern rätt som denna typ av avtal kan aktualiseras. En ursprunglig tanke var att jämföra socialavgiftsavgiftsregleringen i Sverige med regleringen i ett annat europeiskt land för att se om samma problem uppstår där när EU-rätt, intern socialavgiftsrätt, dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt tillämpas. På grund av bristande kunskaper i andra länders interna rätt har jag dock avgränsat min uppsats till att endast beröra svensk hantering av socialavgiftsavtal.

## **1.4 Metod**

För att uppnå syftet med uppsatsen har sedvanlig juridisk metod tillämpats. De olika områdena kommer att presenteras och behandlas med stöd av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Viktiga analyser och konsekvenser av aktuell reglering kommer att åskådliggöras allteftersom i uppsatsen för att få en så tydlig inblick i ämnet som möjligt.

Frågan om socialavgiftsavgiftsavgiftens betydelse och effekt har diskuterats väldigt lite i doktrin, även tillgänglig information från svenska myndigheter har varit begränsad. Jag har därför lagt stor tankeverksamhet på att själv hitta "luckor" i svensk och internationell reglering som möjliggör att man kan åstadkomma den här formen av avgiftsflykt.

## **1.5 Disposition**

Uppsatsen kommer att ta sin utgångspunkt i svensk intern rätt. En bakgrund till reglerna om uttag av socialavgifter och de principer som finns på socialförsäkringsområdet kommer att ges. Därefter kommer centrala bestämmelser som rör socialavgiftsavgiftsavgift att uppmärksammas. Svensk intern

skatterätt kommer att presenteras och de aspekter som är betydelsefulla för ett socialavgiftsavtal kommer att belysas.

Eftersom socialavgiftsavtal är möjliga även med direkt tillämpning av EU-rätten, och det är EU-förordningen som pekar ut tillämplig lagstiftning socialförsäkringsrättsligt, så kommer mer ingående fakta om förordning 883/2004 att lämnas. Eftersom förordning 883/2004 och dess tillämpningsförordning 987/2009 nyligen trätt i kraft och utseendet på artikeln om socialavgiftsavtal i tillämpningsförordningen 987/2009 har ändrats något i jämförelse med den gamla förordningen kommer dessa skillnader att uppmärksammas. Då dubbelbeskattningsavtal påverkar huruvida en beskattningsbar inkomst kommer att taxeras för arbetstagaren i Sverige kommer även den internationella skatterätten att konsulteras. Härefter kommer de internationella skatte- och socialförsäkringssystemen att jämföras.

Jag kommer allteftersom att åskådliggöra när ett socialavgiftsavtal kan användas för att uppnå en fördelaktig situation socialavgiftsrättsligt. Av pedagogiska skäl kommer även vissa exempel ges där ett socialavgiftsavtal är av mindre betydelse. I den avslutande analysdelen kommer konstruktiva förslag om möjliga lösningar på presenterade problem att redovisas.

## **2 Svensk socialavgiftsrätt**

### **2.1 Skyldigheten att betala socialavgifter**

Skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige regleras i tre olika system; intern lagstiftning, bilaterala och multilaterala konventioner om social trygghet och EU-rätten (främst i form av Europaparlamentets och Rådets förordning nummer 883/2004 av den 29 april 2004)<sup>3</sup>. I den svenska socialavgiftslagen (2000:980)<sup>4</sup> framgår om skyldighet att erlägga socialavgifter föreligger, vem som skall betala dem, vilket underlag socialavgifterna skall beräknas på etcetera. Till skillnad från svensk intern lagstiftning söker konventionerna och förordningen avgöra vilket lands lagstiftning som är tillämplig i olika typer av gränsöverskridande situationer. I det land vars lagstiftning utpekats som tillämplig lagstiftning skall även socialavgifter betalas. Däremot reglerar den interna lagstiftningen om socialavgifterna skall

---

<sup>3</sup> Nedan kallad förordning 883/2004.

<sup>4</sup> Nedan kallad SAL.

betalas i form av egenavgifter eller arbetsgivaravgifter, vilka ersättningar som är avgiftspliktiga och hur och när de skall betalas.<sup>5</sup>

### **2.1.1 Socialförsäkringsbalk**

En person som tillhör svensk socialförsäkring kan ha rätt till olika förmåner, bland annat dem som uppräknas i socialförsäkringsbalk (2010:110). Socialförsäkringen är indelad i tre försäkringsgrenar. Det finns bosättningsbaserade förmåner, arbetsbaserade förmåner samt övriga förmåner enligt 4:2 socialförsäkringsbalken. Den som är bosatt här omfattas av den bosättningsbaserade försäkringen och kan medges förmåner i form av barnbidrag, bostadsbidrag etcetera. Den som arbetar här är försäkrad för de arbetsbaserade förmånerna såsom sjukpenning och föräldrapenning. Det är därför naturligt att en arbetsgivare är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för sin arbetstagare som, på grund av arbete i Sverige, omfattas av den arbetsbaserade försäkringen.<sup>6</sup>

### **2.1.2 Företrädesprincipen**

EU-rättslig reglering på den sociala trygghetens område har företräde framför nationell lagstiftning. Det finns därför en uttrycklig bestämmelse i 2:5 socialförsäkringsbalken vilken stadgar att unionsrätten inom EU, EES eller socialförsäkringskonventioner kan innebära begränsningar i socialförsäkringsbalken. Någon distinktion mellan bosättningsbaserade och arbetsbaserade förmåner görs i princip inte i EU-förordningen eller i socialförsäkringskonventionerna som Sverige ingått med andra länder. En person som omfattas av svensk socialförsäkring enligt EU-reglering är försäkrad för samtliga förmåner som uppräknas i förordningen oavsett om de sociala förmånerna är bosättnings- eller arbetsrelaterade enligt socialförsäkringsbalken.<sup>7</sup>

### **2.1.3 Allmänna principer kring uttag av socialavgifter**

I 1:1 SAL stadgas att lagen innehåller bestämmelser om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet. En huvudprincip är att alla skattepliktiga förvärvsinkomster som är förmånsgrundande inom ramen för socialförsäkringen och som till exempel ligger till grund för beräkning av pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst även skall vara föremål för uttag av socialavgifter. I de fall en inkomst inte är förmånsgrundande skall istället särskild löneskatt utgå på förvärvsinkomsterna, vilket motsvarar skattedelen av socialavgifterna.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Blank Thörnroos s. 5-5:1.

<sup>6</sup> Vägledning 2004:11 s. 25.

<sup>7</sup> Vägledning 2004:11 s. 25.

<sup>8</sup> SOU 1998:67 s. 220-221.

Det var under skattereformsarbetet som påbörjades under 1990-talet som man insåg att det krävdes att uttaget av socialavgifter skulle ske på ett mer neutralt sätt för att likformig beskattning skulle kunna uppnås. Ekonomiskt snedvridande effekter skulle undvikas genom att endast de inkomster som grundade rätt till socialförsäkringsförmåner skulle bli belagda med socialavgifter. Anledningen till att socialavgifterna kunde beaktas vid skattereformen var att socialavgifterna i ekonomiskt hänseende var att betrakta som skatter. Med anledning av de positiva effekter som ett starkare samband mellan skatt och socialavgifter gav, blev tillnärmningen lyckad.<sup>9</sup> Vid införandet av den nya socialavgiftslagen betonades att kopplingen mellan uttag av avgifter och förmåner skulle bibehållas.<sup>10</sup>

## **2.2 Socialavgiftslagen**

Det är således i SAL som bestämmelserna om avgifter för finansiering av systemen för social trygghet finns. Dessa avgifter benämns socialavgifter och utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter, 1:2 SAL. De materiella reglerna om skyldigheten att betala socialavgifter var till och med år 1981 spridda i ett flertal författningar, däribland lagen (1962:381) om allmän försäkring<sup>11</sup> och lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension<sup>12</sup>. Vid införandet av dåvarande SAL<sup>13</sup> samlades de materiella reglerna rörande socialavgifter i en och samma lag.<sup>14</sup>

### **2.2.1 Arbetsgivaravgifter**

Huvudregeln är att arbetsgivaravgifter skall erläggas av den som utger avgiftspliktig ersättning, 2:1 SAL. Skyldigheten gäller för avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige *och* arbete i utlandet förutsatt att personen som utför arbetet omfattas av svensk socialförsäkring enligt unionsrätten inom EU, EES eller enligt avtal med andra stater, 2:4 SAL. Avgiftspliktig ersättning är löner, arvoden, förmåner samt andra ersättningar som utgår för arbete, 2:10 SAL. Däremot omfattas inte pension. Det är de avgiftsliktiga ersättningarna som arbetsgivaren utgivit under kalendermånaden som utgör underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter, 2:24 SAL. Arbetsgivaravgifterna är 22,19 % av avgiftsunderlaget, 2:26 SAL.

### **2.2.2 Egenavgifter**

Skyldigheten att betala egenavgifter riktar sig till fysiska personer som har avgiftspliktig inkomst, 3:1 SAL. Även egenavgifter skall erläggas på avgiftspliktig inkomst för arbete i Sverige och arbete i

---

<sup>9</sup> Prop. 1989/90:100 s. 370 ff.

<sup>10</sup> SOU 1998:67 s. 16.

<sup>11</sup> Nedan kallad AFL.

<sup>12</sup> Nedan kallad LIP.

<sup>13</sup> Lagen (1981:691) om socialavgifter.

<sup>14</sup> SOU 1998:67 s. 109.

utlandet förutsatt att personen omfattas av svensk socialförsäkring enligt unionsrätten inom EU, EES eller genom socialförsäkringskonventioner, 3:2 SAL. Avgiftsunderlaget för beräkning av egenavgifterna är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid den avgiftsskyldiges taxering till inkomstskatt, 3:12 SAL. Egenavgifterna är 19,74 % av avgiftsunderlaget, 3:13 SAL.

### **2.2.3 Förfarandet vid betalning av socialavgifter**

Preliminära egenavgifter och preliminär allmän pensionsavgift betalas månadsvis tillsammans med den avgiftsskyldiges preliminära inkomstskatt. Först året därefter fastställer Skatteverket avgiftsunderlagen för de slutliga avgifterna i samband med taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt. Uttag av egenavgifter och allmän pensionsavgift förutsätter att den avgiftsskyldige inkomsttaxeras i Sverige. Till skillnad från egenavgifterna och den allmänna pensionsavgiften är de månadsvis betalade arbetsgivaravgifterna definitiva och något slutligt avgiftsunderlag för hela året fastställs inte.<sup>15</sup>

## **2.3 Avtal om betalning av socialavgifter (Socialavgiftsavtal)**

I regel är en arbetsgivares skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter för sina arbetstagare tvingande, och möjligheter för parterna att avtalsvägen komma överens om att arbetstagaren skall överta arbetsgivarens avgiftsskyldighet saknas. Det finns dock ett undantag i 2:8 SAL som innebär att ett avtal om betalning av socialavgifter kan slutas mellan arbetstagaren och arbetsgivaren.<sup>16</sup> Följande förutsättningar måste då vara uppfyllda:

1. Utgivaren skall vara en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person.
2. Utgivaren skall sakna fast driftställe i Sverige.

Fast driftställe definieras i 2:29 IL som en stadigvarande plats för affärsverksamhet såsom plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad etcetera. En utomlands bosatt fysisk person eller juridisk person med säte utomlands som saknar fast driftställe i Sverige är definitionsmässigt en utländsk arbetsgivare. För att regeln skall kunna tillämpas krävs således att den utländska arbetsgivaren inte har något kontor eller dylikt i Sverige. Är dessa förutsättningar uppfyllda skall inga arbetsgivaravgifter betalas av den utländska arbetsgivaren, förutsatt att ett socialavgiftsavtal har slutits med arbetstagaren. En arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige jämföras däremot med en

---

<sup>15</sup> SOU 1998:67 s 131.

<sup>16</sup> Blank Thörnroos s. 5:3.

svensk arbetsgivare, och det saknas möjlighet för arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige att sluta ett socialavgiftsavtal.<sup>17</sup>

Tidigare kallades ett socialavgiftsavtal för ett "omvänt likställighetsavtal". Uttrycket kommer från den tid då ett likställighetsavtal kunde träffas, ett avtal där en uppdragstagare likställdes med en anställd och uppdragsgivaren betalade arbetsgivaravgifter på ersättning som utbetalades till uppdragstagaren. Då möjligheten till likställighetsavtal upphörde 1993 är uttrycket omvänt likställighetsavtal mindre lämpligt att använda i nuläget. Istället används termen socialavgiftsavtal eller avtal om betalning av socialavgifter.<sup>18</sup>

### **2.3.1 Bakgrund till 2:8 SAL**

Svensk lagstiftning och praxis gällande arbetstagarfrågor var tidigare svårförståelig för utländska arbetsgivare.<sup>19</sup> Det socialförsäkringsrättsliga arbetstagarbegreppet tolkades mycket vidsträckt i svensk praxis och särskilda olägenheter vållades för utländska arbetsgivare som sysselsatte arbetstagare i Sverige.<sup>20</sup> I många fall upplevde utländska arbetsgivare att orimliga avgiftskrav riktades mot dem i efterhand, vilket ledde till att vissa arbetsgivare undvek att anlita svensk arbetskraft.<sup>21</sup>

Genom att införa en avtalsfrihet i fråga om avgiftsskyldigheten för utländska arbetsgivare skulle dessa kunna skydda sig mot att i efterhand bli påförda arbetsgivaravgifter. Vidare skulle osäkerheten om i vilken form socialavgifterna skulle betalas bortfalla.<sup>22</sup> En mer praktisk ordning för parterna skulle möjliggöras.<sup>23</sup> Även innan möjligheten till socialavgiftsavtal infördes förekom i praktiken avtal, om än informellt, mellan utländska arbetsgivare och arbetstagare i Sverige enligt vilka arbetstagaren åtog sig att svara för samtliga skatter och avgifter i Sverige för den utländska arbetsgivaren.<sup>24</sup>

De skäl som anfördes mot förslaget om socialavgiftsavtal var att avtalet innebar ett avsteg från ambitionen att alla arbetstagare skall ha samma villkor oavsett arbetsgivare. Vidare ansågs det inte tillfredsställande att avgiftsskyldigheten övervältrades på arbetstagaren, då en grundtanke varit att socialavgifterna skall bäras av den ekonomiskt starkare parten. De negativa effekter som skulle kunna uppstå för den enskilde som skall betala egenavgifter trots att denne har inkomst av tjänst

---

<sup>17</sup> Blank Thörnroos s. 5-5:1.

<sup>18</sup> Prop. 2000/01:8 s. 102.

<sup>19</sup> Prop. 1986/87:16 s. 75.

<sup>20</sup> Prop. 1986/87:16 s. 35.

<sup>21</sup> Prop. 1986/87:16 s. 75.

<sup>22</sup> Prop. 1986/87:16 s. 36.

<sup>23</sup> Prop. 1986/87:16 s. 49.

<sup>24</sup> Prop. 1986/87:16 s. 75.

påtalades också.<sup>25</sup> Bristen i att avgiftsskyldigheten flyttades över till den ekonomiskt svagare parten ansågs dock generellt kunna uppvägas av att ett socialavgiftsavtal medför att avgiftsskyldigheten flyttas till en part där det finns en praktisk möjlighet att driva in avgifterna, även om det i undantagsfall skulle kunna leda till att avgifterna inte betalas. Vidare ansågs det inte motiverat att undantagslöst hålla fast vid en princip om avtalsförbud som inte vinner gehör utomlands. Sammantaget vägde fördelarna med ett socialavgiftsavtal tyngre än nackdelarna. Utländska arbetsgivare med arbetstagare sysselsatta i Sverige tilläts därmed att avtala om att arbetstagaren skall betala socialavgifter istället för arbetsgivaren. Utnyttjas inte avtalsmöjligheten kvarstår den utländska arbetsgivarens skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter.<sup>26</sup>

Bestämmelsen om socialavgiftsavtal infördes i 3:2a AFL genom SFS 1986:1138 och fick följande lydelse:

*”Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person anses som inkomst av annat förvärvsarbete, om ersättningen avser arbete som utförts inom riket samt arbetsgivaren och arbetstagaren träffat överenskommelse om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst”.*<sup>27</sup>

En arbetstagares inkomst anses inte utgöra inkomst av anställning när ett socialavgiftsavtal sluts, utan utgör istället inkomst av annat förvärvsarbete med konsekvensen att egenavgifter skall erläggas på den skattepliktiga inkomsten.<sup>28</sup>

När SAL frikopplades från AFL och LIP förbisågs rekvisitet att utgivaren av ersättningen skulle sakna fast driftställe i Sverige.<sup>29</sup> Då avsikten inte var att den som sysselsätter personer i Sverige från ett fast driftställe i landet skulle kunna avtala bort skyldigheten att betala socialavgifter kompletterades 2:8 SAL med att utgivaren skall sakna fast driftställe i Sverige.<sup>30</sup> Denna justering trädde i kraft 1 januari 2002 genom SFS 2001:909.

### **2.3.2 Förfarande för utländska arbetsgivare**

En arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som inte har slutit ett socialavgiftsavtal skall erlägga arbetsgivaravgifter i Sverige. Den utländska arbetsgivaren skall registreras hos Skatteverkets

---

<sup>25</sup> Prop. 1986/87:16 s. 75-76.

<sup>26</sup> Prop. 1986/87:16 s. 35-36.

<sup>27</sup> Prop. 1986/87:16 s. 81.

<sup>28</sup> SOU 1998:67 s. 114.

<sup>29</sup> Prop. 2000/01:8 s. 9. För definition av begreppet fast driftställe, se avsnitt 2.3.

<sup>30</sup> Prop. 2001/02:18 s. 18.

utlandskontor genom en skatte- och avgiftsanmälan<sup>31</sup>, och tilldelas ett registreringsnummer. Därefter skickas skattedeclarationer och inbetalningskort för redovisning och inbetalning av arbetsgivaravgifterna från skattekontoret. Har däremot ett socialavgiftsavtal ingåtts mellan den utländska arbetsgivaren och arbetstagaren så skall arbetsgivaren inte erlægga några socialavgifter. Ett registreringsnummer för arbetsgivaren krävs dock ändå eftersom det enligt 6:1-2 lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter<sup>32</sup> finns en skyldighet att lämna kontrolluppgifter, oavsett om arbetsgivaren är svensk eller utländsk.<sup>33</sup>

### **2.3.3 Formkrav för att avtalet skall vara giltigt**

För att ett socialavgiftsavtal skall vara rättsligt bindande krävs att den anställde lämnar uppgift om avtal om socialavgifter i sin inkomstdeklaration enligt 3:17 LSK, i övrigt finns inga formföreskrifter i svensk lag. Har en arbetstagare inte upplyst i sin deklaration om överenskommelsen, och övrig bevisning saknas om att ett avtal har slutits, upprättas ett meddelande till arbetsgivarkontrollen på Skatteverket. Har inte heller arbetsgivaren lämnat upplysning om överenskommelsen utreder arbetsgivarkontrollen om arbetstagaren eller arbetsgivaren skall betala socialavgifter. Viktigt att påpeka är att egenavgifter inte får åläggas arbetstagaren om det inte finns ett socialavgiftsavtal.<sup>34</sup>

### **2.4 Rättsföljderna av ett socialavgiftsavtal**

Förutsatt att arbetsgivaravgifter inte skall betalas på ersättningen och inkomsten skall tas upp i inkomstlaget tjänst för arbetstagaren blir följden när ett socialavgiftsavtal sluts att arbetstagaren själv skall betala egenavgifter på ersättningen, 3:6 SAL. Även allmän löneavgift skall erläggas enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Vidare skall inkomsten hänföras till annat förvärvsarbete vid beräkningen av sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst, 3:2 a AFL och 2:10 st 2 LIP.

Den utländska arbetsgivaren skall inte erlægga några socialavgifter. Eftersom fast driftställe saknas i Sverige skall inte heller allmän löneavgift erläggas. Den allmänna löneavgiften omfattas inte av förordning 883/2004 eftersom den är en skatt och inte en avgift.<sup>35</sup>

Vid ett slutande av ett socialavgiftsavtal blir effekten som utgångspunkt en mycket stor skattevinst för staten. Den allmänna löneavgiften uppgår nämligen till hela 9,23 % av det underlag som gäller för egenavgifter enligt SAL, se 2-3 §§ lagen (1994:1929) om allmän löneavgift. Hade ett socialavgiftsavtal

---

<sup>31</sup> Se SKV 4620, skatte- och avgiftsanmälan.

<sup>32</sup> Nedan kallad LSK.

<sup>33</sup> Blank Thörnroos s. 5:1.

<sup>34</sup> Skatteverket 405 s. 104 ff.

<sup>35</sup> Blank Thörnroos s. IAR:72.



inte slutits mellan den utländska arbetsgivaren och arbetstagaren skulle aldrig allmän löneavgift erlagts av den utländska arbetsgivaren.<sup>36</sup> Det bör dock påpekas att i de situationer som ett socialavgiftsavtal utnyttjas till avgiftsflykt kommer inte heller någon allmän löneavgift att erläggas av arbetstagaren då underlaget för egenavgifter kommer att vara noll, det vill säga det kommer inte finnas något underlag att beräkna allmän löneavgift på.

#### **2.4.1 Avgiftsunderlaget för egenavgifter**

Som tidigare nämnts är det summan av de avgiftspliktiga nettointkomsterna vid den skattskyldiges taxering till inkomstskatt som skall ligga till grund för beräkning av egenavgifter enligt 3:12 SAL. En förutsättning för att egenavgifter skall kunna tas ut är att inkomsten taxeras och beskattas i Sverige. Som senare kommer att konkretiseras blir begreppet taxering i 3:12 SAL av central betydelse.

Socialförsäkringsrätten är internationellt reglerad genom socialförsäkringskonventioner och EU-förordningar. Även skatterätten är till viss del reglerad internationellt genom dubbelbeskattningsavtal. En del besynnerliga socialavgiftsrättsliga effekter kan uppstå när arbetstagare rör sig över nationsgränser och är verksamma i flera länder. Taxeras inte en inkomst i Sverige kommer det saknas underlag att beräkna egenavgifter på. Arbetstagaren undslipper därför att betala socialavgifter, likaså gör den utländska juridiska personen när ett socialavgiftsavtal har slutits och avgiftsskyldigheten tillkommer arbetstagaren. Denna form av avgiftsflykt är en utbredd och utarbetad metod som numera rekommenderas av skattekonsulter inom den internationella individbeskattningens område. Vad som gör socialavgiftsavtalet än mer häpnadsväckande är att arbetstagaren ändå kommer att tillgodogöra sig förmåner då sjukpenninggrundande inkomst och pensionsgrundande inkomst kommer beräknas utifrån den intjänade inkomsten, trots att några socialavgifter inte erläggs på den aktuella inkomsten.

#### **2.5 Betydelsen av kontrolluppgifter**

I 6:1-2 LSK stadgas att den som har utgivit ersättning eller förmån i inkomstslaget tjänst skall lämna kontrolluppgift för den fysiska personen.<sup>37</sup> Det är således arbetstagarens arbetsgivare som är skyldig att lämna kontrolluppgift. Av 12:2 LSK framgår att kontrolluppgift även skall lämnas för den som är begränsat skattskyldig i Sverige.<sup>38</sup> Förutsatt att ersättning och förmåner uppgått till ett sammanlagt

---

<sup>36</sup> Riksskatteverkets skrivelse 2002-10-14, dnr 7300-02/100.

<sup>37</sup> Skatteverket 405 s. 127.

<sup>38</sup> Skatteverket 405 s. 127.

värde av 100 kr skall arbetsgivaren årligen skicka kontrolluppgifter för varje anställd.<sup>39</sup> Senast den 31 januari året efter inkomståret skall kontrolluppgifter lämnas till Skatteverket, 14:1 LSK.

Det finns fem olika typer av kontrolluppgifter:

1. KU10, vanlig lönekontrolluppgift för den som skall betala inkomstskatt i Sverige enligt IL, även en utländsk arbetsgivare med anställda i Sverige skall använda denna.
2. KU14, kontrolluppgift för den som inte alls skall beskattas i Sverige och för inkomster som skall beskattas enligt A-SINK<sup>40</sup>.
3. KU13, för den som skall beskattas enligt reglerna i SINK<sup>41</sup>.
4. KU16, kontrolluppgift för sjöinkomst.
5. KU17, för den som skall beskattas enligt SINK med sjöinkomst.<sup>42</sup>

Precis som svenska arbetsgivare skall utländska arbetsgivare lämna kontrolluppgift för anställda som skall beskattas i Sverige eller skall tillhöra svensk socialförsäkring i de fall arbetsgivaren har betalat ut olika former av ersättningar såsom lön, arvode, bilförmån, kostförmån etcetera. Detta gäller även om arbetsgivaren inte har något fast driftställe i Sverige.<sup>43</sup>

### 2.5.1 KU14

En KU14 skall lämnas av arbetsgivare när en anställd omfattas av svensk socialförsäkring men har en inkomst som inte skall beskattas i Sverige.<sup>44</sup> För arbetstagaren kommer nämligen den pensionsgrundande inkomsten i Sverige att beräknas utifrån denna kontrolluppgift.<sup>45</sup> Ett beslut från Skatteverket om att skatteavdrag inte skall göras krävs för att en KU14 skall kunna lämnas. Saknas ett sådant beslut skall arbetsgivaren istället använda sig av en KU10.<sup>46</sup> Som ett led i internationellt informationsutbyte används en KU14 i vissa fall även om inkomsten är skattefri i Sverige eller den anställda omfattas av ett annat lands socialförsäkring.<sup>47</sup>

---

<sup>39</sup> Broberg s. 120.

<sup>40</sup> Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

<sup>41</sup> Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

<sup>42</sup> Skatteverket 405 s. 127.

<sup>43</sup> Broberg s.121.

<sup>44</sup> Skatteverket 405 s. 129.

<sup>45</sup> Skatteverket 401 s. 37.

<sup>46</sup> Skatteverket 405 s. 129.

<sup>47</sup> Broberg s. 133.

## 2.6 Nettolöneavtal

En reglering som övervältrar en arbetsgivares avgiftsskyldighet på en arbetstagare genom ett socialavgiftsavtal är unik. Det finns däremot ett exempel på när en arbetsgivare kan överta en arbetstagares skattskyldighet genom avtal, och arbetstagaren istället påförs en skattepliktig förmån. Detta blir aktuellt när en arbetstagare sänds ut för att arbeta i ett annat land och arbetsgivaren garanterar en förutbestämd nettolön efter att skatten har betalats.<sup>48</sup> När arbetsgivaren betalar ut en nettolön och betalar alla skatter och avgifter räknas det som en skattepliktig förmån i form av fri skatt för arbetstagaren. Nettolönen räknas om till en motsvarande bruttolön och det är från denna som skatten och avgifterna beräknas fram.<sup>49</sup> Förmån av fri skatt skall hänföras till samma beskattningsår som nettolönen, oavsett vad parterna har avtalat om, då bruttolönen anses vara en odelbar enhet.<sup>50</sup>

## 2.7 Analys av socialavgiftsavtal enligt svensk intern rätt

Det finns särreglering för utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige främst av förenklingskäl.<sup>51</sup> Eftersom det svenska socialförsäkringssystemet upplevdes som svårförståeligt för utländska arbetsgivare, vilka dessutom uppfattade det som att de fick orimliga avgiftskrav riktade mot sig i efterhand, ansågs det lämpligare att införa en avtalsmöjlighet som, när avtalet nyttjades, innebar att avgiftsskyldigheten gick över på den svenska arbetstagaren.<sup>52</sup> Möjligheterna att driva in socialavgifterna ökade likaså när avgiftsskyldigheten övertogs av arbetstagaren.<sup>53</sup> Härutöver var det centralt att få utländska arbetsgivare att anlita svensk arbetskraft och det ansågs inte motiverat att hålla fast vid ett avtalsförbud som inte vann gehör utomlands.<sup>54</sup>

Det som är märkligt med socialavgiftsavgiftsregleringen är framförallt två saker. Dels kan en arbetsgivare och en arbetstagare genom detta avtal förändra sina rättsliga positioner. Ur arbetsgivarens synvinkel innebär socialavgiftsavtalet att dennes offentligrättsliga förpliktelse att erlagga socialavgifter avtalas bort. Något motsvarande, eller ens liknande, denna omplacering av förpliktelse till arbetsgivarens fördel finns inte. Dels är systemet med socialavgiftsavtal uppbyggt väldigt vagt - formkraven är i princip inga! Det enda som krävs enligt svensk intern rätt är att

---

<sup>48</sup> Lindberg, Skattenytt nr 12 2009 s. 789.

<sup>49</sup> Se RÅ 1997 ref 67.

<sup>50</sup> Se RÅ 1987 ref 61.

<sup>51</sup> Prop. 1986/87:16 s. 49.

<sup>52</sup> Prop. 1986/87:16 s. 75.

<sup>53</sup> Prop. 1986/87:16 s. 35.

<sup>54</sup> Prop. 1986/87:16 s. 36 och s. 75.

arbetstagaren upplyser i sin deklaration om att ett socialavgiftsavtal har ingåtts. Vidare strider resultatet av ett socialavgiftsavtal mot viktiga principer såsom neutralitet och rättvisa.

En anmärkningsvärd konsekvens när ett socialavgiftsavtal sluts och inkomsten inte taxeras i Sverige blir att inga socialavgifter kommer att betalas av någon. Än värre blir det när effekterna som en KU14- blankett medför beaktas. En arbetstagare kan nämligen undgå att betala socialavgifter, samtidigt som arbetstagaren kan tillgodoräkna sig pensionsgrundande inkomst på de inkomster som några socialavgifter inte erläggs på. Vad händer med neutraliteten? Vad händer med kopplingen mellan förmån och avgift? Det är uppenbart att socialavgiftsavgiftsregleringen inte fungerar tillfredsställande. Redan vid regelns tillkomst uppmärksammades de nämnda nackdelarna i form av bristande neutralitet och bristande koppling mellan förmån och avgift. Lösningen med socialavgiftsavtal ansågs inte optimal, men det var det för tillfället bästa alternativet för att undvika att utländska arbetsgivare slutade att anlita svensk arbetskraft.

Som tidigare har nämnts är egenavgiftsregleringen riktad till egenföretagare som har inkomst av näringsverksamhet, alternativt inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt, se 3:3-4 SAL. Enligt 2:8 SAL är även inkomst som omfattas av socialavgiftsavtal egenavgiftspliktig om den skall tas upp i inkomstslaget tjänst och arbetsgivaravgifter inte skall betalas på ersättningen. Regleringen för arbetsgivaravgifter och egenavgifter skiljer sig markant åt vad gäller beräkningen av avgiftsunderlaget. Underlaget för arbetsgivaravgifter utgörs som regel av summan av vad arbetsgivaren utgett i lön och vad denne utgett i form av annan ersättning för utfört arbete medan det är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna som skall utgöra underlag för beräkning av egenavgifter enligt 3:12 SAL. Eftersom både dubbelbeskattningsavtal och svensk intern skatterätt kan medföra att en *arbetstagares* inkomst inte taxeras i Sverige kommer inget underlag för beräkning av egenavgifter finnas i dessa situationer.<sup>55</sup> Eftersom egenavgiftsregleringen i SAL är inriktad mot egenföretagare kan den nuvarande regleringen även på denna grund ifrågasättas. Det är uppenbart att det finns brister med ett förfarande där en arbetstagare, som har inkomst av tjänst, omplaceras till egenavgiftsregleringen vid slutande av socialavgiftsavtal.

### **3 Svensk intern skatterätt**

Eftersom det i 3:12 SAL stadgas att egenavgifter endast kan påföras den taxerade inkomsten blir det centralt att utröna i vilka situationer som en arbetstagares inkomst inte taxeras i Sverige. På

---

<sup>55</sup> SOU 1998:67 s. 109.

skatterättsområdet råder i princip full suveränitet. Innebörden av detta är att varje stat har en exklusiv rätt att uppbära skatt på sitt territorium samtidigt som staten är fri att bestämma utformningen av sitt skattesystem.<sup>56</sup>

### 3.1 Obegränsat och begränsat skattskyldiga

Skattskyldighet grundas ofta på hemvist och kompletteras med en regel för personer bosatta utomlands som har en källa för inkomster i landet.<sup>57</sup> I Sverige har vi ett system där människor antingen är obegränsat skattskyldiga, begränsat skattskyldiga eller inte alls skattskyldiga i Sverige.

Det finns tre kategorier av personer som räknas som obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt 3:3 IL; de som är bosatta i Sverige<sup>58</sup>, de som stadigvarande vistas i Sverige<sup>59</sup> och de som har väsentlig anknytning<sup>60</sup> till Sverige. Innebörden av att vara obegränsat skattskyldig är enligt 3:8 IL att alla inkomster som den enskilde uppbär från Sverige eller utlandet är skattepliktiga i Sverige.

De som inte är obegränsat skattskyldiga är istället begränsat skattskyldiga, se 3:17 IL, eller inte skattskyldiga alls i Sverige. I 3:18 IL uppräknas de situationer där det anses finnas en tillräckligt stark anknytning mellan en inkomst och Sverige. Om en begränsat skattskyldig uppbär inkomst från Sverige som uppräknas i 3:18 IL är personen skattskyldig i Sverige för den aktuella inkomsten. Denna typ av skattskyldighet är ett uttryck för källstatsprincipen.<sup>61</sup> I SINK regleras skattskyldigheten för fysiska personer som är bosatta utomlands, är begränsat skattskyldiga i Sverige och som uppbär inkomst från förvärvsverksamhet i Sverige. Skattepliktig inkomst enligt 5 § SINK är främst avlöning från svenska staten eller svensk kommun och inkomst från anställning hos annan arbetsgivare om inkomsten har förvärvats genom verksamhet här i riket. Enligt 7 § SINK tas särskild inkomstskatt ut med 25 % av den skattepliktiga inkomsten. Några kostnadsavdrag är inte möjliga för den som beskattas enligt SINK, skatten dras följaktligen på bruttoinkomsten.<sup>62</sup>

---

<sup>56</sup> Erhag s. 450-451.

<sup>57</sup> Erhag s. 450-451.

<sup>58</sup> Med bosatt avses en person som är folkbokförd i landet, se Dahlberg s. 31.

<sup>59</sup> För att kriteriet stadigvarande vistas skall vara uppfyllt krävs i allmänhet en vistelse på sex månader i Sverige med ungefär 4 övernattningar, se Dahlberg s. 32 och RÅ 1997 ref. 25.

<sup>60</sup> I 3:7 IL preciseras vad som avses med väsentlig anknytning. Särskilt betydelsefulla anknytningspunkter är om den skattskyldige har en bostad inrättad för åretruntbruk, om den skattskyldige har sin familj här eller om den skattskyldige bedriver näringsverksamhet i Sverige. Viktigt att betona är att det är en sammanvägd bedömning av anknytningspunkterna som görs, se Dahlberg s. 33-34.

<sup>61</sup> Dahlberg s. 40.

<sup>62</sup> Dahlberg s. 43-44.

## 3.2 Interna skatteregler som undanröjer internationell dubbelbeskattning

Eftersom länder tillämpar olika kriterier för nationell beskattning är det inte ovanligt att en person kan drabbas av beskattning från två olika stater avseende en och samma inkomst, en internationell dubbelbeskattningssituation uppkommer. För att undvika att den enskilde drabbas av dubbelbeskattning finns dels interna skatteregler som syftar till att undanröja internationell dubbelbeskattning och dels dubbelbeskattningsavtal som slutits bilateralt eller multilateralt mellan stater. Genom dessa avtal söker man även bekämpa internationell skatteflykt och förhindra diskriminering.<sup>63</sup>

De svenska interna skatteregler som finns för att undvika att en person beskattas för en och samma inkomst i flera länder innebär att:

1. inkomsten kan vara skattefri enligt sexmånaders- eller ettårsregeln under vissa angivna förutsättningar, se 3:9-13 IL.
2. den utländska skatten kan dras av genom kostnadsavdrag.
3. avräkningslagen kan tillämpas och den utländska skatten kan avräknas mot den svenska.<sup>64</sup>

### 3.2.1 Sexmånaders- och ettårsregeln

För att sexmånadersregeln skall kunna tillämpas krävs att vistelsen utomlands har varat i minst sex månader, att inkomsten har beskattats i utlandet och att den skattskyldige är anställd. Egenföretagare kan således inte använda sig av sexmånadersregeln. Det krävs inte att tjänstgöringen har skett i ett och samma land, utan regeln är tillämplig även vid arbete i flera olika länder. Avgörande är dock att beskattning sker i verksamhetslandet. Det är endast den del av lönen som har beskattats utomlands som är skattefri i Sverige. En utlandstjänstgöring i två länder där endast ett av länderna har beskattat arbetstagarens inkomst innebär att inkomsten från det andra landet kommer att beskattas i Sverige. När en inkomst inte beskattas i verksamhetslandet kan istället ettårsregeln bli tillämplig. Det krävs då att anställningen och vistelsen i utlandet har varat sammanhängande i minst ett år, i ett och samma land. För skattebefrielse krävs även att det saknas bestämmelser om beskattning i arbetslandet, att den interna lagstiftningen i arbetslandet undantar inkomsten från beskattning eller att det finns avtal eller särskilda beslut av myndighet i arbetslandet.

För att skattefrihet genom sexmånaders- eller ettårsregeln skall kunna åtnjutas krävs vidare att vistelser i Sverige för semester, tjänsteuppdrag eller liknande inte är längre än sex dagar för varje hel

---

<sup>63</sup> Erhag s. 450-451.

<sup>64</sup> SOU 1998:67 s. 177.

månad som anställningen varar, eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.<sup>65</sup> Vidare får inte vistelser i Sverige och i tredje land sammanlagt motsvara mer än 8 dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår.<sup>66</sup>

### **3.2.2 Undantagande från skatteplikt genom "montörsregeln" i 6 § SINK**

I 6 § SINK återfinns en undantagsregel från skatteplikt som brukar benämnas montörsregeln. Regeln återfinns även i de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder. När montörsregeln är tillämplig är inkomsten skattefri i Sverige. För att regeln skall bli tillämplig krävs att mottagaren av inkomsten vistas i Sverige under en period som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, att ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist här i riket eller å dennes vägnar samt att ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.<sup>67</sup>

### **3.3 Analys av svenska interna skatteregler**

När en inkomst är skattefri enligt sexmånaders- eller ettårsregeln innebär det att inkomsten inte tas upp i den svenska deklARATIONEN. Sverige släpper således sitt beskattningsanspråk och den skattskyldige taxeras inte för denna inkomst i Sverige. Regeln åskådliggör tydligt en situation när det är förmånligt att sluta ett socialavgiftsavtal. Skulle ett socialavgiftsavtal slutas när svensk lagstiftning är tillämplig lagstiftning socialförsäkringsmässigt men inkomsten inte taxeras på grund av svensk intern skattelagstiftning innebär detta att arbetstagaren inte kommer att påföras egenavgifter för denna inkomst. Sveriges rätt att ta ut socialavgifter omintetgörs således på grund av utformningen i den svenska interna regleringen.

När montörsregeln i 6 § SINK är tillämplig blir likaså effekten att inkomsten inte tas upp i den svenska deklARATIONEN. Rätten att beskatta inkomsten tillfaller inte Sverige i dessa fall och inkomsten kommer således inte heller att taxeras.

### **3.4 Internationellt arbete**

Regleringen för arbetsgivare som sänder ut anställda för arbete utomlands och arbetsgivare som anställer utomlands bosatta personer för arbete i Sverige är något problematisk då bestämmelserna för inkomstbeskattning och socialavgiftsuttag skiljer sig åt. Det är således inte en självklarhet att beskattningslandet och socialförsäkringslandet är ett och samma land. Följaktligen är det möjligt att en person skall betala skatt i ett land men skall tillhöra socialförsäkringssystemet i ett annat land. Allt

---

<sup>65</sup> Lodin s. 589.

<sup>66</sup> Skatteverket 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>67</sup> Dahlberg s. 45.

beror på omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>68</sup> Det är vidare inte endast svensk intern rätt som skall konsulteras. Även utländsk intern rätt, EU-förordningar, konventioner om social trygghet och dubbelbeskattningsavtal påverkar vilket land som har rätt att ta ut socialavgifter respektive inkräva skatt. Bristande samordning mellan skattelagstiftning och tillämplig lagstiftning om social trygghet, kombinerat med att länders finansieringssystem ser olika ut, kan skapa problem för gränsarbetare. Vissa arbetstagare får betala höga skatter i sitt bosättningsland förenat med höga socialavgifter i sysselsättningslandet medan andra hamnar i förmånligare situationer.<sup>69</sup>

#### **4 Betydelsen av det europeiska samarbetet**

Allt sedan den 1 januari 1995 har Sverige varit medlemmar i den Europeiska Unionen<sup>70</sup>. För EU är den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital av oerhörd central betydelse. Målsättningen för EU är ett område där människor, varor, tjänster och kapital fritt skall kunna färdas utan hänsyn till nationella gränser och denna form av samarbete ställer höga krav på medlemsländerna. Idag är det nämligen hela 27 medlemsstater i EU, detta att jämföra med de ursprungliga sex medlemsstaterna som var med och grundade den Europeiska kol- och stålgemenskapen 1957 genom Romfördraget om Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG), som var ett avtal som trädde i kraft 1 januari 1958. Genom Romfördraget åtog sig medlemsländerna att skapa en tullunion, men också att skapa en ekonomisk gemenskap.<sup>71</sup> Romfördraget är att betrakta som ett folkrättsligt avtal, förutom att avtalet gäller som intern rätt i medlemsstaterna. Även en betydande del av andra EU-rättsakter är direkt tillämpliga i medlemsländerna, såsom Unionens förordningar.<sup>72</sup>

Enligt EU-domstolens praxis har EU-rätten alltid företräde framför nationell rätt på alla nivåer och medlemsländerna har på de områden som EU reglerar avstått från sina egna normgivningskompetenser. En medlemsstat kan således inte tillämpa en bestämmelse i strid med EU-rätten och får inte heller ge företräde åt intern lagstiftning i de fall där det finns EU-rättslig reglering.<sup>73</sup> Samarbetet och integrationen har allt sedan Romfördraget utvidgats och det numera gällande fördraget för medlemsstaterna är Lissabonfördraget som trädde i kraft 1 december 2009. Fördraget om Europeiska Unionen kvarstår i modifierad form, medan fördraget om upprättande av den

---

<sup>68</sup> Broberg s. 9.

<sup>69</sup> SOU 1998:67 s. 189-190.

<sup>70</sup> Nedan kallad EU.

<sup>71</sup> SOU 1993:115 s. 84.

<sup>72</sup> SOU 1993:115 s. 88.

<sup>73</sup> SOU 1993:115 s. 89.



Europeiska gemenskapen byter namn till fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och artiklarna i fördragen numreras om.<sup>74</sup> Genom Lissabonfördraget var det framför allt de grundläggande reglerna för samarbete som moderniserades. En annan ambition var att förenkla och förtydliga de tidigare fördragen.<sup>75</sup> Vidare reducerades antalet beslutsförfaranden och möjligheten till beslutsfattande med kvalificerad majoritet med medbeslutande från Europaparlamentet utvidgades.<sup>76</sup>

#### 4.1 Fri rörlighet

Ett upprättande av den inre marknaden är av central betydelse för EU och det arbetas idag för att skapa ett område utan gränser där fri rörlighet säkerställs, se artikel 26 FEUF. Friheten för personer är central för denna uppsats och för att fri rörlighet för personer skall uppnås är det en förutsättning att arbetstagare inte diskrimineras. För att motverka diskriminering stadgas därför i artikel 18 FEUF att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden.

I den fria rörligheten för personer ingår att arbetstagare skall kunna röra sig fritt över gränserna och ta anställning i andra europeiska länder. I artikel 45 FEUF framgår uttryckligen att fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas, och all diskriminering på grund av nationalitet skall därmed avskaffas vad avser anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Direkta hinder för människor att fritt röra sig över gränserna skall undanröjas, likaså skall indirekta hinder som risken att förlora social trygghet vid migration undanröjas.<sup>77</sup> För att EU skall kunna agera på socialförsäkringsområdet ger artikel 48 FEUF Europaparlamentet och rådet befogenhet att besluta om åtgärder inom den sociala trygghetens område förutsatt att dessa är nödvändiga för att genomföra fri rörlighet för arbetstagare. I EU:s arbete fokuseras på att etablera system som tillförsäkrar att sammanläggningsprincipen och exportabilitetsprincipen upprätthålls för migrerande arbetstagare och deras familjemedlemmar. Sammanläggningsprincipen innebär att alla perioder som beaktas enligt lagstiftningen i de olika länderna läggs samman för förvärvande och bibehållande av rätten till förmåner och för beräkning av förmånernas storlek. Exportabilitetsprincipen innebär att förmåner som är förvärvade i ett medlemsland och som ges ut i pengar skall kunna betalas ut oavsett var inom EU man bosätter sig.

---

<sup>74</sup> Prop. 2007/08:168 s. 21.

<sup>75</sup> Prop. 2007/08:168 s. 14.

<sup>76</sup> Prop. 2007/08:168 s. 25.

<sup>77</sup> Vägledning 2004:11 s. 14-15.

#### **4.1.1 Europeiska Unionen och socialförsäkringstillhörighet**

Regler om socialförsäkringstillhörighet finns i svensk nationell lagstiftning, socialförsäkringskonventioner som Sverige har slutit med andra länder och i EU förordningar. På EU-nivå är det främst socialförsäkringsförordning 883/2004 som trädde i kraft 1 maj 2010 och dess tillämpningsförordning 987/2009 som är av central betydelse.<sup>78</sup> Förordningarnas föregångare, förordning 1408/71 och tillhörande tillämpningsförordning 574/72, blev gällande i Sverige redan den 1 januari 1994 då EES-avtalet trädde i kraft genom en särskild lag, lagen (1992:1776) om samordning av systemen för social trygghet när personer flyttar inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Denna lag upphävdes dock 31 december 1994 eftersom Sverige kort därefter blev medlemmar i EU och unionens förordningar blev direkt tillämpliga i Sverige 1 januari 1995.<sup>79</sup>

#### **4.1.2 Integration av de sociala trygghetssystemen**

Den europeiska socialförsäkringsrätten har utvecklats med hjälp av två stycken tekniker, harmonisering och samordning. Genom samordning regleras internationella aspekter av lagstiftning, medan en harmoniseringsåtgärd medför materiella konsekvenser för nationell lagstiftning. EU-rättsligt sker samordning genom åtgärder som vidtas för att underlätta den fria rörligheten för arbetskraft medan en harmoniseringsåtgärd förändrar eller förbättrar medlemsstaternas system för social trygghet.<sup>80</sup>

##### **4.1.2.1 Samordning av socialförsäkringssystemen**

Befogenheten som stadgas i artikel 48 FEUF omfattar inte en rätt att harmonisera socialförsäkringssystemen, utan ger endast Europaparlamentet och rådet en kompetens att samordna de europeiska socialförsäkringssystemen. Målet med samordningslagstiftning är att undanröja eller anpassa nationell lagstiftning om den medför oönskade effekter för migrerande arbetare och deras familjer.<sup>81</sup> De oönskade effekter som åsyftas är särskilt dem som uppkommer i form av lagkonflikter, diskriminering på grund av nationalitet eller bosättningsort och avbrott i försäkringstiden genom arbete i flera medlemsländer. Uppräknade effekter kan alla verka avskräckande för en arbetstagare som planerar att flytta till en annan medlemsstat. För att undvika dessa problem är syftet på EU-nivå att skapa rättsliga, tekniska och administrativa länkar mellan socialförsäkringssystemen i de olika medlemsstaterna för att de migrerande arbetarna skall garanteras ett omfattande och rättvist skydd, utan att för den delen förändra innehållet i det

---

<sup>78</sup> Broberg s. 96 ff.

<sup>79</sup> SOU 1998:67 s. 143.

<sup>80</sup> Erhag s. 75.

<sup>81</sup> Erhag s. 78.

specifika nationella systemet för social trygghet. Problemet med lagkonflikter kan uppkomma i form av negativa lagkonflikter där en person hamnar utanför det sociala trygghetsnätet eller i form av positiva lagkonflikter som innebär att en person täcks av två sociala trygghetssystem samtidigt.

Eftersom de sociala trygghetssystemen är nationella blir rättigheter endast effektiva nationellt. Det finns därför ett starkt behov av att göra nationella rättigheter internationellt effektiva, inte minst på grund av det skulle verka gynnande för marknadsintegrationen.<sup>82</sup> Avsikten är däremot inte att införa ett och samma sociala system för medlemsländerna. Tvärtom har det framhållits att de enskilda ländernas system återspeglar ländernas historia samt sociala och kulturella traditioner och att det inte finns något harmoniseringssyfte med regleringen.<sup>83</sup> På EU-nivå talas även om konvergens, vilket är ett uttryck för att beskriva att de olika ländernas socialpolitik närmar sig varandra. Konvergens ska inte ses som en isolerad företeelse utan ska snarare ses i ett större perspektiv; som en del av den affärsmässiga och sociala integration som sker för att förhindra utslagning på grund av alltför stora sociala klyftor mellan medlemsländerna. Det är således en ambition att minska skillnaderna i social givmildhet och att arbeta för att systemen inte skiljer sig ifrån varandra alltför mycket.<sup>84</sup>

För EU är det av stor betydelse att användandet av kvalificerad majoritet som beslutsform inom socialförsäkringsområdet ökar då denna beslutsform är mer effektiv än enhällighetsbeslut. Numera ska beslut om social trygghet för att genomföra fri rörlighet för migrerande arbetstagare genomföras i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet, vilket innebär att framtida ändringar kan beslutas med kvalificerad majoritet. I vissa undantagssituationer kan dock en akt genom det ordinarie lagstiftningsförfarandet upphävas och en antagen akt anses som icke antagen.<sup>85</sup> Den tidigare beslutsineffektiviteten på socialförsäkringsrättens område har lett till att många problem har hamnat hos EU-domstolen för avgörande. Nu när kvalificerad majoritet införts är det högst troligt att rådet i allt större utsträckning kommer att stå för rättsutvecklingen istället för domstolen.<sup>86</sup>

#### **4.1.2.2 Den sociala dimensionen**

De sociala frågorna inom EU har kommit allt mer i fokus då vikten av att den sociala utvecklingen sker i takt med den ekonomiska utvecklingen och den inre marknadens skapande har uppmärksammas.

---

<sup>82</sup> Erhag s. 227 ff.

<sup>83</sup> SOU 1993:115 s. 96.

<sup>84</sup> Erhag s. 77.

<sup>85</sup> Prop 2007/08:168 s. 28.

<sup>86</sup> Erhag s. 235.

*Den sociala dimensionen* har kommit att bli ett samlingsbegrepp för den breda bas av frågor som rör åtgärder inom detta område. Anledningen till att dessa frågor har lyfts fram är att medlemsländerna har velat undvika social dumpning i samband med förverkligandet av den inre marknaden. Social dumpning kan närmast beskrivas som de åtgärder av social natur som vidtas av medlemsländer för att vinna konkurrensfördelar gentemot andra länder.<sup>87</sup>

## **4.2 Förordning 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen**

Samordningen av de sociala trygghetssystemen är ett område där medlemsländer i EU har överlåtit sin normgivningskompetens till gemenskapen. Rättslig grund för EU att agera återfinns i artikel 48 FEUF. De förordningar som numera gäller inom området är direkt tillämpliga i medlemsländerna och skall inte införlivas i ländernas rättssystem genom nationell lagstiftning.<sup>88</sup> Förordning 1408/71, föregångaren till förordning 883/2004, har allt sedan 1994 gällt som lag i Sverige och förordningen har styrt socialförsäkringstillhörigheten för den som varit bosatt inom EES-området och har arbetat eller haft sin arbetsgivare i ett annat land än bosättningslandet. Varken 1408/71 eller 883/2004 är tillämplig på situationer som är begränsade till en enda medlemsstat. Det krävs följaktligen ett gränsöverskridande moment för att förordningarna skall bli tillämpliga. Till exempel kan det röra sig om en arbetstagar som arbetar i en medlemsstat men bor i en annan medlemsstat.

Förordningarna är socialförsäkringsanordningar och utser vilket lands socialförsäkringssystem som en person skall omfattas av. Vidare reglerar de indirekt i vilket medlemsland som socialavgifterna skall betalas då avgifterna alltid följer socialförsäkringen. I den nya förordningen föreskrivs också uttryckligen att, till skillnad från den tidigare förordningen, även om en arbetsgivare har sitt driftställe utanför den behöriga staten så skall arbetsgivaren fullgöra alla sina skyldigheter som föreskrivs enligt den lagstiftning som dess anställda omfattas av. Detta gäller särskilt skyldigheten att betala de avgifter som föreskrivs, se tillämpningsförordning 987/2009 artikel 21.1. Däremot regleras inte skyldigheten att betala skatt i förordningarna, vilket kan leda till att beskattningen skall ske i ett land och att socialavgifterna skall erläggas i ett annat land.<sup>89</sup>

Det är förordning 883/2004 som från och med 1 maj 2010 skall ge ett tillfredsställande skydd på socialförsäkringens område för de personer som förflyttar sig inom EU.<sup>90</sup> Gentemot EES-länderna Norge, Island och Liechtenstein kommer dock de gamla förordningarna vara fortsatt gällande. Vidare

---

<sup>87</sup> SOU 1993:115 s. 96.

<sup>88</sup> Vägledning 2004:11 s. 18.

<sup>89</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 202-203.

<sup>90</sup> SKV 405 11 s. 13-14.

kommer även förordning 859/2003 om tredjelandsmedborgare att ha kvar sin rättsverkan till dess det att det kommer en ny förordning med hänvisning till förordningarna 883/2004 och 987/2009.<sup>91</sup> Förordning 883/2004 avser, som nämnts tidigare, inte att harmonisera de olika ländernas socialförsäkringssystem utan ämnar endast samordna dessa. Det är fortfarande upp till varje medlemsstat att bestämma vilka typer av socialförsäkringar som skall finnas, hur de skall finansieras, vilken nivå förmåner och avgifter skall ligga på etcetera.<sup>92</sup> Däremot syftar samma förordning att understödja den fria rörligheten och att undanröja de territoriella begränsningar som finns i medlemsstaternas lagstiftning om social trygghet. Förordningen är ingripande och medför att EU-rätten utmanar nationella välfärdsstatliga principer.<sup>93</sup> Sammanfattningsvis är syftet med förordning 883/2004 att lösa konflikter som annars skulle kunna uppstå mellan olika länders system för social trygghet när arbetstagare och deras familjemedlemmar flyttar sig över gränserna.<sup>94</sup>

#### **4.2.1 Samordningens huvudprinciper**

Genom förordning 883/2004 har man sökt säkerställa den fria rörligheten för arbetstagare. Förordning 883/2004 reglerar socialförsäkringen inom EU/EES och omfattar alla som är bosatta inom området. Målet med förordningen är att bestämma vilket lands lagstiftning som skall tillämpas och samordna de olika ländernas förmåner. Genom samordningsregler undviker man att en person som tjänat in förmåner i ett land går miste om dessa på grund av migration till ett annat land. Bestämmelserna om samordning blir endast tillämpliga för de som är eller har varit omfattade av ett eller flera medlemsstaters lagstiftning om socialförsäkring. Samordningen utgår ifrån fyra principer:

Likabehandlingsprincipen: Principen har sin grund i artikel 18 FEUF vilken stadgar att all diskriminering inom EU på grund av nationalitet skall vara förbjuden. Enligt artikel 4 förordning 883/2004 innebär detta att personer som omfattas av förordningen skall ha samma rättigheter och skyldigheter i fråga om socialförsäkringsförmåner som omfattas av förordningen som det egna landets medborgare. Villkor i ett medlemslands lagstiftning om krav på medborgarskap kan därför inte göras gällande mot personer som är omfattade av förordningen.<sup>95</sup> Däremot avser förordningen inte att komma till rätta med effekter där exempelvis en arbetstagare får lägre förmåner än tidigare,

---

<sup>91</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 215.

<sup>92</sup> SKV 405 11 s. 13-14.

<sup>93</sup> Erhag s. 241.

<sup>94</sup> SOU 1993:115 s. 14.

<sup>95</sup> Vägledning 2004:11 s. 18-19.

inte får någon förmån alls eller åläggs en mer omfattande avgiftsskyldighet till följd av att personen omfattas av ett nytt lands socialförsäkringssystem.<sup>96</sup>

Sammanläggningsprincipen: Syftet med principen är bland annat att arbetstagare och deras familjemedlemmar inte ska gå miste om förmåner eller rättigheter som de tjänat in i ett medlemsland när de väljer att nyttja den fria rörligheten och flytta till ett annat land. När krav uppställs i ett medlemslands lagstiftning om exempelvis viss period med försäkring, arbete eller bosättning så skall perioder som intjänats i ett annat medlemsland räknas in. Sådana perioder skall således räknas som om de hade fullgjorts i det andra landet. Principen kommer till uttryck i artikel 6 förordning 883/2004 och gäller för hela förordningen.<sup>97</sup> Principen blir betydelsefull i de situationer där krav på viss tids bosättning, försäkring eller arbete finns för att en förmån överhuvudtaget skall kunna utges.<sup>98</sup>

Exportabilitetsprincipen: Principen innebär att förmåner vid invaliditet, ålderdom, dödsfall, arbetsjukdom eller olycksfall i arbetet eller till efterlevande kan exporteras. Förmåner skall således betalas ut i det medlemsland där personen är bosatt och det skall inte spela någon roll att kontantförmånerna är förvärvade i ett annat medlemsland. Principen framgår i artikel 7 förordning 883/2004.<sup>99</sup> Denna form av exporträtt gäller dock endast inom medlemsstaternas territorier och således inte utanför EU.<sup>100</sup>

Pro rata temporis principen: Denna princip framgår i artikel 52 förordning 883/2004 och innebär att en person har rätt att få en proportionellt beräknad pension från vart och ett av de länder som denne intjänat pension i. Principen aktualiseras endast i de fall där en pensionstagare har intjänade pensionsrättigheter i flera medlemsländer.<sup>101</sup>

#### **4.2.2 Principen om endast en tillämplig lagstiftning**

Eftersom det är viktigt att undvika dubbel avgiftsbetalning stadgas i artikel 11 förordning 883/2004 att en anställd endast skall omfattas av ett lands sociallagstiftning.<sup>102</sup> En arbetstagare som byter arbetsland under året kan dock komma att omfattas av flera medlemsstaters lagstiftning under ett

---

<sup>96</sup> SOU 1993:115 s. 183.

<sup>97</sup> Vägledning 2004:11 s. 19.

<sup>98</sup> SOU 1993:115 s.183.

<sup>99</sup> Vägledning 2004:11 s. 20.

<sup>100</sup> SOU 1993:115 s. 139.

<sup>101</sup> Vägledning 2004:11 s. 20.

<sup>102</sup> Erhag i Johansson s. 90.

och samma år, men det viktiga är att arbetstagaren inte omfattas av flera lagstiftningar samtidigt. Några undantag till denna huvudregel finns inte i förordning 883/2004.<sup>103</sup>

#### **4.2.3 Principen om arbetslandets lagstiftning**

Det finns en stark princip gällande vilket lands lagstiftning som den anställde skall omfattas av. Huvudregeln är att arbetstagaren skall omfattas av det landets socialförsäkring där den anställde utför sitt arbete. Principen om att arbetslandets lagstiftning är tillämplig brukar även kallas "lex loci laboris".<sup>104</sup> Det viktiga för bestämmandet av tillämplig lagstiftning för en arbetstagare är således var själva utövandet av arbetet sker, inte var arbetsgivaren finns eller var anställningskontraktet slöts.<sup>105</sup> Det är således av underordnad betydelse även var arbetstagaren befinner sig när utbetalningen för arbetet sker. Enligt Skatteverket skall för- och efterskottsbetalningar omfattas av arbetslandets lagstiftning förutsatt att betalningarna är hänförliga till arbete för den aktuella tiden, och detta oavsett om arbetstagaren vid tidpunkten för utbetalningen är omfattad av ett annat lands socialförsäkringssystem.<sup>106</sup> I Sverige är det Försäkringskassan som beslutar om försäkrings-tillhörighet.<sup>107</sup>

##### **4.2.3.1 Tanken bakom principen om arbetslandet lagstiftning**

Lex loci laboris valdes som huvudregel för bestämmande av tillämplig lagstiftning främst för att på bästa sätt garantera den fria rörligheten. Effekten blir att anställda, oavsett ursprung, tillhör samma avgifts- och förmånssystem. Därmed skapas inte några incitament för att antingen anställa utländsk arbetskraft, eller att inte anställa utländsk arbetskraft, beroende på den specifika situationen.<sup>108</sup> Utgångspunkten är således att lex loci laboris skall tillämpas, oavsett i vilken medlemsstat som personen bor eller var arbetsgivaren har sitt säte. Effekten för arbetsgivaren är att denne skall betala arbetsgivaravgifter i arbetslandet. Det finns dock undantag från denna huvudregel, bland annat för anställda som normalt arbetar i två eller flera medlemsländer. Skulle huvudregeln tillämpas strikt för dessa personer skulle de nämligen behöva betala socialavgifter i flera länder samtidigt.<sup>109</sup>

---

<sup>103</sup> Blank Thörnroos s. IAR:44.

<sup>104</sup> Vägledning 2004:11 s. 48.

<sup>105</sup> Erhag s. 261.

<sup>106</sup> Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 725372-09/111.

<sup>107</sup> SKV 405 11 s. 19.

<sup>108</sup> Erhag s. 263.

<sup>109</sup> Broberg s. 98-99.

#### **4.2.4 Förordningens lagvalsregler**

Det är i artiklarna 11-16 förordning 883/2004 som lagvalsreglerna, de bestämmelser som avgör vilken medlemsstats lagstiftning om social trygghet som skall tillämpas vid olika typer av anställningar, framkommer. Vidare finns det i artiklarna 14-21 tillämpningsförordning 987/2009 kompletterande bestämmelser som syftar till att underlätta bedömningen. Som bekant kan en person endast omfattas av ett medlemslands lagstiftning enligt artikel 11 förordning 883/2004.<sup>110</sup> Artikeln innehåller även specialbestämmelser för de som är offentligt anställda, de som får arbetslöshetsersättning från bosättningslandet etcetera. Från de lagvalsregler som återfinns i artikel 11 finns en rad undantag i artiklarna 12-15 vilka berör bland annat de som är utsända och de personer som normalt arbetar i två eller flera medlemsländer.

Det finns även en dispensregel i artikel 16 som ger medlemsstaterna möjlighet att gemensamt komma överens om undantag från lagvalsreglerna. Initiativ kan tas av en anställd, en arbetsgivare eller ex officio av ett medlemslands institution och dispensen kan gälla antingen en person eller en grupp av personer. Det är en förutsättning att dispensen är till fördel för arbetstagaren, den behöver dock inte vara till fördel för arbetsgivaren.<sup>111</sup>

I EU-domstolens dom i mål C-2/89 Kits van Heijningen underströks att en konsekvens av reglerna om tillämplig lagstiftning är att dessa ersätter villkor om bosättning i nationell lagstiftning med villkor om arbete inom den berörda medlemsstatens territorium. Villkor i nationell lagstiftning som uppställer krav på bosättning för anslutning till socialförsäkringssystemet kan därmed inte upprätthållas på grund av lagreglernas utformning.<sup>112</sup>

#### **4.2.5 Normalt arbete som anställd inom två eller flera medlemsländers territorium**

När en person normalt arbetar i två eller flera medlemsländer kan det bli problematiskt att avgöra vilket lands lagstiftning som skall vara tillämplig då både arbetstagarens bosättningsförhållande och arbetsförhållande påverkar bedömningen. I de fall en arbetstagare regelbundet arbetar för en arbetsgivare i mer än ett land kan det även vara svårt att avgöra om arbetstagaren skall anses som utsänd eller om arbetet räknas som normalt arbete i flera länder.<sup>113</sup> I förordning 883/2004 artikel 13.1.a framgår vilken lagstiftning som blir tillämplig för en person som normalt arbetar som anställd i

---

<sup>110</sup> Vägledning 2004:11 s. 48.

<sup>111</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 213.

<sup>112</sup> SOU 1993:115 s. 145.

<sup>113</sup> Vägledning 2004:11 s. 88.



två eller flera medlemsstater. Personen skall omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt om,

1. Han utför en väsentlig del av sitt arbete i den medlemsstaten eller
2. Han är anställd av flera företag eller flera arbetsgivare som har sitt säte eller sin verksamhet i olika medlemsstater.

För att artikeln överhuvudtaget skall bli tillämplig krävs att personen *normalt arbetar som anställd i två eller flera medlemsstater*. Enligt artikel 14.5 tillämpningsförordning 987/2009 skall detta särskilt avse en person som:

*”samtidigt med anställningen i en medlemsstat arbetar som anställd i en eller flera andra medlemsstater, oberoende av denna separata anställnings varaktighet eller art,*

*i två eller flera medlemsstater kontinuerligt har olika anställningar, med undantag för marginella anställningar, oberoende av hur ofta eller hur regelbundet växlingen sker.”*

För att särskilja utsändning från normalt arbete i två eller flera medlemsländer framgår det i artikel 14.7 tillämpningsförordning 987/2009 att varaktigheten för anställningen skall vara avgörande. Det skall undersökas om anställningen förefaller vara permanent eller av mer exceptionell eller tillfällig natur och särskild hänsyn skall tas till arbetsplatsen såsom den fastställs i anställningsavtalet. Det är således en förutsättning att arbetet i det andra landet är av permanent och återkommande karaktär och att det inte är något tillfälligt som skett vid ett enda tillfälle för att reglerna om normalt arbete i två eller flera medlemsländer skall bli tillämpliga.

Enligt Försäkringskassans uppfattning är det möjligt att snekla på bestämmelserna om efterskyddstid i socialförsäkringsbalken vid bedömning av kriteriet normalt arbete. Den regleringen bestämmer hur lång tid efter att en person har slutat arbeta som denne är fortsatt försäkrad för arbete. Den generella efterskyddstiden är enligt 6:8 socialförsäkringsbalken tre månader lång, förutsatt att personen inte har börjat omfattas av ett annat lands lagstiftning. För att normalt arbete skall anses föreligga bör det således inte gå längre tid än tre månader mellan arbetstillfällena i Sverige. Försäkringskassan betonar dock att det i varje enskilt fall skall göras ett ställningstagande grundat på arbetstagarens arbetsmönster i det enskilda fallet.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Vägledning 2004:11 s. 89.

När det fastslagits att en anställd arbetar normalt som anställd i två eller flera medlemsstater finns det två olika situationer där bosättningsstatens lagstiftning blir tillämplig, se punkterna 1 och 2 ovan. När tillämplig lagstiftning har bestämts framgår det i artikel 13.5 förordning 883/2004 att den som arbetar i två eller flera medlemsstater skall behandlas som om allt arbete utfördes i den medlemsstaten. Socialavgifter skall följaktligen betalas i denna medlemsstat oavsett i vilket land som arbetet har utförts.

#### **4.2.5.1 Väsentlig del av arbete i bosättningsstaten**

För att bosättningsstatens lagstiftning skall bli tillämplig krävs i det första fallet att arbetstagaren utför en *väsentlig del* av sitt arbete i bosättningsstaten. Tidigare var kravet att viss del av arbetet skulle utföras i bosättningsstaten. Regeln vållade en hel del problem, speciellt mellan Danmark och Sverige där Sverige har relativt höga arbetsgivaravgifter medan Danmark har lägre. En arbetsgivare i Danmark drabbades av en kostnadsökning i de fall som en anställd var bosatt i Sverige, men normalt arbetade för arbetsgivaren i Danmark, om den anställde ibland utförde sitt arbete från bostaden. I dessa fall blev bosättningslandet Sveriges lagstiftning tillämplig med högre socialavgifter som följd.<sup>115</sup> Numera är detta problem inte lika stort, i och med det nya rekvisitet, då det krävs mer för att bosättningsstatens lagstiftning skall bli tillämplig, ribban har alltså höjts i detta avseende.

Enligt artikel 14.8 tillämpningsförordning 987/2009 skall det röra sig om en kvantitativt omfattande del av allt arbete som anställd utför i den medlemsstaten för att det skall kunna utgöra väsentlig del. Inget krav finns dock på att den största delen av arbetet skall utföras i medlemsstaten. Vidare bör arbetstid och lön vara de vägledande kriterierna vid bedömningen när det rör sig om en anställning. En indikator på att en väsentlig del av arbetet inte utförs i medlemsstaten är om man vid en samlad bedömning får en andel av ovannämnda kriterier som understiger 25 %. När tillämplig lagstiftning fastställs skall de berörda institutionerna enligt artikel 14.10 tillämpningsförordning 987/2009 beakta den situation som kan förväntas uppstå under de kommande tolv kalendermånaderna.

Regeln om väsentlig del har införts för att underlätta för de arbetsgivare som har anställda som är bosatta i en annan medlemsstat än den där arbetsgivaren har sitt säte. Som bestämmelsen nu är utformad innebär den att en arbetstagare kan utföra en del av sitt arbete i sitt bosättningsland utan

---

<sup>115</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 209.

att bli omfattad av bosättningslandets lagstiftning.<sup>116</sup> Genom den nya regleringen har det skett en ytterligare förstärkning av principen om arbetslandets lagstiftning.<sup>117</sup>

I enlighet med förordning 883/2004 och dess artikel 13.1.b skall personen omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där företaget, eller den arbetsgivaren som sysselsätter denne, har sitt säte eller sin verksamhet om väsentlig del av arbetet inte är utfört i bosättningslandet.

#### **4.2.5.2 Anställd av flera arbetsgivare eller företag**

När en arbetstagare är anställd av flera företag, eller flera arbetsgivare, som har säte eller verksamhet i olika medlemsstater, krävs det inte att arbetstagaren arbetar i sitt bosättningsland utan bosättningslandets lagstiftning blir ändå tillämplig.<sup>118</sup> Det pågår dock diskussioner huruvida reglerna om väsentlig del i framtiden skall omfatta även de situationer där en person har flera arbetsgivare.<sup>119</sup>

#### **4.2.5.3 Analys av normalt arbete i två eller flera medlemsländer**

Det är framför allt i tre situationer som en utländsk arbetsgivare kan vinna fördelar genom att sluta ett socialavgiftsavtal. Två av dessa situationer aktualiseras när en person normalt arbetar som anställd inom två eller flera medlemsstater och skall tillhöra socialförsäkringssystemet i bosättningslandet Sverige. En av dessa två situationer kommer nu att exemplifieras. Den andra situationen kommer att exemplifieras i avsnitt 5.2.1 eftersom även internationella dubbelbeskattningsregler är av betydelse i det fallet. Den tredje situationen handlar om när förfaranderegler vid utsändning utnyttjas och arbetslandets lagstiftning tillämpas istället för bosättningslandets lagstiftning, se avsnitt 4.2.6.5.1.

##### **4.2.5.3.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar**

*Exempel 1: En svensk arbetstagare är bosatt i Sverige men arbetar för två arbetsgivare som är registrerade i Danmark och i Tyskland.*

När en arbetstagare arbetar i två eller flera medlemsländer för två olika arbetsgivare blir bosättningslandet Sveriges lagstiftning tillämplig socialförsäkringsrättsligt. De utländska arbetsgivarna kan i dessa fall sluta socialavgiftsavtal med den svenska arbetstagaren. Skatterättsligt kan inkomsterna undantas från beskattning i Sverige genom sexmånadersregeln i 3:9 IL förutsatt att

---

<sup>116</sup> Blank Thörnroos s. IAR:53.

<sup>117</sup> Schoukens s. 38.

<sup>118</sup> SKV 405 11 s. 66.

<sup>119</sup> Blank Thörnroos s. IAR: 53.

personen inte vistas allt för mycket i Sverige<sup>120</sup> eller i tredje land.<sup>121</sup> För regelns tillämplighet krävs även att inkomsten beskattas i Danmark och i Tyskland, men så torde oftast vara fallet då dessa länder tar källskatt på arbete som utförs i landet. När sexmånadersregeln är tillämplig sker ingen taxering av de inkomsterna i Sverige, och inget underlag för egenavgifter kommer att finnas. Eftersom det aldrig blir någon internationell dubbelbeskattningssituation kommer inte något dubbelbeskattningsavtal att aktualiseras.

#### **4.2.6 Utsändning**

Ytterligare ett undantag till principen om arbetslandets lagstiftning berör dem som blir utsända av sina arbetsgivare. Genom regleringen i artikel 12 förordning 883/2004 fortsätter personer som reser för att arbeta kortare perioder i ett annat medlemsland att omfattas av det landets lagstiftning som dessa är utsända ifrån. Syftet med utsändningsreglerna är helt enkelt att förenkla för arbetstagare att tillfälligt arbeta i ett annat medlemsland och att undvika administrativa svårigheter för myndigheter och personer.<sup>122</sup> Bland annat behöver den anställde inte byta socialförsäkringssystem i samband med kortare arbetsperioder i ett annat land, som till exempel vid tjänsteresor.<sup>123</sup> Däremot är regleringen inte till för att bemanna hela företag eller verksamheter. Det är därför inte tillåtet att återkommande och kontinuerligt sända ut nya arbetstagare för att utföra samma arbete, vid samma arbetsplats och med samma syfte som en person redan fullgjort vid en tidigare utsändning.<sup>124</sup>

##### **4.2.6.1 Vad krävs för att få använda sig av utsändningsregeln?**

En förutsättning för att arbetstagaren skall kunna fortsätta att omfattas av lagstiftningen i medlemslandet där arbetsgivaren normalt bedriver sin verksamhet är att arbetsperioden i det andra medlemslandet inte överstiger 24 månader. Beräknas utsändningsperioden överstiga 24 månader kan en särskild överenskommelse om undantag aktualiseras genom artikel 16 i förordning 883/2004. I annat fall kommer arbetslandets lagstiftning vara tillämplig från dag ett.

En ytterligare förutsättning för utsändningsregelns tillämplighet är att det finns ett direkt anställningsförhållande mellan arbetsgivaren och arbetstagaren, eftersom arbetet i det andra landet skall utföras för den sändande arbetsgivaren. Vidare krävs att arbetstagaren före utsändningen är omfattad av det sändande landets lagstiftning minst en månad före utsändningen. För arbetsgivaren

---

<sup>120</sup> För att sexmånadersregeln i 3:9 IL skall kunna tillämpas är det en förutsättning enligt 3:10 IL att den skattskyldige inte uppehåller sig i Sverige mer än maximalt sex dagar för varje hel månad eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.

<sup>121</sup> Skatteverket 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111.

<sup>122</sup> Vägledning 2004:11 s. 67 ff.

<sup>123</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 203.

<sup>124</sup> Vägledning 2004:11 s 67 ff.

uppställs det krav på att företaget normalt bedriver annat än rent administrativ verksamhet i det sändande landet, en stark anknytning till det sändande medlemslandet förutsätts. Artikel 12 i förordning 883/2004 skall nämligen inte kunna tillämpas när arbetsgivaren inte har någon faktisk verksamhet i det sändande medlemslandet. En helhetsbedömning av verksamheten görs när man skall fastställa om en arbetsgivare normalt bedriver omfattande verksamhet i ett medlemsland eller inte. Det är vidare ett krav att arbetsgivaren inte ställer den utsända arbetstagaren till ett tredje företags förfogande, i sådana fall är inte längre kraven uppfyllda för att arbetstagaren skall kunna fortsätta omfattas av det sändande landets lagstiftning.<sup>125</sup> Utsändningsreglerna kan däremot tillämpas på dem som anställs för att direkt utsändas till ett annat medlemsland, till exempel anställda hos bemanningsföretag. Men genom skrivelsen i artikel 12 kan så kallade brevlådeföretag som bildats endast för att komma runt arbetslandets socialförsäkrings- eller avgiftsregler underkännas och utsändningsregeln kan inte tillämpas. Slutligen omfattar ordalydelsen i artikel 12 den situation där den som är omfattad av socialförsäkringssystemet i ett medlemsland och har en arbetsgivare i ett annat land skickas ut för att arbeta i ett tredje land. Den personen anses inte utsänd i det tredje landet utan lokalanställd och kommer från första dagen att omfattas av arbetslandets lagstiftning.<sup>126</sup>

#### **4.2.6.2 Rättslig effekt av att utsändningsregeln är tillämplig**

En arbetstagare som blir utsänd fortsätter att omfattas av lagstiftningen i det medlemsland som denne sänds ut ifrån, även fast arbetet kommer att ske i ett annat medlemsland. Arbetsgivarens och arbetstagarens rättigheter och skyldigheter i det sändande medlemslandet kvarstår vilket innefattar skyldigheten att betala socialförsäkringsavgifter i utsändningsstaten. Även rätten att få förmåner kvarstår, förutsatt att personen uppfyller de nationella kraven enligt förmånsreglerna. Arbetstagaren har däremot inte rätt till förmåner i det land där arbetet utförs och socialavgifter skall inte heller erläggas i detta land.<sup>127</sup>

#### **4.2.6.3 Lokalanställning**

När en utländsk arbetsgivare anställer en person i Sverige är arbetsgivaren skyldig att betala socialavgifter i Sverige eftersom det i dessa fall rör sig om en lokalanställning, och inte om någon utsändning. Även en person som inte uppfyller kriterierna för att vara utsänd räknas som lokalanställd med konsekvensen att arbetslandets lagstiftning blir tillämplig. Lokalanställningen är

---

<sup>125</sup> Vägledning 2004:11 s 67 ff.

<sup>126</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 203.

<sup>127</sup> Vägledning 2004:11 s 67 ff.

intressant eftersom den utländska arbetsgivaren kan avtala med arbetstagaren att denne skall betala socialavgifterna själv i form av egenavgifter om ett socialavgiftsavtal upprättas.<sup>128</sup> Saknar arbetsgivaren fast driftställe i Sverige kommer den utländska arbetsgivaren inte heller att betala allmän löneavgift eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster respektive pensionskostnader, då dessa inte räknas som socialavgifter utan istället betraktas som skatter.<sup>129</sup> I förarbetena till lagen om allmän löneavgift uttalades att avgiften både rättsligt och ekonomiskt var att betrakta som en skatt.<sup>130</sup> Den särskilda löneskatten utgår med 24,26 % på de förvärvsinkomster som inte är förmånsgrundande, vilket motsvarar skattedelen av socialavgifterna. Störst betydelse har den särskilda löneskatten för inkomster som hänför sig till passiv näringsverksamhet.<sup>131</sup>

#### **4.2.6.4 Handläggning vid utsändning**

För att kvarstå i det utsändande landets lagstiftning enligt den gamla förordningen krävs ett intyg.<sup>132</sup> I den nya tillämpningsförordningen återfinns en ny bestämmelse vilken stadgar att en arbetsgivare som skall sända ut en eller flera av sina arbetstagare för arbete i ett annat land i högst 24 månader skall informera behörig myndighet i den medlemsstat vars lagstiftning är tillämplig. Om exempelvis en fransk arbetsgivare skall sända ut en av sina anställda till en annan medlemsstat skall detta anmälas till den franska motsvarigheten till vår svenska Försäkringskassa och det är upp till denna myndighet att informera arbetstagaren om att denne skall tillhöra fransk socialförsäkring.<sup>133</sup> Myndigheten skall även underrätta behörig myndighet i arbetslandet och utfärda intyg om tillämplig lagstiftning. Innan utsändningen påbörjas skall arbetsgivaren eller den anställde själv lämna in en begäran till behörig institution om ett fortsatt omfattande av den utsändande medlemsstatens socialförsäkring. Den behöriga institutionen utfärdar då ett intyg om tillämplig lagstiftning.<sup>134</sup>

#### **4.2.6.5 Analys av utsändningsreglerna**

En utländsk arbetsgivare som anställer en person i Sverige för arbete i Sverige skall betala socialavgifter i Sverige. Sänder den utländska arbetsgivaren istället ut en anställd från sitt hemland skall normalt socialavgifter betalas i det utsändande landet. När en utländsk arbetsgivare har fast driftställe i Sverige gäller samma regler för denna som för svenska arbetsgivare vad gäller bland annat skyldigheten att betala socialavgifter, skatteavdrag, skyldigheten att lämna kontrolluppgifter

---

<sup>128</sup> Utlandsarbete s. 184.

<sup>129</sup> Riksskatteverkets skrivelse 2002-10-14, dnr 7300-02/100.

<sup>130</sup> Prop. 1994/95:122 s. 18.

<sup>131</sup> Lodin s. 664.

<sup>132</sup> Utlandsarbete s. 185.

<sup>133</sup> Blank Thörnroos s. IAR:65.

<sup>134</sup> Se vidare artikel 15 i förordning 987/2009.

etcetera. Den specialreglering som finns i svensk intern lagstiftning berör endast de utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige.<sup>135</sup>

När en utländsk arbetsgivare lokalanställer en person i Sverige kan parterna, som vi sett, sluta ett socialavgiftsavtal. Däremot kan inga otillbörliga socialavgiftsrättsliga fördelar vinnas genom detta förfarande då arbetstagaren är bosatt i Sverige, arbetar i Sverige och är obegränsat skattskyldig i Sverige. Någon dubbelbeskattningssituation eller något undantag enligt svensk intern skatterätt aktualiseras inte och arbetstagaren kan inte undslippa att betala socialavgifter i Sverige då inkomsten taxeras i Sverige.

I de fall som den utländske arbetsgivaren sänder en arbetstagare för arbete i Sverige och den anställdes *vistelse* är maximalt 183 dagar under en tolv månadersperiod kommer inkomsten vara skattefri i Sverige enligt montörsregeln, 6 § SINK. I detta fall är det endast det utsändande landet som kommer att kunna beskatta inkomsten även om arbetet utförs i ett annat land (Sverige). SINK kan även vara fortsatt tillämplig för en person som inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige då någon obegränsad skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse inte kommer att uppnås. Arbetstagaren kommer i dessa fall att fortsätta vara begränsat skattskyldig.<sup>136</sup> Även denna situation belyser hur skattskyldighet i Sverige kan undvikas. I de fall som montörsregeln tillämpas undantas ju inkomsten från beskattning i Sverige, och den taxeras således inte. Socialavgiftsrättsliga fördelar kan dock inte vinnas eftersom det är utsändningslandets lagstiftning som är tillämplig enligt artikel 12 förordning 883/2004, och inte arbetslandet Sverige. Sverige blir således inte behörigt att utta socialavgifter och något socialavgiftsavtal kan därmed inte heller slutas.

Om en svensk arbetsgivare sänder ut en person till Frankrike kan sexmånadersregeln skatterättsligt tillämpas och personen skall inte beskattas i Sverige. I Frankrike skall beskattning ske förutsatt att utsändningen pågår längre tid än 183 dagar, så att montörsregeln inte är tillämplig. Socialförsäkringsrättsligt är Sveriges lagstiftning tillämplig eftersom det rör sig om en utsändning och arbetsgivaren skall betala socialavgifter i Sverige. Däremot är det inte möjligt att träffa socialavgiftsavtal då den svenska arbetsgivaren har fast driftställe i Sverige. Konsekvensen blir att den svenska arbetsgivaren skall betala arbetsgivaravgifter.

---

<sup>135</sup> Utlandsarbete s. 184.

<sup>136</sup> Utlandsarbete s. 192.

#### 4.2.6.5.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar

Det finns möjlighet att utnyttja de förfaranderegler som reglerar utsändningar och därigenom åstadkomma en socialavgiftsrättslig gynnsam situation.

*Exempel 2: Arbetsgivaren finns i Frankrike där denne har en verksamhet. Arbetsgivaren hyr sedan ut personal till Sverige, men saknar fast driftställe i arbetslandet Sverige.*

Om intyg skickas med från Frankrike blir tillämplig lagstiftning socialförsäkringsrättsligt Frankrike eftersom artikel 12 förordning 883/2004 om utsändning tillämpas. Men i avsaknad av intyg eller dylikt faller man tillbaka på huvudregeln om arbetslandets lagstiftning och Sveriges lagstiftning blir tillämplig. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan då sluta ett socialavgiftsavtal. Skatterättsligt vill både Sverige och Frankrike beskatta inkomsten som utgångspunkt. Men om arbetet i Sverige endast pågår maximalt 183 dagar kan montörsregeln i 6 § SINK användas. Effekten blir då att Sverige enligt intern svensk rätt inte beskattar inkomsten och istället är det endast Frankrike som kommer att beskatta denna. Det blir således inte aktuellt att konsultera dubbelbeskattningsavtalet om arbetet pågår maximalt 183 dagar och endast Frankrike har beskattningsrätt. Ett socialavgiftsavtal kan slutas och arbetsgivaren kan vinna fördelar genom att både denne och arbetstagaren slipper att betala socialavgifter i Sverige. Exemplet visar tydligt på hur den här formen av treaty-shopping är möjlig enligt förordningarna på EU-nivå där betydelsen av intyg är oerhört stark.

#### 4.2.7 Unionsrättens bindande effekt och exklusivitetsprincipen

I flertalet mål har EU-domstolen uttalat att förordningens lagvalsregler utgör ett fullständigt och enhetligt system vars mål är att undvika positiva lagkonflikter, se bland annat mål 392/84 Ten Holder och mål C-425/93 Calle Grenzshop. Då förordningens lagvalsregler pekar ut tillämplig lagstiftning är det av stor vikt att nationell lagstiftning inte exkluderar arbetstagare från socialförsäkringssystemet genom att uppställa ytterligare villkor för försäkring. Unionsrättens företrädare benämns som den bindande effekten, se mål 276/81 Kuijpers. Den bindande effekten innebär att Sverige inte kan upprätthålla krav på bosättning för försäkringstillhörighet i de situationer som lagvalsreglerna i förordning 883/2004 utpekar Sverige som behörig stat.<sup>137</sup>

Exklusivitetsprincipen innebär att förordning 883/2004 gäller framför alla andra rättsliga föreskrifter. Den direkta och bindande effekten innebär här att i fall då den nationella rättsordningens befintliga kriterier inte kan tillämpas så träder istället förordningens gränsnormer in och ersätter den nationella

---

<sup>137</sup> Se Erhag s. 265. Jämför även EU-domstolens dom C-2/89 Kits van Heijningen.



rättsordningen. Det blir här tydligt att den exklusiva verkan och den direkta effekten samspelar och att ett system skapas där den fria rörligheten premieras.<sup>138</sup>

#### **4.2.8 Innebörden av tillämplig lagstiftning**

Som ovan framkommit syftar bestämmelserna om tillämplig lagstiftning till att förhindra att en person omfattas av mer än ett lands socialförsäkringssystem och till att förhindra att en person står helt utan försäkringsskydd. Även om personen omfattas av ett lands lagstiftning innebär detta inte per automatik att personen har rätt till förmåner från socialförsäkringssystemet. Förutsättningarna för att ha rätt till en förmån bestäms nämligen av den nationella lagstiftningen. Medlemslandets nationella lagstiftning måste dock ställa samma krav för tillhörighet till försäkringen för personer som omfattas av förordningen som de ställer på det egna landets medborgare. Om högre krav ställdes på de som omfattas av förordningen skulle detta innebära diskriminering på grund av nationalitet, något som är förbjudet enligt artikel 18 FEUF och artikel 4 förordning 883/2004.<sup>139</sup> När det fastslagits vilket medlemslands lagstiftning en person skall omfattas av innebär det att denne skall omfattas av det landets lagstiftning för samtliga förmåner som stadgas i denna lagstiftning.

Lagvalsreglerna har även betydelse för skyldigheten att betala avgifter till socialförsäkringen. Det anses följa indirekt i vilket land som socialavgifter skall erläggas då artiklarna 11-15 i förordning 883/2004 pekar ut vilket lands lagstiftning som skall tillämpas. Till det land vars lagstiftning är tillämplig skall således socialavgifter erläggas. EU-domstolen har vidare fastslagit att en migrerande arbetstagare inte kan åläggas att betala sociala avgifter enligt flera medlemsstaters nationella lagstiftningar för en och samma årslön. Detta ansågs oförenligt med lagvalsregeln i dåvarande artikel 13 i förordning 1408/71 (nuvarande artikel 11 förordning 883/2004), se EU-domstolens dom 102/76 Perenboom.<sup>140</sup>

### **4.3 Socialavgiftsavtal enligt EU-rätten**

Som tidigare nämnts finns det möjlighet att sluta ett socialavgiftsavtal även med grund i EU-rätten. Bestämmelsen återfinns numera i artikel 21.2 i tillämpningsförordningen 987/2009 (före detta artikel 109 i förordning 574/72). Bestämmelsen har ändrats i den nya tillämpningsförordningen men det finns fortfarande möjlighet för arbetstagare och arbetsgivare att sluta ett avtal. Däremot uppställs mycket högre krav på arbetsgivaren än vad som tidigare var fallet. Det stadgas nämligen att det är

---

<sup>138</sup> Erhag s. 306.

<sup>139</sup> Se även bland annat EU-domstolens domar 70/80 Vigier, 254/84 De Jong, 29/88 Schmitt och C-245/88 Daalmeijer.

<sup>140</sup> Vägledning 2004 s. 51-52.

arbetsgivarens skyldighet att se till att socialavgifterna blir inbetalade, detta trots att ett socialavgiftsavtal har slutits och arbetstägaren skall erlägga socialavgifterna.

#### **4.3.1 Förordning 574/72 och artikel 109**

I artikel 109 förordning 574/72 stadgades följande rörande överenskommelse om betalning av avgifter:

*”En arbetsgivare som inte har något fast driftställe i den medlemsstat inom vars territorium den anställda 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.”*

Denna bestämmelse tar sikte på dels utländska arbetsgivare med anställda i Sverige och dels svenska arbetsgivare med anställda i ett annat medlemsland. Sluts ett avtal mellan arbetstägaren och arbetsgivaren är det arbetsgivaren som är ansvarig att informera behörig myndighet om avtalet, vilken i Sverige är Försäkringskassan. Någon särskild blankett för detta finns inte. Däremot skall den anställda enligt 3:17 LSK lämna upplysning om socialavgiftsavtalet i sin självdeklaration.<sup>141</sup>

#### **4.3.2 Förordning 987/2009 och artikel 21**

I artikel 21 tillämpningsförordning 987/2009 stadgas följande vad gäller arbetsgivarens skyldigheter:

*1. En arbetsgivare som har sitt säte eller driftsställe utanför den behöriga medlemsstaten, ska fullgöra alla skyldigheter som föreskrivs enligt den lagstiftning dess anställda omfattas av, särskilt skyldigheten att betala de avgifter som föreskrivs enligt den lagstiftningen, som om arbetsgivaren hade sitt säte eller driftsställe i den behöriga medlemsstaten.*

*2. En arbetsgivare som inte har något driftställe i den medlemsstat vars lagstiftning är tillämplig, får komma överens med en anställd om att den anställda ska fullgöra arbetsgivarens skyldigheter att betala avgifter för dess räkning utan att arbetsgivarens underliggande skyldigheter åsidosätts. Arbetsgivaren ska meddela den behöriga institutionen i den medlemsstaten om sådana överenskommelser.*

---

<sup>141</sup> Blank Thörnroos s. IAR:42.

Efter att den nya förordningen trädde i kraft har vissa justeringar skett. Något som numera betonas är att förordningen styr över både rättigheter och skyldigheter i socialförsäkringen.<sup>142</sup> Vad gäller möjligheten att sluta ett socialavgiftsavtal kan pekas på framför allt två saker; för det första talas det numera om arbetsgivarens skyldighet och för det andra behöver fast driftställe endast saknas i den behöriga medlemsstaten.

#### **4.3.2.1 Arbetsgivarens skyldighet**

Rubriken för artikel 21 i tillämpningsförordning 987/2009 är en helt annan än artikel 109 i förordning 574/72 och klargör att arbetsgivarens underliggande skyldighet att betala socialavgifter inte får åsidosättas enligt ordalydelsen. Det är uppenbart att arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifter har lyfts fram och tydliggjorts. Om den utländske arbetsgivaren kommer överens med arbetstagaren om att denne skall överta avgiftsskyldigheten skall arbetsgivaren underrätta den behöriga institutionen att ett avtal har ingåtts. Enligt regleringen i SAL skall den anställde betala egenavgifter och den anställde blir även skyldig att betala allmän löneavgift eftersom denne är skattskyldig i Sverige. Däremot innebär den nya lydelsen i tillämpningsförordning 987/2009 att arbetsgivaren inte kan avsäga sig sitt betalningsansvar om arbetstagaren inte fullgör sina skyldigheter enligt avtalet och erlägger socialavgifter.

#### **4.3.2.2 Fast driftställe skall endast saknas i den behöriga medlemsstaten**

En ytterligare skillnad mellan de båda bestämmelserna är att i artikel 109 är det en förutsättning att arbetsgivaren saknar fast driftställe i arbetslandet medan det i artikel 21.2 ställs krav på att arbetsgivaren skall sakna fast driftställe i den stat vars socialförsäkringslagstiftning den anställde omfattas av. Om den anställde arbetar i flera olika medlemsstater parallellt så var tidigare arbetsgivaren tvungen att sakna fast driftställe i samtliga arbetsländer. I den nya tillämpningsförordningen räcker det att arbetsgivaren saknar fast driftställe i den behöriga staten. För svensk del kan detta medföra att egenavgifter endast kan tas ut delvis, eller inte alls, i de fall som inkomsten beskattas i ett annat land än Sverige. Det är ju som sagt endast de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid taxering till inkomstskatt som utgör underlaget för egenavgifter.<sup>143</sup>

#### **4.3.3 Analys av socialavgiftsavtal enligt EU-rätten**

Vid en jämförelse mellan den gamla och den nya artikeln kan konstateras att det numera, genom artikel 21.2 tillämpningsförordning 987/2009, är lättare för arbetsgivare att spekulera mot

---

<sup>142</sup> Skatteverket 405 s. 56.

<sup>143</sup> Svenström, Skattenytt 2010 nummer 4 s. 214.

lagstiftning när det endast krävs att arbetsgivaren inte har fast driftställe i den behöriga staten, och det endast är den behöriga staten som är berättigad att ta ut socialavgifter. Detta innebär att en situation kan uppstå där Sverige som behörigt land endast kan ta ut egenavgifter på viss del av inkomsten, eller inte alls, för att inkomsten beskattas i ett annat land.

Vad som skapar ytterligare problematik är att artikel 109 i den gamla förordningen fortfarande är tillämplig mot EES-länderna medan artikel 21.2 i den nya förordningen skall tillämpas i förhållande till EU-länderna. För svensk del innebär detta att ett annat regelsystem skall användas mot vårt grannland Norge som endast är EES-land.<sup>144</sup>

Värt att notera är att Skatteverket menar att en motsvarande artikel 109 i tillämpningsförordning 574/72 finns i tillämpningsförordning 987/2009 i artikel 21.2<sup>145</sup>, men att skrivningen i artikel 21.2 skiljer sig från den tidigare artikeln 109 på så vis att arbetsgivarens slutliga betalningsansvar har lyfts fram och tydliggjorts i den senare artikeln.<sup>146</sup> En kompletterande skrivning som lyfter fram arbetsgivarens slutliga betalningsansvar, i de fall som arbetstagaren inte fullgör sina skyldigheter, vore önskvärt även i den svenska regleringen.

## 5 Internationell beskattning

Vid sidan av de socialavgiftsrättsliga frågorna som uppkommer när arbetstagare flyttar sig över nationsgränserna uppkommer även frågor som berör skyldigheten att betala skatt. Inkomstskatteområdet skiljer sig mycket från socialförsäkringssystemet. Någon princip likt *lex loci laboris* existerar inte inom skatteområdet. Dessutom uppkommer ofta internationella dubbelbeskattningssituationer trots att det finns interna regler som söker att undanröja dessa situationer, detta till skillnad från socialförsäkringsområdet där principen om ett lands lagstiftning tillämpas. För att undanröja internationell dubbelbeskattning krävs därför ofta att de dubbelbeskattningsavtal som Sverige slutit bilateralt eller multilateralt tillämpas. Genom dessa avtal söker man även bekämpa internationell skatteflykt och förhindra diskriminering.<sup>147</sup>

---

<sup>144</sup> Värt att notera är att det finns omfattande övergångsbestämmelser, se artikel 87 förordning 883/2004 samt artikel 93 tillämpningsförordning 987/2009. I korthet innebär dessa övergångsbestämmelser ett skyddande av gamla positioner samt en valmöjlighet att välja vilken förordning som skall tillämpas. Under en tid framöver kommer därmed parallella system att tillämpas.

<sup>145</sup> Skatteverket 405 s. 51.

<sup>146</sup> Skatteverket 405 s. 56 ff.

<sup>147</sup> Erhag s. 450-451.

## 5.1 Dubbelbeskattningsavtal

Trots att det finns en del interna åtgärder som ett land kan vidta för att undvika dubbelbeskattning är det alldeles nödvändigt med dubbelbeskattningsavtal. Skatteavtalen som Sverige ingått med andra länder reglerar ländernas rätt att ta ut hela eller delar av den skatt som skall tas ut på inkomst enligt ländernas interna skattelagstiftningar. Syftet är således att undvika dubbelbeskattning. En förutsättning för tillämpligheten av ett skatteavtal är dock att det verkligen är fråga om en oavsiktlig dubbelbeskattning, alltså att två länder enligt sin interna lagstiftning har rätt att beskatta en specifik inkomst som den skattskyldige har. I de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder regleras ländernas rätt att beskatta en inkomst, hur en persons hemvist skall bedömas och med vilken metod som dubbelbeskattningen skall undanröjas.<sup>148</sup> I de avtal som är baserade på OECD:s modellavtal är det alltid hemviststaten, det land där den skattskyldige anses ha sin hemvist, som skall undanröja dubbelbeskattningen.<sup>149</sup>

### 5.1.1 Förfarandet

Vid en potentiell dubbelbeskattningssituation konsulteras först svensk intern rätt. Är det å ena sidan en inkomst som är skattefri enligt interna skatteregler beskattas inte inkomsten i Sverige och någon dubbelbeskattningssituation uppkommer inte.<sup>150</sup> En central bestämmelse i alla dubbelbeskattningsavtal är nämligen att en stats beskattningsanspråk aldrig kan utvidgas genom ett skatteavtal utan endast kan inskränkas.<sup>151</sup> Är det å andra sidan en inkomst som skall beskattas i Sverige krävs det även att Sverige har rätt att beskatta inkomsten enligt det aktuella dubbelbeskattningsavtalet för att inkomsten skall få beskattas. En rätt att beskatta inkomsten kan även medges det andra aktuella landet i dubbelbeskattningsavtalet som enligt sina interna skatteregler kan beskatta inkomsten. I sådana situationer finns det bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet som klargör hur dubbelbeskattningssituationen skall förhindras. Normalt sett är det som nämnts hemviststaten som skall undanröja dubbelbeskattningen.<sup>152</sup> Ett dubbelbeskattningsavtal innehåller även bestämmelser som avser att fastställa var en person har sin hemvist. Bor en person i flera olika länder samtidigt används så kallade tiebreak-regler som är avsedda att lösa situationer där en person kan anses ha

---

<sup>148</sup> Broberg s. 80.

<sup>149</sup> Dahlberg s. 157.

<sup>150</sup> Broberg s. 11-12.

<sup>151</sup> Erhag s. 453 ff.

<sup>152</sup> Broberg s. 11-12.

hemvist i flera olika länder.<sup>153</sup> Det är nämligen endast en stat som kan vara hemviststat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet.<sup>154</sup>

### 5.1.2 Metodartiklar

Det finns två metoder för att undvika dubbelbeskattning, exemptmetoden och creditmetoden, och dessa används i olika varianter. Exemptmetoden innebär att inkomsten undantas från beskattning. Creditmetoden innebär att den utländska skatten avräknas.<sup>155</sup> Båda dessa metoder tillämpas ofta i ett och samma avtal och beroende på vad för slags inkomst det rör sig om används den ena eller den andra. En variant på exemptmetoden som bör uppmärksammas är exempt med progressionsuppräknning som innebär att den utländska inkomsten undantas från svensk beskattning men att hänsyn ändå tas till den utländska inkomsten vid fastställande av skattesats i Sverige. Skattesatsen kan därmed bli högre på den inkomst som får beskattas i Sverige.<sup>156</sup> Det är intressant att notera att Sverige i avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet<sup>157</sup> har rätt att tillämpa exempt med progressionsuppräknning, men har avstått från denna möjlighet.<sup>158</sup> Förenkling av regelsystemet och minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna motiverade detta avstående. Dessutom ansågs bortfallet av skatt vid utebliven progressionsuppräknning även vara försumbar ur statsfinansiell synvinkel.<sup>159</sup>

Istället tillämpas full exempt trots att dubbelbeskattningsavtalet föreskriver exempt med progressionsuppräknning. Full exempt innebär att hela den utländska inkomsten undantas från beskattning och inte taxeras i Sverige. Slutligen finns även alternativ exempt som innebär att den utländska inkomsten tas med i beskattningsunderlaget, och sedan minskas den totala skatten med den skatt som belöper på den utländska inkomsten.<sup>160</sup>

Det finns även olika varianter av creditmetoden; Full credit, vanlig credit, omvänd credit och matching credit.<sup>161</sup> En utförligare beskrivning av dessa utelämnas på grund av att valet av metod inte påverkas av att ett socialavgiftsavtal sluts.

---

<sup>153</sup> Prop. 1992/93:45 s. 41.

<sup>154</sup> Dahlberg s. 156.

<sup>155</sup> Broberg s. 81.

<sup>156</sup> Broberg s. 89 ff.

<sup>157</sup> Även kallat dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna.

<sup>158</sup> Se dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna artikel 25.6.c jämfört med 3 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>159</sup> Prop. 1996/97:44 s. 63.

<sup>160</sup> Broberg s. 90-91.

<sup>161</sup> Broberg s. 91.

## 5.2 Analys av internationell dubbelbeskattning

När Sverige är hemviststat är sämsta möjliga utfall ur svensk synvinkel att ett socialavgiftsavtal sluts när exemptmetoden är metodartikeln i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet. Det är i sådana fall Sverige som skall undanröja dubbelbeskattningen av en specifik inkomst och när exemptmetoden tillämpas blir konsekvensen att inkomsten inte taxeras i Sverige. När en utländsk arbetsgivare och en arbetstagare som är sysselsatt i Sverige under dessa förutsättningar sluter ett socialavgiftsavtal får det följden att varken arbetsgivaravgifter erläggs av arbetsgivaren eller egenavgifter erläggs av arbetstagaren, se 2:8, 3:6 och 3:12 SAL.

När exemptmetod med progressionsuppräknig finns som metodartikel i dubbelbeskattningsavtalet men Sverige i intern lag har avsagt sig möjligheten att progressionsuppräknig förlorar Sverige även möjligheten att beskatta arbetstagaren på en högre inkomstnivå och möjligheten att beräkna socialavgifterna på ett högre belopp. Ur svensk synvinkel är detta förfärligt. Inga socialavgifter kommer att erläggas av varken arbetstagaren eller arbetsgivaren, dessutom kommer Sverige inte kunna beskatta arbetstagaren på en högre inkomstnivå.

### 5.2.1 Situation där ett socialavgiftsavtal medför socialavgiftsrättsliga fördelar

Som nämnts tidigare är det framförallt i tre situationer som en utländsk arbetsgivare kan utnyttja möjligheten att sluta ett socialavgiftsavtal. I avsnitt 4.2.5.3.1 redovisades den första situationen. Ytterligare en situation kommer nu att exemplifieras som likaså berör när en person normalt arbetar som anställd inom två eller flera medlemsstater och skall tillhöra socialförsäkringen i bosättningslandet Sverige. Skillnaden gentemot den andra situationen är att i detta fall är dubbelbeskattningsavtalets utformning av central betydelse. I exempel 1 aktualiserades aldrig något dubbelbeskattningsavtal eftersom en internationell dubbelbeskattningssituation aldrig uppstod.

*Exempel 3: En arbetstagare är bosatt i Sverige och arbetar för en dansk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Arbetstagaren pendlar till Danmark men cirka två dagar i veckan utförs arbetet i Sverige.*

Socialförsäkringsrättsligt blir Sveriges lagstiftning tillämplig då över 25 % av arbetet utförs i bosättningslandet. Eftersom arbetstagaren är bosatt i Sverige är denne obegränsat skattskyldig i Sverige och därmed skattskyldig i Sverige för alla inkomster både från Sverige och från utlandet. Inget undantag för skattefrihet enligt svensk intern skatterätt blir aktuellt. I Danmark är arbetstagaren begränsat skattskyldig då denne inte är bosatt, stadigvarande vistas i landet eller har väsentlig anknytning till landet. Danmark vill likaså beskatta inkomsten eftersom den utgår från dansk

arbetsgivare. En internationell dubbelbeskattningssituation uppstår och dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna får konsulteras. Enligt dubbelbeskattningsavtalets artikel 4 är Sverige hemviststat. Artikel 15 ger även källstaten Danmark en rätt att beskatta inkomsten.<sup>162</sup> Eftersom båda länderna har rätt att beskatta inkomsten skall Sverige som hemviststat undanröja dubbelbeskattningen. I dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna tillämpas exemptmetod utan progressionsuppräknning enligt artikel 25.6.b och artikel 25.6.c sett tillsammans med 3 § lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Effekten blir således att Sverige förlorar beskattningsrätten.

Exemplet visar tydligt hur ett socialavgiftsavtal kan användas för att vinna avgiftsrättsliga fördelar. När ett socialavgiftsavtal sluts i detta fall innebär det att arbetsgivaren inte kommer att erlagga några arbetsgivaravgifter eftersom socialavgiftsskyldigheten tillkommer arbetstagaren. Men inte heller arbetstagaren kommer att erlagga socialavgifter i form av egenavgifter då arbetstagarens inkomst inte kommer att taxeras i Sverige. En förutsättning för förfarandet är som ovan framgått att det är exemptmetoden som tillämpas i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.

### **5.2.2 Situation där ett socialavgiftsavtal inte medför några socialavgiftsrättsliga fördelar**

Det finns även situationer där dubbelbeskattningsavtalets utformning medför att den socialavgiftsrättsliga situationen inte påverkas av om ett socialavgiftsavtal sluts eller inte. Ofta beror detta på att Sverige inte förlorar sin beskattningsrätt, varken genom intern skatterätt eller genom dubbelbeskattningsavtal, och att arbetstagarens inkomst således kommer att taxeras. Nedan ges ett exempel på en sådan situation.

*Exempel 4: En fransk arbetsgivare sänder ut en anställd att arbeta i Sverige längre än 24 månader.*

Arbetstagaren kommer direkt omfattas av svensk socialförsäkring. Skatterättsligt kommer arbetstagaren att vara obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av stadigvarande vistelse (SINK-lagstiftningen blir därmed inte aktuell) samt obegränsat skattskyldig i det utsändande landet Frankrike på grund av väsentlig anknytning. Inget undantag är tillämpligt när utsändningen är avsedd

---

<sup>162</sup> Beakta även avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor, definition av begreppet "utför" i artikel 15. Även om viss del av arbetet utförs i Sverige så skall Danmark ges beskattningsrätt även för detta arbete förutsatt att det rör sig om arbete i arbetstagarens bostad, tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. Då arbetsgivaren finns i Danmark krävs att det arbetet som utförs i Sverige inte belastar något driftställe där.



att vara längre tid än 24 månader och arbetet utförs i Sverige.<sup>163</sup> För att uppnå en förmånlig avgiftsrättslig situation krävs att Sverige förlorar sin beskattningsrätt på grund av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.

Om å ena sidan Sverige blir hemviststat enligt artikel 4 i dubbelbeskattningsavtalet kommer endast Sverige att beskatta enligt artikel 15, eftersom arbetet endast utförs i Sverige. Frankrike har i sådana fall ingen rätt att beskatta enligt dubbelbeskattningsavtalet och något undanröjande av dubbelbeskattningen från svensk sida blir aldrig aktuell. Denna situation är inte fördelaktig för den utländska arbetsgivaren då socialavgiftsrättsliga fördelar genom ett socialavgiftsavtal inte kan uppnås på grund av att arbetstagarens inkomst kommer att beskattas i Sverige.

Om å andra sidan Frankrike anses vara hemviststat så kommer även Sverige att få beskatta enligt artikel 15 dubbelbeskattningsavtalet, eftersom arbetet utförs i Sverige. Enligt metodartikeln 23.2.a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike skall hemviststaten Frankrike använda sig av alternativt exemplet för att undanröja dubbelbeskattningen. För svensk del innebär detta att Sverige får beskatta, och inte heller i denna situation kan ett socialavgiftsavtal användas på ett otillbörligt sätt.

### **5.3 Skatte- och socialförsäkringssystemen internationellt sett**

Traditionellt sett hör både socialförsäkrings- och skatterättsområdet till den del av den nationella lagstiftningskompetensen som ogärna överläts till internationellt beslutsfattande eftersom båda dessa områdens egenart är centrala för välfärdsstaternas utformning. Men EU-rätten har i allt större utsträckning kommit att påverka medlemsstaternas lagstiftningar även inom områden som primärt faller utanför gemenskapens kompetensområde. Inom området för de fyra friheterna har detta varit påtagligt och EU-domstolen har konsekvent undanröjt nationella rättsregler som har uppställt hinder för den fria rörligheten med stöd av EU-fördraget. På socialförsäkringsområdet har denna utveckling blivit allt mer tydlig sedan rådet med stöd i dåvarande artikel 42 EU-fördraget (numera artikel 48) antog förordningen 1408/71 som hade som syfte att understödja den fria rörligheten genom att samordna medlemsstaternas sociala trygghetssystem.<sup>164</sup> Samordningen avser endast att påverka de element som i nationell lagstiftning begränsar tillämpningen av nationell rätt via utländsk rätt och det är inte meningen att medlemsstaternas lagstiftningar skall förändras alltför mycket vad gäller

---

<sup>163</sup> Det enda undantaget som skulle kunna vara tillämpligt är om Frankrike har någon form av sexmånadersregel likaså som gör att de släpper beskattningen, men detta är inte heller något som är fördelaktigt för den utländska arbetsgivaren.

<sup>164</sup> Erhag i Johansson s. 86.

egenarter och kännetecken. Men trots detta sker en successiv anpassning av de nationella socialförsäkringssystemen för att de bättre skall överensstämma med varandra.<sup>165</sup>

### 5.3.1 Den fria rörligheten som en neutralitetsnorm

Utgångspunkten för både skatterättssystemet och socialförsäkringssystemet är att dessa inte får verka hämmande för den fria rörligheten, oavsett om syftet är att uppnå rättvisa i de nationella systemen. Den fria rörligheten är en neutralitetsnorm som avser att skapa en situation där både skatte- och socialförsäkringssystemen är neutrala i förhållande till val av arbetsort och bosättningsort. Som arbetstagare eller egenföretagare skall man således inte påverkas ekonomiskt av det ena eller det andra alternativet. Det finns dock vissa brister vid tillämpningen av denna neutralitetsnorm, se EU-domstolens mål C-107/94 Asscher. Det har bland annat kritiserats att fri rörlighet uppnås på bekostnad av medlemsstaternas skydd mot så kallade "free riders" vilka utnyttjar de befintliga socialförsäkringsrättsliga systemens reglering och tar del av mer offentligt stöd än vad som är avsett. Neutralitetsnormen står i kontrast mot den omfördelning som utformats i de nationella socialförsäkrings- och skattesystemen och det finns därmed en fara att neutralitetsnormen riskerar att långsamt bryta ned de grundläggande principer och kärnvärden som finns i respektive medlemsstats socialförsäkrings- och skattesystem.<sup>166</sup>

### 5.3.2 Skatte- och socialförsäkringsrättens karaktär

Vid reglering av en dubbelbeskattningssituation i den internationella skatterätten har EU-rätten en ytterst begränsad funktion. Istället löses oavsiktliga dubbelbeskattningssituationer genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Vad däremot gäller den europeiska socialförsäkringsrätten så är EU-rätten av stor betydelse. Det finns också särskilda regler om tillhörighet till försäkringen i en internationell kontext, något som saknas i internationell skatterätt. Signifikant för socialförsäkringssystemet är också att en form av exklusivitetsprincip används – det är endast en stat som normalt är subjektets försäkringsgivare. Däremot kan skattskyldigheten uppkomma i flera länder samtidigt. Effekten av att systemen har olika utformning är också att metoderna för att hindra och undanröja internationell dubbelbeskattning inte har någon motsvarighet i socialförsäkringsrätten för avgifter. Skatterätten är inriktad på objektet i fråga, medan socialförsäkringsrätten är subjektrelaterad. Vidare utgår skatterätten från regeln om bosättningslandets lagstiftning medan socialförsäkringssystemet utgår från regeln om arbetslandets lagstiftning.<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> Erhag i Johansson s. 88-89.

<sup>166</sup> Erhag s. 90.

<sup>167</sup> Erhag s. 46 ff.

### **5.3.3 Analys av systemens särdrag**

Internationellt sett finns det luckor i socialförsäkringsrätten och skatterätten som kan utnyttjas. Skatterådgivare, vars uppgift är att hjälpa företagare att hitta bästa ekonomiska situation, råder givetvis arbetsgivare att utnyttja befintliga luckor som inte är olagliga. Eftersom socialförsäkrings-systemet och skatterättssystemet har utvecklats separat, såväl nationellt som internationellt, skapas situationer där man kan spekulera mot lagstiftning och utnyttja befintlig reglering genom så kallad "treaty-shopping". Ett slutande av ett socialavgiftsavtal i de fall arbetstagarens inkomst inte taxeras i Sverige är ett tydligt exempel på hur man kan utnyttja regleringen och som vi har sett ovan kan detta göras på flera olika sätt.

Det blir tydligt att det borde finnas någon form av samordning mellan dessa två system som ligger så nära varandra. Det kan även diskuteras huruvida det förhållandet att systemen inte sammanhänger utgör ett hinder för arbetstagare att utnyttja sin fria rörlighet. Både nationellt som internationellt borde man göra allt som går för att söka undanröja de hinder som finns mot den fria rörligheten. Det kan även anföras att denna form av avgiftsflykt strider mot den viktiga neutralitetsnormen. Arbetsgivare och arbetstagare som har möjlighet att sluta ett socialavgiftsavtal kan hamna i ett bättre ekonomiskt läge jämfört med de som inte har möjlighet att sluta ett socialavgiftsavtal när Sverige är tillämplig lagstiftning socialförsäkringsrättsligt, men inkomsten inte taxeras i Sverige.

## **6 Avslutande kommentarer**

Anledningen till att möjligheten att sluta socialavgiftsavtal finns är dels att det ansågs motiverat att ha en särreglering för utländska arbetsgivare för att förenkla deras socialavgiftsrättsliga situation. Genom socialavgiftsavtalet främjas den fria rörligheten och det blir enklare för både arbetsgivare och arbetstagare att röra sig över nationsgränserna. För Skatteverket spelar det mindre roll varifrån pengarna kommer, men detta måste ställas mot rimligheten i att arbetsgivaren kan avtala bort sin offentligrättsliga förpliktelse att erlägga socialavgifter. Efter att ha studerat bestämmelserna ställer jag mig väldigt frågande till denna form av reglering där ett utnyttjande av regelverket leder till att det helt går att slippa att erlägga socialavgifter. Avtalet är i princip formlöst och endast en markering i deklarationen medför att det är arbetstagaren som istället för arbetsgivaren blir det skatterättsliga objektet.

När effekten vid vissa exemplifierade internationella situationer blir att inga socialavgifter erläggs av varken arbetsgivare eller arbetstagare på grund av de svenska lagreglernas utformning är det

uppenbart att det finns problem med vår lagstiftning. Anledningen är den bristande koherensen mellan skatte- och socialförsäkringssystemen. Ett scenario där inga socialavgifter erläggs och inga förmåner tillgodoräknas arbetstagaren hade kanske svagt kunnat motiveras av förenklingskäl. Men med det nuvarande systemet kan en arbetstagare undslippa att betala socialavgifter och ändå tillgodoräkna sig sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst. En konsekvens som strider mot grundläggande värden såsom rättvisa och neutralitet. Vid en betraktelse av den oskälighet som finns i systemet, där en förmånsrätt kan kvarstå fastän inga socialavgifter erläggs, blir det uppenbart att det system vi har idag med socialavgiftsavtal är ohållbart.

## **6.1 Den fria rörlighetens risker**

För att uppnå fullständig marknadsintegration krävs att EU-rätten utmanar nationella regler. Även fast det finns klara fördelar att vinna genom att samordna systemen på EU-nivå finns det även uppenbara risker med att den fria rörligheten väger tyngre än nationell rätt. Indirekt sätter EU-rätten press på medlemsstaternas utformning av sina skatte- och socialförsäkringssystem, vilket skapar problem för medlemsländerna som är angelägna om att värna sina egna ekonomiska baser och vill undvika att andra medlemsländer ser möjligheter att utnyttja deras system för att uppnå fördelar. Man vill undvika treaty-shopping och så kallade free-riders i det egna medlemslandet.

Det är dock tillåtet för en medlemsstat att ha en mer generös tillämpning av sitt socialförsäkringssystem än vad EU-rätten föreskriver.<sup>168</sup> Det skulle kunna anföras att den reglering som vi i Sverige har idag, med möjligheten att sluta socialavgiftsavtal och undslippa att betala socialavgifter, är ett resultat av en sådan generösare tillämpning. Sett ur denna synvinkel är förfarandet lagenligt, även fast det sätter Sverige i ett sämre läge vid skyddandet av den egna skattebasen.

Vidare är det mycket på grund av förordningarna 883/2004 och 987/2009 som det öppnas upp möjlighet att spekulera och utnyttja systemet för att vinna skattemässiga och socialförsäkringsmässiga fördelar. Anledningen är lagvalsreglernas utformning och principen om att endast ett lands lagstiftning skall vara tillämplig. De skillnader som finns i skatte- och avgiftsstrukturen hos EU-/EES länderna medför att kostnaden för arbetskraft varierar och EU-regleringen skapar möjligheter att påverka denna kostnad. EU-förordningens lagvalsregler möjliggör för arbetsgivare att planera personalens socialförsäkringssituation, och som arbetsgivare är det givetvis av intresse att till en så låg kostnad som möjligt se till att de anställda får ett så bra socialförsäkringsskydd som möjligt. I

---

<sup>168</sup> Erhag s. 233 samt EU-domstolens dom 69/79 Jordens-Vosters p.11.

Sverige har vi relativt höga socialavgifter och en placering av socialförsäkringstillhörigheten i Danmark skulle för en svensk arbetsgivare innebära att socialavgiftdelen av lönekostnaderna sjunker med 75 %. Danmark blir behörig stat istället för Sverige och den sociala tryggheten skiljer sig inte mycket åt mellan Sverige och Danmark. Myntets baksida bör dock uppmärksammas. Ett alltför ensidigt fokus på kostnader riskerar att medföra komplikationer. När en arbetstagare omfattas av ett annat lands lagstiftning får detta till följd att förmånerna påverkas och arbetstagaren kan trots att denne är boende i Sverige upptäcka att det inte finns någon rätt till svenska förmåner.<sup>169</sup>

För en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige kan det däremot vara av intresse att placera socialförsäkringstillhörigheten i Sverige eftersom ett socialavgiftsavtal då kan slutas och arbetsgivaren undslipper att betala arbetsgivaravgifter. Förutsatt att arbetstagarens inkomst inte taxeras i Sverige kommer inte heller denne behöva erlägga några socialavgifter.

Blanketter har inom medlemsländerna högt bevisvärde för bestämmande av socialförsäkringstillhörighet. Systemet med blanketter kan dock också skapa problem. Vid till exempel en utsändning av en arbetstagare finns det en tvingande reglering som skall medföra att det utsändande landets lagstiftning skall bli tillämplig lagstiftning om förutsättningarna för en utsändning är uppfyllda. Förfarandereglererna vid en utsändning kan däremot innebära att man kan undvika en utsändningssituation genom att inte skicka med blankett. Huvudregeln om arbetslandets lagstiftning blir i dessa fall tillämplig ändå, fastän tillämplig lagstiftning skulle varit det utsändande landets lagstiftning. Den motsatta situationen kan också inträffa. En medlemsstat kan utfärda ett intyg om tillämplig lagstiftning, ett intyg som sällan ifrågasätts av den mottagande medlemsstaten, och effekten blir densamma. Sveriges lagstiftning kan bli tillämplig, ibland på felaktiga grunder.

## **6.2 Åtgärder för att bestämmelserna i SAL skall bli förenliga med EU-rätten**

Skatteverket föreslår i sitt utkast till finansdepartementet att bestämmelserna i SAL skall ändras för att vara förenliga med EU-rätten. För att komma till rätta med problemet vill de att bestämmelserna i SAL endast skall kunna tillämpas utom EU, alltså när Sverige är tillämplig lag på grund av konventioner som slutits.<sup>170</sup> Det är uppenbart att Skatteverket är lagom nöjda med den förefintliga situationen där socialavgiftsavtal utnyttjas för att undkomma att betala socialavgifter och nu har hittat sin chans att skylla på EU-rätten för att få stopp på denna form av avgiftsflykt.

---

<sup>169</sup> Erhag i Johansson s. 100-102.

<sup>170</sup> Skatteverket 2010-08-09, dnr 131 352501-10/112.

Mitt förslag till lösning är istället att bestämmelserna i SAL modifieras. I SAL skall det klart framgå, som nu, att det finns en möjlighet att sluta socialavgiftsavtal och att det då blir arbetstagaren som får betala egenavgifter. Men det skall även framgå att det är arbetsgivaren som är slutligt betalningsskyldig. I de fall som arbetstagaren av någon anledning inte betalar socialavgifter skall ansvaret falla tillbaka på arbetsgivaren. Genom denna lösning kommer det inte heller att bli någon skillnad på om det är en arbetsgivare i ett EU-land, ett EES-land eller ett konventionsland som sluter ett socialavgiftsavtal.

För att helt komma till rätta med problemet är det dock inte tillräckligt att vi justerar bestämmelserna så att arbetsgivarens slutliga betalningsansvar framhålls. En förutsättning för att socialavgiftsskyldigheten skall kunna övergå från arbetsgivaren borde vara att arbetstagaren verkligen kommer att erlägga socialavgifter. Att ordet taxering i 3:12 SAL medför att egenavgifterna kan bli noll är inte förenligt med grundläggande värderingar i vårt socialförsäkringssystem. För att systemet skall fungera menar jag att en ny bestämmelse borde införas där det uppställs ett krav på att socialavgifter skall erläggas av arbetstagaren för den inkomst som denne kommer att kunna tillgodoräkna sig förmåner på. Blir effekten att några socialavgifter inte kommer erläggas skall inte den här formen av avtal kunna slutas mellan arbetstagare och arbetsgivare. Det skall inte längre vara möjligt för utländska arbetsgivare att utnyttja den befintliga regleringen för att vinna avgiftsrättsliga fördelar. Neutralitet och rättvisa skall spegla vår skatte- och socialavgiftsreglering. Det är därför viktigt att problemet med socialavgiftsavtal tas på allvar och att åtgärder vidtas för att förhindra den avgiftsflykt som pågått alldeles för länge.

## Käll- och litteraturförteckning:

### Rådets förordningar

Förordning 987/2009 - Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen

Förordning 883/2004 - Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

Förordning 574/72 - Europaparlamentets och rådets förordning (EEG) nr 574/72 av den 21 mars 1972 om tillämpning av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Förordning 1408/71 - Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

### Rättsfall

#### EU-domstolen

C-245/88 Judgment of the Court of 21 February 1991. HCM **Daalmeijer** v Bestuur van de Sociale Verzekeringsbank

C-2/89 Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 3 May 1990. Bestuur van de Sociale Verzekeringsbank v M. G. J. **Kits van Heijningen**

C-425/93 Domstolens dom (andra avdelningen) den 16 februari 1995. **Calle Grenzshop** Andresen GmbH & Co. KG mot Allgemeine Ortskrankenkasse für den Kreis Schleswig- Flensburg

C-107/94 Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 27 June 1996. P. H. **Asscher** v Staatssecretaris van Financiën

102/76 Judgment of the Court of 5 May 1977. H.O.A.G.M. **Perenboom** v Inspecteur der directe belastingen of Nijmegen

69/79 Judgment of the Court (First Chamber) of 10 January 1980. W. **Jordens-Vosters** v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Leder- en Lederverwerkende Industrie

70/80 Judgment of the Court of 27 January 1981. Tamara **Vigier** v Bundesversicherungsanstalt für Angestellte

276/81 Judgment of the Court (Second Chamber) of 23 September 1982. Board of the Sociale Verzekeringsbank V Heirs or assigns of G.T. **Kuijpers**

254/84 Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 25 February 1986. G. J. J. **De Jong** v Bestuur van de Sociale Verzekeringsbank

302/84 Judgment of the Court (Third Chamber) of 12 June 1986. A. A. **Ten Holder** v Direction de la Nieuwe Algemene Bedrijfsvereniging

29/88 Judgment of the Court (Second Chamber) of 28 February 1989. Wilhelm **Schmitt** v Bundesversicherungsanstalt für Angestellte

### **Regeringsrätten**

RÅ 1987 ref 61.

RÅ 1997 ref. 25.

RÅ 1997 ref 67.

### **Offentligt tryck**

#### **Statens offentliga utredningar**

SOU 1993:115 – *Social trygghet och EES*

SOU 1998:67 – *Socialavgiftslagen*

#### **Propositioner**

Proposition 1986/87:16 *Med förslag om förhandsbesked i socialavgiftsfrågor, m.m.*

Proposition 1989/90:100 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Proposition 1992/93:45 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mexiko*

Proposition 1994/95:122 *Finansiering av medlemskap i EU*

Proposition 1996/97:44 *Dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna*

Proposition 2000/01:8 *Ny socialavgiftslag*

Proposition 2001/02:18 *Beskattning av kostnadsersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m.*

Proposition 2007/08:168 *Lissabonfördraget*

#### **Litteratur**

Blank Thörnroos, Pia, med flera, *Socialavgifter*, supplement 23, Norstedts Juridik 2010 .

Broberg, Anette, *Utlandsarbete och utländska anställda i Sverige*, första upplagan, Björn Lundén Information 2006.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur AB 2007.

Erhag, Thomas, *Fri rörlighet och finansiering av social trygghet – en rättslig studie av EG-rättens inverkan på medlemsstaternas uttag av avgifter för finansiering av social trygghet*, Santérus Förlag 2002.

Johansson, Svante, med flera, *Nya och gamla perspektiv på transporträtten*, Jure AB 2003.

Lodin, Sven-Olof, med flera, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, Studentlitteratur AB 2009.



## **Artiklar**

Lindberg, Lillon, *Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?* Skattenytt 2009 nummer 12.

Schoukens, Paul, *The Rules Within Regulation 883/2004 for Determining the Applicable Legislation*

Svenström, Yvonne, *Lagvalsreglerna i EU:s förordningar 883/2004 och 1408/71 om social trygghet – en jämförelse ur ett avgiftsperspektiv*, Skattenytt 2010 nummer 4.

## **Myndighetspublikation**

Riksförsäkringsverket, *Vägledning 2004:11 version 2 – Tillämplig lagstiftning, EU, socialförsäkringskonventioner m.m.*

Riksskatteverkets skrivelse 2002-10-14 , dnr 7300-02/100

Skatteverket 401 utgåva 17 – *Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för anställda i Sverige och utomlands.*

Skatteverket 405 utgåva 11 – *Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden.*

Skatteverkets ställningstagande 2009-09-21 – *Socialavgifter på för- och efterskottsbetalningar, dnr 131 725372-09/111.*

Skatteverkets ställningstagande 2010-10-25 - *Kortare avbrott för vistelse i Sverige och i tredje land vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln, dnr 131 643031-10/111*

Skatteverkets yttrande 2010-08-09, dnr 131 352501-10/112