

# Innehåll

<b>10</b>	<b>Skatteavdrag för preliminär skatt .....</b>	<b>1</b>
<b>10.1</b>	<b>Innehåll .....</b>	<b>1</b>
<b>10.2</b>	<b>Skyldighet att göra skatteavdrag.....</b>	<b>3</b>
10.2.1	Huvudreglerna .....	3
10.2.2	Vem ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete? .....	4
10.2.2.1	Huvudregeln – den som betalar ut .....	4
10.2.2.2	Betalningsförmedling .....	5
10.2.2.3	Factoring .....	5
10.2.2.4	Utländska arbetsgivare .....	6
10.2.2.5	Utländska beskickningar .....	7
<b>10.3</b>	<b>Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln .....</b>	<b>7</b>
10.3.1	Ersättning för arbete .....	7
10.3.1.1	Ersättning för arbete eller köp av vara m.m.....	8
10.3.1.2	Ersättning till dödsbo.....	9
10.3.1.3	Royalty.....	10
10.3.2	Ersättningar som jämföras med ersättning för arbete.....	11
10.3.2.1	Kostnadsersättningar .....	12
<b>10.4</b>	<b>Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete .....</b>	<b>15</b>
10.4.1	Begränsade belopp .....	15
10.4.1.1	100 kr.....	15
10.4.1.2	1 000 kr .....	15
10.4.1.3	10 000 kr .....	16
10.4.1.4	Halvt prisbasbelopp till idrottsutövare .....	17
10.4.2	Vissa ersättningar och betalningsmottagare .....	18
10.4.2.1	Skatteavdrag i internationella sammanhang .....	19
10.4.3	Beslut om befrielse från skatteavdrag .....	22
10.4.4	Mottagare som är godkänd för F-skatt.....	25
<b>10.5</b>	<b>Anmälningsskyldighet för utbetalare .....</b>	<b>31</b>
<b>10.6</b>	<b>Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning.....</b>	<b>32</b>
10.6.1	Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning - huvudregeln .....	32
10.6.2	Vem ska göra skatteavdrag från ränta och annan avkastning?.....	33
10.6.3	Vem ska göra skatteavdrag från utdelning?.....	34

<b>10.7</b>	<b>Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.....</b>	<b>35</b>
10.7.1	Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag .....	35
10.7.2	Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag från ränta.....	36
10.7.3	Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag på utdelning .....	37
<b>10.8</b>	<b>Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag .....</b>	<b>38</b>
10.8.1	Skatteavdrag i utländsk valuta .....	38
<b>10.9</b>	<b>Återbetalning av skatteavdrag.....</b>	<b>40</b>
<b>10.10</b>	<b>Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag .....</b>	<b>40</b>
<b>10.11</b>	<b>Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag .....</b>	<b>41</b>
10.11.1	Redovisning och betalning .....	41
10.11.2	Kontrolluppgift – lön m.m. ....	41
10.11.3	Skattereklamationer .....	42
10.11.4	Vägrad gottskrivning .....	42

## **10 Skatteavdrag för preliminär skatt**

### **10.1 Innehåll**

Regler om vilka som är skyldiga att göra skatteavdrag och när avdrag ska göras finns i 10 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- skyldighet att göra skatteavdrag (10 kap. 2 § SFL), se avsnitt 10.2,
- huvudregeln för skatteavdrag från ersättning för arbete (10 kap. 3 § SFL), se avsnitt 10.3,
- undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete (10 kap. 4–13 §§ SFL), se avsnitt 10.4,
- anmälningsskyldighet för utbetalare (10 kap. 14 § SFL), se avsnitt 10.5,
- huvudregeln för skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning (10 kap. 15 § SFL), se avsnitt 10.6,
- undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning (10 kap. 16–18 §§ SFL), se avsnitt 10.7,
- skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag (10 kap. 19 § SFL), se avsnitt 10.8,
- återbetalning av skatteavdrag (10 kap. 20 § SFL), se avsnitt 10.9, och
- föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag (10 kap. 21 § SFL), se avsnitt 10.10.

Avsnitt 10 behandlar även redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag, se avsnitt 10.11.

Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning. I kapitlet anges också vilka slag av ersättningar som jämföras med ersättning för arbete. Vidare finns ett antal undantag från denna skyldig-

## 2 Skatteavdrag för preliminär skatt, Avsnitt 10

het. När ersättning för arbete betalas ut till den som är godkänd för F-skatt finns en anmälningskyldighet i vissa fall. I kapitlet regleras skyldigheten att lämna uppgift om skatteavdrag, t.ex. lönespecifikation. Vidare finns regler om återbetalning av skatteavdrag och föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag.

### **Övergångsbestämmelser**

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012 och beträffande skatteavdrag ska lagen tillämpas på skatt som ska dras av från ersättningar som betalas ut efter utgången av 2011 enligt punkten 1 b av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till SFL.

### **Förändringar jämfört med SBL Dricks Betalkort**

I förhållande till SBL har det skett vissa förändringar i de materiella reglerna. Bestämmelsen i SBL om skyldigheten att göra skatteavdrag för drickspengar eller liknande ersättning som en arbetstagare på grund av arbetsavtal har rätt att ta emot direkt från allmänheten har inte någon motsvarighet i SFL. Skälen till det är bl.a. de förändringar som skett i samhället. I restaurangbranschen anges inte längre dricks särskilt på notan utan det är en frivillig betalning från kunden. Likaså har de regler som innebar att taxiförare beskattades för drickspengar efter viss procentsats på inkört belopp avskaffats. Dricks är en skattepliktig ersättning för arbete. Eftersom det är en frivillig betalning från kunden direkt till den som har utfört arbetet är det dock kunden, och inte företaget, som är utbetalare. Rätten att ta emot dricks kan mot den bakgrunden inte längre sägas följa av ett arbetsavtal. I de fall kunden betalar med någon form av konto- eller bankkort och där anger ett visst belopp som dricks har arbetsgivaren kännedom om dricksens belopp. Det skulle i sådana fall i princip vara möjligt att ålägga arbetsgivaren en skyldighet att beakta dricksen när skatteavdrag görs från lönen. För att även dricks som betalas kontant ska kunna infogas i skatteavdragssystemet måste en skyldighet för de anställda att lämna uppgift till arbetsgivaren om dricksen införas. I praktiken skulle det sannolikt vara svårt att genomföra en sådan ordning. Dessutom skulle det leda till en ökad administration för arbetsgivarna. Regeringen fann det därför inte motiverat att införa nya bestämmelser om skatteavdrag för dricks (prop. 2010/11:165 s. 332 f.).

Vissa av de undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag som fanns i SBL har inte införts i SFL. Det avser sådana undantag som tillämpas i så få fall att de i stället för att förenkla bara bidrar till att göra regleringen mer omfattande och komplicerad än nödvändigt.

**Familjebidrag**

Undantaget om att skatteavdrag inte ska göras från familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret har inte fått någon motsvarighet i SFL, jfr 5 kap. 3 § 6 SBL. Bidraget är skattepliktigt bara om det ges ut i form av näringsbidrag. Eftersom sådana näringsbidrag alltså beskattas fanns det inga skäl att bibehålla det generella undantaget för familjebidrag (anförd prop. s. 333 f.).

**Vissa kostnads-  
ersättningar till  
den med F-skatt**

Skatteavdrag ska göras på kostnadsersättningar till den del de överstiger avdragsgilla schablonbelopp beträffande ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och milersättningar. Detsamma gäller andra kostnadsersättningar till den del det är uppenbart att kostnadsersättningen överstiger det som mottagaren får dra av vid beskattningen. En nyhet i SFL är att detta gäller även om mottagaren är godkänd för F-skatt, se 10 kap. 13 § SFL. Motivet till det är att regeringen anser att det finns skäl, bl.a. med tanke på effektivitet, likhet och enkelhet vid förfarandet vid uttag av skatter och avgifter, att behandla dessa ersättningar på samma sätt som övriga ersättningar som räknas som ersättning för arbete (prop. 2010/11:165 s. 336).

## **10.2 Skyldighet att göra skatteavdrag**

### **10.2.1 Huvudreglerna**

Den grundläggande bestämmelsen om skatteavdrag säger att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt IL är skyldig att göra skatteavdrag (10 kap. 2 § första stycket SFL). Hänvisningen till IL har tillkommit i SFL för att göra det tydligt att skyldigheten att göra skatteavdrag varken gäller ersättningar som är skattefria enligt 8 kap. IL eller inkomster som inte ska tas upp som intäkt enligt 11 kap. IL. Motsvarande gäller för räntor, utdelningar och annan avkastning till den del de enligt bestämmelser i IL inte ska tas upp.

Preliminär skatt ska betalas under inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den skattskyldiges slutliga skatt för samma år. Den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag som A-skatt eller enligt särskild debitering som F-skatt eller särskild A-skatt.

Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § andra stycket SFL). Det innebär att skatteavdrag ska göras också när förskott på lön betalas ut (se vidare avsnitt 11.4.6). Den huvudregeln kan sägas vara ett uttryck för konstantprincipen som anger till vilket beskattningsår en betalning

#### 4 Skatteavdrag för preliminär skatt, Avsnitt 10

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

Det är ersättningens karaktär som är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag. Om mottagaren i det enskilda fallet är obegränsat eller begränsat skattskyldig har ingen betydelse för den principiella skyldigheten. En annan sak är att något av de undantag som finns kan vara tillämpliga i fråga om ersättning som betalas ut till en begränsat skattskyldig person. Se vidare avsnitt 10.4.2.1.

#### **10.2.2 Vem ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete?**

##### **10.2.2.1 Huvudregeln – den som betalar ut**

Det är den som betalar ut ersättningen som ska göra skatteavdraget (10 kap. 2 § första stycket SFL). Bestämmelserna om skatteavdrag från ersättning för arbete är i första hand tillämpliga på vanliga anställningsförhållanden. Arbetsgivaren innehåller en del av den anställdes lön vid varje lönetillfälle. Men reglerna ska tillämpas i varje situation när någon betalar ut ersättning för arbete och gäller också om betalningsmottagaren är en juridisk person, t.ex. på betalningar till ett bolag, förening, organisation etc. Eftersom en juridisk person vanligen är godkänd för F-skatt blir det i praktiken sällan aktuellt med skatteavdrag från ersättningar som betalas ut till juridiska personer.

#### **Skatteavdragets karaktär**

Det finns i detta sammanhang anledning att granska skatteavdragets karaktär. Avdraget är inte – i motsats till vad som gäller för arbetsgivaravgifter – en ytterligare kostnad för arbetsgivaren, utan det är en del av lönen till den anställde och ingår därför som en del av arbetsgivarens totala lönekostnad. I och med att ett skatteavdrag har gjorts anses i praktiken att den anställde har ”betalat” sin preliminära skatt till den del den motsvaras av avdraget. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren därefter fullgör sina skyldigheter eller inte, dvs. redovisar och betalar in skattebeloppet till Skatteverket. Det innebär också att arbetstagaren efter att skatteavdrag gjorts inte kan rikta krav

mot arbetsgivaren avseende det avdragna beloppet, i vart fall inte om avdraget gjorts i enlighet med SFL:s bestämmelser. Arbetstagaren ska i stället tillgodoräknas det avdragna beloppet i samband med att den slutliga skatten bestäms.

Reglerna om skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning behandlas i avsnitt 10.6.

#### **10.2.2.2 Betalningsförmedling**

Det är inte ett krav för skatteavdrag enligt SFL att arbetet som ersättningen avser ska ha utförts direkt åt utbetalaren. Även om arbetet utförts åt någon annan, är det i regel utbetalaren av arbetsersättningen som är skyldig att göra skatteavdraget.

Detta fall måste dock skiljas från de rättsförhållanden som innebär att arbetsgivaren uppdragit åt någon annan att verkställa utbetalningen. Självfallet är inte den bank som arbetsgivaren anlitar för utbetalning av lönen ansvarig för att skatteavdrag görs. I prop. 1991/92:112 s. 172 sägs följande i denna fråga: ”Att utbetalningen görs av ett ombud för arbetsgivaren innebär inte att skyldigheten att göra skatteavdrag bortfaller. En arbetsgivare kan alltså inte undgå skatteavdragskyldigheten genom att låta någon annan göra utbetalningen.”

#### **10.2.2.3 Factoring**

En företeelse som ligger nära betalningsförmedling är factoring, som innebär att ett finansieringsföretag köper upp fakturor från olika företagare som ställt ut fakturorna. Den betalningsskyldige ska då göra betalningen av fakturabeloppet till factoringföretaget. Syftet med förfarandet är att den som ställt ut fakturan, mot en viss ersättning till factoringbolaget, snabbt ska få sin betalning.

Om den ursprungliga fakturautställaren var ett företag med A-skatt och fakturabeloppet avser utförda tjänster ska skatteavdrag göras. Det förhållandet att fakturautställaren överlåtit sin rätt till betalningen till någon som har F-skatt, t.ex. ett factoringbolag, fritar inte utbetalaren från sin skyldighet att verkställa det skatteavdrag som SFL ålägger honom. Factoringbolagets skatteform saknar här helt betydelse. Jämför också vad som ytterligare sägs på s. 172 i nyssnämnda proposition: ”Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen för arbetstagarens räkning.” Factoringbolaget betalar visserligen en del

## 6 Skatteavdrag för preliminär skatt, Avsnitt 10

av arbetsställningen till den som utfört arbetet, men betalningen ska endast ses som ett köp av fakturautställarens fordran.

### 10.2.2.4 Utländska arbetsgivare

Det finns inte klart utsagt i lagstiftningen om vad som gäller för utländska arbetsgivare som avlönar personer för arbete i Sverige. Det finns en sedan lång tid gällande administrativ praxis som innebär att när arbetsgivaren är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person ska skatteavdrag inte göras om arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige. Det innebär också att anställda som är obegränsat skattskyldiga här och har sådan utländsk arbetsgivare själva ska betala preliminärskatt löpande under inkomståret. Det ska göras genom att den anställde debiteras särskild A-skatt baserad på den beräknade inkomsten från den utländska arbetsgivaren. Indirekt finns stöd för den nämnda praxisen i den undantagsbestämmelse som säger att Skatteverket kan medge att utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter en gång per år i stället för månadsvis som gäller för arbetsgivare i allmänhet. Bestämmelsen kommenteras i förarbetena med följande: ”Att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt skattebetalningslagen beror på att här aktuella arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådant avdrag.” Lagstiftarens uppfattning är således att här aktuella arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 572).

Skatteverkets uppfattning i frågan är att utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige inte ska göra skatteavdrag på utgiven ersättning för arbete. Om en sådan arbetsgivare gör avdrag för preliminär skatt från den anställdes lön är avdraget inte att jämföra med skatteavdrag i skattebetalningslagens mening varför den anställde inte med automatik ska gottskrivas beloppet som avdragen A-skatt (Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 604256 04/111).

I de fall den utländska arbetsgivaren gjort avdrag för preliminär skatt men inte betalat in beloppet till Skatteverket ska den anställde inte gottskrivas beloppet som avdragen skatt. Om den anställde då kan visa, t.ex. genom lönespecifikationer, att avdrag gjorts från lönen ska den anställde beskattas för den del av lönen som varit tillgänglig för lyftning dvs. för den utbetalning som faktiskt gjorts.

Om den utländska arbetsgivaren redovisat och betalat in det avdragna beloppet till Skatteverket bör den anställde till-



godoföras det belopp som arbetsgivaren redovisat som avdragen skatt på kontrolluppgiften.

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

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

#### **10.2.2.5 Utländska beskickningar**

En utländsk stats ambassad i Sverige anses inte utgöra ett fast driftställe. Det innebär att ambassaden inte ska göra skatteavdrag från lönerna till den lokalanställda personalen. De lokalanställda är från 2007 fullt skattskyldiga i Sverige för sina inkomster från ambassaden och ska därför själva betala sin preliminära skatt genom särskild debiterad A-skatt. Observera att skatteavtal kan begränsa Sveriges rätt att ta ut skatt, t.ex. skatteavtalet med Frankrike.

### **10.3 Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete – huvudregeln**

#### **10.3.1 Ersättning för arbete**

Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete (10 kap. 3 § första stycket SFL). Med uttrycket ”kontant ersättning för arbete” följer att skatteavdrag bara kan komma i fråga om det betalas ut en ersättning i pengar. Om ersättningen för ett arbete enbart ges ut i form av en skattepliktig förmån,

t.ex. fri bostad finns det ingen möjlighet att verkställa ett skatteavdrag. När skattepliktiga förmåner ges ut tillsammans med kontanta ersättningar ska skatteavdraget beräknas på den totala ersättningen (se vidare i avsnitt 11.3.5).

Ersättning för arbete är ett centralt begrepp både vad gäller reglerna om skatteavdrag och bestämmelserna om arbetsgivaravgifter. Det grundläggande för skyldigheten att göra skatteavdrag är således att någon ger ut en ersättning för arbete. Skatteavdrag ska göras från ersättning för arbete om inte de i lagtexten angivna undantagen från avdragsskyldighet kommer i fråga (10 kap. 4–13 §§ SFL). Det viktigaste av undantagen avser betalningsmottagare som är godkända för F-skatt.

#### 10.3.1.1 Ersättning för arbete eller köp av vara m.m.

##### Datorprogram, restaurangbesök, konstverk

Det är ersättning för arbete som utgör underlag för skatteavdrag. Den som betalar ut ersättning som avser köp av varor ska inte göra skatteavdrag från betalningen. Gränsdragningen mellan ersättning för arbete och köp av vara är inte alltid helt självklar. Den som anlitar en datakonsult för att omarbota företagets datarutiner ger ut ersättning för arbete. Om konsulten inte är godkänd för F-skatt ska företaget göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på betalningen. Om företaget i stället köper ett färdigt program som datakonsulten utarbetat i annat sammanhang bör transaktionen behandlas som köp av vara. Den ersättning en patient betalar till sin tandläkare utgör ersättning för arbete medan det en restauranggäst betalar för en måltid på en restaurang bör jämföras med köp av vara. Den som köper en tavla av en konstnär betalar för köp av vara. Den som uppdrar åt en konstnär att måla sitt porträtt ger ut ersättning för arbete.

##### Konferens

Som ytterligare exempel på gränsdragningsproblem kan nämnas när ett företag vill hålla ett möte på en konferensanläggning. Den som tillhandahåller konferenslokaler tillhandahåller ofta samtidigt allehanda tjänster, t.ex. ljudtekniker, kopieringshjälp, möblering av möteslokaler, måltider och hotellrum. Det beställaren betalar för är ett ”paket” som i huvudsak avser hyra av möteslokaler och övernattningsrum samt för tillhandahållna måltider. Det förhållandet att det i ”paketet” också ingår ett antal tjänster, dvs. arbete, bör inte förta att betalningen för hela arrangemanget ska jämföras med köp av vara. En helhetsbedömning måste göras av vad beställaren betalar för.

**Ur köparens synvinkel**

I propositionen när F-skatten infördes 1993 anges ett exempel på problemen. ”Den som t.ex. köpt och sedan för ett högre pris sålt en bil kan – om han lagt ner arbete på bilen – kanske vara benägen att betrakta en del av försäljningsvinsten som ersättning för arbete. Den som köper bilen av honom ska emellertid inte göra skatteavdrag eftersom köpeskillingen från köparens synpunkt inte är att anse som ersättning för sådant arbete som utförts åt honom” (prop. 1991/92:112, s. 172). Samma synsätt gäller också för arbetsgivaravgifter. Det är köparen, den som betalar ut en ersättning som alltså ska göra bedömningen av om ersättningen avser arbete eller om den avser något annat än arbete, en vara, en rättighet eller liknande. Som framgår av propositionsuttalandet ska prövningen göras ur köparens, utbetalarens synvinkel.

**Bärplockning**

HFD har prövat frågan om en ersättning ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter (RÅ 2003 ref. 89). Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetstillstånd för ett stort antal personer från olika länder. Dessa personer skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Arbetstillstånd utfärdades för plockarna avseende bärplockning som skulle utföras åt den som stod för arbetserbjudandet. ”Plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten. HFD fann att bolaget genom sina arrangemang hade agerat på ett sådant sätt att bolaget därigenom ansågs ha anlitat ett antal personer som skulle utföra arbete åt bolaget genom att plocka bär. Betalningarna till plockarna ansågs som ersättning för arbete och inte som betalning för levererade produkter. Ersättningarna omfattades inte av bestämmelsen om skattefrihet för vissa intäkter av försäljning av vilt växande bär som den skattskyldige plockat själv (8 kap. 28 § IL). Den regeln gäller inte om ersättningen utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst. Målet behandlar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter men samma principer gäller även för skyldigheten att göra skatteavdrag.

**10.3.1.2 Ersättning till dödsbo**

När ersättning för arbete betalas ut efter att arbetstagaren avlidit ska skatteavdrag också göras. För dödsfallsåret sker beskattningen i princip som om den avlidne hade levt hela beskattningsåret. Det betyder att skatteavdrag ska göras och då vanligen enligt reglerna för engångsbelopp. Om den avlidne

under dödsfallsåret också erhållit lön från arbetsgivaren görs skatteavdrag enligt den skattetablell som finns för engångsbelopp och i annat fall med 30 %. Dödsbo är för senare år än dödsåret eget skattesubjekt. Dödsboet är också en juridisk person. Detta innebär att om en ersättning för arbete betalas ut till ett dödsbo ska skatteavdrag göras med 30 % om dödsboet inte har F-skatt. Se om beräkning av skatteavdrag i avsnitt 11. Om ett dödsbo skiftats ska inkomster som erhålls efter skiftet beskattas hos arvtagarna. Detta gäller dock inte lön, pension och dylikt eftersom dessa slag av ersättningar anses ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattning ska ske hos dödsboet även om utbetalning inte skett förrän efter det att dödsboet skiftats (RÅ 1961 ref. 45).

### **10.3.1.3 Royalty**

#### **Författare**

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

#### **Förskottsroyalty**

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

## Ärvt royalty

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

### **10.3.2 Ersättningar som jämföras med ersättning för arbete**

Det finns ett antal olika slag av ersättningar som inte utgör ersättning för arbete men som ska jämföras med sådan. På dessa ersättningar ska därför utbetalaren alltid göra skatteavdrag. Observera att detta gäller även om mottagaren är godkänd för F-skatt, se 10 kap. 13 § SFL. Ett undantag som avser sjukpenning i vissa fall finns, se nedan vid avsnitt 10.4.2.

Följande ersättningar räknas som ersättning för arbete (10 kap. 3 § SFL).

1. Pension.
2. Livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar.
3. Ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som har tecknats i samband med tjänsten om ersättningen inte utgör livränta. Läs mer om ersättningar på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst i Skatteverkets skrivelse 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111.
4. Engångsbelopp på grund av personskada,
5. Sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL. Förutom sjukpenning, oavsett om den ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet, avses här bl.a. föräldrapenning, vårdbidrag, vissa utbildningsbidrag, dagpenning från A-kassa och starta eget-bidrag (bidrag som ryms inom begreppet aktivitetsstöd) samt dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret.
6. Ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet. Regeln avser sådan ersättning för förlorad arbetsförtjänst som kan ingå i en försäkringsersättning eller i ett skadestånd eller som utges enligt lagen (1998:714) om ersättning vid frihetsberövande och andra tvångsåtgärder.

7. Undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt IL ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet.
8. Behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § IL på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla. Samma gäller om behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.
9. Ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa räknas som ersättning för arbete till den del ersättningen överstiger vissa schablonbelopp för avdrag vid beskattningen eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. Se vidare nedan vid kantrubriken Tjänsteresa
10. Andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i punkten 9 ska räknas som ersättning för arbete till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen. Se vidare nedan vid kantrubriken Andra kostnadsersättningar.
11. Annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten. Exempel på sådana ersättningar kan vara avgångsvederlag eller skattepliktiga skadestånd från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare.

#### **10.3.2.1 Kostnadsersättningar**

Under vissa förutsättningar ska arbetsgivare inte göra skatteavdrag från kostnadsersättningar. Bestämmelserna om detta finns i punkterna 9 och 10 i 10 kap. 3 § SFL. Det som här avses är ersättning för kostnader som är avdragsgilla vid mottagarens beskattning. Kostnadsersättningar ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst (11 kap. 1 § IL). Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad (12 kap. 1 § IL). Det ska alltså vara fråga om utgifter i arbetet. Privata levnadskostnader är med vissa undantag inte avdragsgilla. Från ersättningar som är avsedda att täcka privata levnadskostnader ska därför skatteavdrag i regel göras. Undantag finns dock för vissa hemresor (avsnitt 11.3.6), inställelseresor och intervjuer (avsnitt 11.3.7).

#### **Tjänsteresor**

Bestämmelserna om traktamentsersättningar i punkt 9 a är uppbyggda på så sätt att om arbetsgivaren betalar ut kostnadsersättning/traktamente till en anställd och denne enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § IL har rätt till avdrag för sina ökade levnadskostnader ska arbetsgivaren inte göra skatteavdrag från traktamentet. Detta gäller så länge traktamentet

inte överstiger de schablonbelopp som finns angivna i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ IL. Om arbetsgivaren betalar ut traktamente som överstiger schablonbeloppen ska endast den överskjutande delen hanteras som vanlig lön och därför ingå i underlaget för skatteavdrag. Att samma bestämmelser också gäller för beräkning av arbetsgivaravgifter framgår av 2 kap. 11 § SAL.

### **Kontrolluppgift och ”tyst kvittning”**

Arbetsgivarens möjlighet att betala ut kostnadsersättningar utan skatteavdrag anknyter till arbetstagarens avdragsrätt. Om en ersättning betalats ut för utgifter som arbetsgivaren inte är skyldig att göra skatteavdrag för, är det tillräckligt att denne i kontrolluppgiften anger att sådan ersättning getts ut. Sådana kostnadsersättningar behöver då inte redovisas av den anställda i inkomstdeklaration. I stället görs en ”tyst” kvittning som innebär att den anställda inte heller i inkomstdeklarationen får yrka avdrag för motsvarande kostnader. Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente med lägre belopp än de avdragsgilla schablonbeloppen har den anställda rätt till avdrag med schablonbeloppen. I sådana fall ska också kostnadsersättningen tas upp i deklarationen.

I normalfallet ska de här aktuella kostnadsersättningarna inte redovisas i inkomstdeklarationen och inte heller redovisas med belopp på kontrolluppgiften. Däremot ska det genom kryssmarkering på kontrolluppgiften anges att sådan ersättning lämnats. Detta framgår 15 kap. 10 § SFL där det sägs att om den som är skyldig att lämna kontrolluppgift har gett ut ersättning för sådana utgifter som är avdragsgilla enligt 12 kap. 2 § första och andra stycket IL och som utbetalaren inte ska göra skatteavdrag från, är det tillräckligt att det i kontrolluppgiften anges att sådan ersättning har getts ut. Följande slag av kostnadsersättningar omfattas av bestämmelsen:

1. Traktamenten som inte överstiger avdragsgilla schablonbelopp.
2. Ersättning för logi vid tjänsteresor enligt schablon eller för verklig utgift.
3. Ersättning för resa i tjänsten med egen bil för den del av ersättningen som inte överstiger det avdragsgilla schablonbeloppet, f.n. 18,50 kr per mil.
4. Ersättning för resa i tjänsten med förmånsbil för den del av ersättningen som inte överstiger 6,50 kr per mil för dieselbränsle respektive 9,50 kr per mil för andra drivmedel.

## 14 Skatteavdrag för preliminär skatt, Avsnitt 10

Observera att dessa belopp gäller oavsett om den anställda kan visa högre drivmedelskostnader.

### **Logi**

Bestämmelsen om logi i punkt 9 b innebär att arbetsgivaren kan betala hela den logikostnad den anställda haft utan att göra skatteavdrag. Om den anställda inte kunnat visa sina logikostnader kan arbetsgivaren betala natraktamente med högst 50 % av maximibeloppet respektive normalbeloppet vid utrikes tjänsteresa utan skatteavdrag.

### **Andra kostnads- ersättningar**

Av punkt 10 framgår att även andra ersättningar för kostnader i tjänsten ska räknas som ersättning för arbete till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen. Det kan exempelvis inträffa att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättning enligt någon schablon även till anställda som inte har motsvarande kostnader. Det måste då för arbetsgivaren vara uppenbart att mottagaren inte har rätt till avdrag vid taxeringen. Arbetsgivaren måste vid utbetalningstillfället pröva om ersättningen avser avdragsgilla utgifter i arbetet som den anställda kan bedömas ha. Finner han att så inte är fallet ska arbetsgivaren behandla ersättningen som lön, dvs. göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter samt redovisa ersättningen på kontrolluppgift som kontant lön.

### **Resekostnads- ersättningar**

De vanligaste ersättningarna, som berörs av bestämmelserna i punkt 10 om andra ersättningar för kostnader i arbetet, är resekostnadsersättningar.

Om en anställd använder egen bil eller en förmånsbil för tjänsteresor kan arbetsgivaren ersätta honom med vissa i 12 kap. IL angivna schablonbelopp per körd km, samma belopp som är avdragsgilla för den anställda. I de fall milersättning som överstiger schablonbeloppet får det anses vara uppenbart för arbetsgivaren att den överskjutande delen inte är avdragsgill vid den anställdes beskattning. Skatteavdrag ska därför göras på den delen. Om arbetsgivaren betalar ersättning för resor till och från arbetet kan visserligen kostnaden vara avdragsgill för mottagaren men kostnaden utgör en privat levnadskostnad och inte en kostnad i arbetet. Ersättningar för privata levnadskostnader jämföras med lön. Detta gäller dock inte för de som har bostaden som tjänsteställe. Bl.a. anställda som omfattas av undantagsregeln som gäller för vissa anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen är sådana som har sitt tjänsteställe i bostaden, vilket innebär att de dagliga resorna mellan bostaden och arbets-



platsen är tjänsteresor. Det är således viktigt för arbetsgivaren att kunna särskilja de olika typerna av resor.

#### **Näringsidkare**

Även vid betalningar till en näringsidkare, som inte är godkända för F-skatt gäller att skatteavdrag endast ska göras från ersättningen för arbetet. Betalningsmottagarens kostnader för material och dylikt ska därför inte ingå i underlaget för skatteavdrag. Inte heller ska mervärdesskatt ingå i underlaget. En förutsättning är dock att kostnaderna och mervärdesskatten har specificerats särskilt på fakturan från näringsidkaren.

### **10.4 Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete**

Det finns ett antal undantag från den principiella skyldigheten att alltid göra skatteavdrag från utbetalade ersättningar för arbete. Reglerna om detta finns 10 kap. 4-13 §§ SFL.

#### **10.4.1 Begränsade belopp**

Det finns fyra olika beloppsgränser för skyldigheten att göra skatteavdrag: 100 kr, 1 000 kr, 10 000 kr respektive ett halvt prisbasbelopp (10 kap. 4 §).

##### **10.4.1.1 100 kr**

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

##### **10.4.1.2 1 000 kr**

#### **”Retroaktiva” skatteavdrag**

Skatteavdrag ska inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under beskattningsåret inte uppgår till 1 000 kr. Regeln innebär att om en arbetsgivare under året betalar ut 900 kr till en mottagare och inte planerar fler utbetalningar ska skatteavdrag inte göras. Om sedan arbetsgivaren senare samma år ändå betalar ut ytterligare 500 kr till samma person inträder skyldigheten att göra skatteavdrag. Observera dock att underlaget för skatteavdraget då blir de sist utbetalade 500 kr. Avdrag ska göras med 30 % (eftersom inkomsten i detta exempel kan antas utgöra sidoinkomst för mottagaren) av 500 kr, dvs. 150 kr.

Hänsyn ska alltså inte tas till att belopp tidigare betalats ut utan skatteavdrag.

#### 10.4.1.3 10 000 kr

Det finns en beloppsgräns avseende utbetalningar från privatpersoner. Syftet är att privatpersoner som betalar ut mindre ersättningar för utförda tjänster inte ska behöva fundera på eventuella skyldigheter som arbetsgivare. Det finns motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att betala socialavgifter i 2 kap. 6 § respektive 3 kap. 5 § SAL. Den som betalar ut ersättning för arbete ska inte göra skatteavdrag under förutsättning att det vid utbetalningstillfället kan antas att utbetalarens sammanlagda ersättning för arbete till mottagaren understiger 10 000 kr under kalenderåret och

- a. utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
- b. ersättningen inte utgör utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren bedriver,
- c. utbetalaren och mottagaren inte har träffat en överenskommelse om att utbetalaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen och
- d. att det inte är fråga om sådan ersättning som betalas ut till god man eller förvaltare för utfört arbete som regleras i 12 kap. 16 § föräldrabalken.

#### ”Retroaktiva” skatteavdrag”

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

#### Överenskommelse om skatteavdrag

Beloppsgränsen 10 000 kr är inte ovillkorlig, punkten c ovan. Det finns möjlighet beträffande ersättningar från privatpersoner att utbetalaren och mottagaren kan komma överens om att utbetalaren ska göra skatteavdrag redan då ersättningen uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret. Lagtekniskt har det lösts så att i lagtexten görs det en hänvisning till 25 kap. 13 § 4 SFB. Den bestämmelsen säger att utbetalaren och mottagaren kan träffa en överenskommelse om att den aktuella ersättningen ska anses som inkomst av anställning vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Det finns en motsvarande bestämmelse beträffande arbetsgivaravgifter i 2 kap. 6 och 7 §§ SAL.

<b>Uppgift i inkomstdeklarationen</b>	Betalningsmottagaren ska lämna upplysning om överenskommelsen i sin inkomstdeklaration (31 kap. 25 § SFL).
<b>Ersättning till god man</b>	Beloppsgränsen 10 000 kr får inte tillämpas på ersättningar som ges ut till god man och förvaltare, punkten d ovan. Skälet till det är att en god man eller förvaltare inte kan sluta avtal med sin huvudman rörande den egna ersättningen. Det innebär att huvudmannen alltid är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter om ersättningen för arbetet uppgår till minst 1 000 kr under kalenderåret. Observera att den som betalar ut arbetsersättningen i regel är skyldig att lämna kontrolluppgift på utbetald ersättning även om han inte ska göra skatteavdrag och betala avgifter. Beloppsgränsen för kontrolluppgiftsskyldighet för privatpersoner som här avses är 1 000 kr (15 kap. 8 SFL). En privatperson som betalar ut ersättning till en annan privatperson har rätt att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL. Den förenklade arbetsgivardeklarationen utgör också kontrolluppgift och är underlag för förtryckta uppgifter i inkomstdeklarationen.
<b>Kontrolluppgift</b>	

#### **10.4.1.4 Halvt prisbasbelopp till idrottsutövare**

Den fjärde beloppsgränsen gäller endast idrottsutövare och har tillkommit för att harmonisera med motsvarande bestämmelse avseende arbetsgivaravgifter. Regeln innebär att en idrottsförening är befriad från skyldigheten att göra skatteavdrag på löner eller andra ersättningar som föreningen utbetalar till idrottsutövare så länge det kan antas att det som föreningen sammanlagt kommer att betala ut under kalenderåret till idrottsutövaren inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp (10 kap. 4 § 4 SFL). Observera att ersättningarna oavsett detta är skattepliktiga varför regeln kan leda till underskott på idrottsutövarens skattekonto. Skatteavdrag ska således göras så snart föreningen kan anta att beloppsgränsen kommer att överskridas. Beträffande skatteavdrag från tidigare utbetalningar, se ovan vid kantrubriken 1 000-kronorsgränsen "Retroaktiva" skatteavdrag. Motsvarande regler om arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 19 § SAL.

<b>Idrottslig verksamhet</b>	En förutsättning för att skatteavdrag inte ska göras är att ersättningen till idrottsutövaren kommer från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket IL och att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges
------------------------------	---

Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation (prop. 1990/91:76 s. 9). Som jämförlig organisation torde inräknas t.ex. Svenska Korporationsidrottsförbundet, Friluftsförbundet samt Sveriges Olympiska Kommitté. KRNJ har i en dom 1999-06-02 (mål nr 65-68-1999) om arbetsgivaravgifter funnit att sådan verksamhet som Svenska Kennelklubben bedriver i samband med hundtävlingar inte kunde anses som sådan idrottslig verksamhet som kunde innebära avgiftsbefrielse.

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

**Idrottsutövare**

Till kategorin idrottsutövare bör räknas aktiva deltagare i den idrottsliga verksamheten liksom tränare, idrottsinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare och därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer bör här även avses sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, tävlingar, matcher och liknande tillfällen och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen (SKV A 2008:31).

**Matchläkare**

HFD fann i en dom om arbetsgivaravgifter att en läkare som biträtt en bandyklubb i samband med matcher och träningar inte kunde anses vara en sådan idrottsutövare som avses i SAL. Ersättning till läkaren skulle därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter (RÅ 2004 ref. 88).

**Administrativa uppgifter**

Sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, kan inte anses vara idrottsutövare. Föredragshållare, kursledare och dylikt omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare.

En utförligare beskrivning av reglerna om idrottsutövare finns i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 8.2.8.8.

**10.4.2 Vissa ersättningar och betalningsmottagare**

**Handelsbolag m.m.**

När ett svenskt handelsbolag betalar ut ersättning för arbete till delägare i handelsbolaget ska skatteavdrag inte göras (10 kap. 5 § 1 SFL). Bestämmelsen gäller också för ersättningar som utbetalas till delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk

person. Eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag ska inte heller kommanditbolaget göra skatteavdrag från ersättningar till komplementärer eller kommanditdelägare i bolaget.

Delägare i handelsbolag betalar själva sin preliminära skatt enligt särskild debitering, särskild A-skatt.

### **Sjukpenning**

Skatteavdrag ska inte göras från sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL om mottagaren har debiterats preliminär skatt för beskattningsåret (10 kap. 5 § 2 SFL). Den bestämmelse i IL som det hänvisas till handlar om sjukpenning m.m. som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Det avser sjukpenning, rehabiliteringspenning och smittbärandepening enligt socialförsäkringsbalken samt sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring. Skälet till att skatteavdrag inte ska göras är att sjukpenningen anses ingå i underlaget för den debiterade skatten. Sjukpenningen har till funktion att ersätta utebliven näringsinkomst, dvs. en inkomst som kan antas utgöra underlag för den debiterade preliminära skatten. Den här aktuella bestämmelsen är ett undantag från bestämmelsen om att skatteavdrag alltid ska göras från pension, sjukpenning m.m. även om mottagaren är godkänd för F-skatt, jfr 10 kap. 13 § SFL.

### **Stat och kommun**

Skatteavdrag ska inte göras från ersättningar som utbetalas till staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund (10 kap. 5 § 3 SFL). Således ska skatteavdrag inte göras från betalningar till statliga eller kommunala verk och myndigheter. Regeln gäller emellertid inte för statliga och kommunala bolag. Här tillämpas i stället de vanliga reglerna, dvs. skatteavdrag ska göras på ersättning för arbete för det fall bolaget inte skulle vara godkänt för F-skatt.

#### **10.4.2.1 Skatteavdrag i internationella sammanhang**

Skatteavdrag ska inte göras från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Detta undantag gäller inte om ersättningen avser näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (10 kap. 6 § SFL). Om mottagaren är godkänd för F-skatt ska skatteavdrag inte göras enligt 11 §.

### **Begränsat eller obegränsat skattskyldig**

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de legala rekvisiten för obegränsad skattskyldighet är uppfyllda. De grundläggande bestämmelserna finns i

3 kap. 3 § IL. Enligt dessa bestämmelser gäller obegränsad skattskyldighet för personer som är bosatta i Sverige, för personer som stadigvarande vistas här i landet och för personer som har väsentlig anknytning hit.

**Utländsk juridisk person**

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

**Fast driftställe**

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

**Bosättning i Sverige – arbete utomlands**

Reglerna i SFL innebär att en svensk utbetalare, eller en utländsk utbetalare med fast driftställe i Sverige, har en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid betalning av ersättning för arbete. Avdragsskyldigheten gäller även om arbetet utförs i utlandet.

Det finns dock undantag från skyldigheten att betala preliminär skatt i Sverige vid utlandsarbete. Undantagen beror dels på nationell svensk lagstiftning, dels på Sveriges åtaganden i internationella skatteavtal. Bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för inkomst av anställning som intjänats i utlandet finns i 3 kap. 9–13 §§ IL, sexmånaders- och ettårsregeln. Dessutom gäller att preliminär skatt inte ska betalas i Sverige vid arbete i annat nordiskt land i vissa fall enligt en särskild överenskommelse mellan de nordiska länderna. När dessa regler är tillämpliga kan Skatteverket fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras.

**SINK**

Vidare finns ytterligare undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Det gäller dem som beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK (10 kap. 7 § SFL). För att undantaget ska gälla krävs att Skatteverket har fattat ett beslut om SINK avseende den aktuella ersättningen och att utbetalaren känner till beslutet. Bestämmelsen om SINK-beslut finns i 13 kap. 1 § SFL. I sådana fall ska i stället skatteavdrag göras för SINK enligt bestämmelserna i 13 kap. SFL. Normalt innebär detta ett

skatteavdrag med 25 %. Ett beslut om SINK kan även innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ersättning, exempelvis om ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § SINK. I sådana fall ska inget skatteavdrag alls göras från ersättningen.

En begränsat skattskyldig fysisk person kan enligt 3 kap. 18 § 1 IL välja att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Då ska inget beslut om särskild inkomstskatteredovisning fattas och undantaget från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt är inte tillämpligt. Det innebär då att den grundläggande skyldigheten för utbetalaren att göra skatteavdrag enligt de allmänna reglerna i 10 kap. SFL gäller. Om det, trots att den fysiska personen ska beskattas enligt SINK, inte finns något beslut om särskild inkomstskatteredovisning eller om utbetalaren inte känner till att det finns ett sådant beslut, ska skatteavdrag också göras enligt de allmänna reglerna (10 kap. 7 § SFL).

#### **A-SINK**

Skatteavdrag för preliminär skatt enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL ska inte heller göras från ersättningar som omfattas av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. A-SINK (10 kap. 8 § SFL). Skatteavdrag ska i stället göras enligt särskilda regler i 13 kap. SFL. En artist, en idrottsman eller ett artistföretag kan hos Skatteverket begära att i stället få vara skattskyldig enligt IL. Om Skatteverket har beslutat om sådan skattskyldighet och utbetalaren känner till beslutet gäller de allmänna bestämmelserna i 10 kap. SFL dock med undantag av vad som sägs i 6 §.

Som nämnts ovan ska skatteavdrag inte göras från ersättning till utländska juridiska personer om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i utlandet (10 kap. 6 § SFL). Bestämmelsen i 6 § ska dock inte gälla en utländsk juridisk person som är skattskyldig enligt A-SINK men som begär att i stället bli beskattad enligt IL. Även i fall där Skatteverket har beslutat om skattskyldighet enligt IL ska alltså skatteavdrag göras från ersättningar som betalas ut för näringsverksamhet som en utländsk juridisk person bedriver från fast driftställe i utlandet. Eftersom Skatteverket har beslutat om skattskyldighet för inkomstskatt ska skatteavdrag dock göras för preliminär skatt och inte för skatt enligt A-SINK. Det innebär att skatteavdraget ska beräknas enligt bestämmelserna i 11 kap. SFL.

Om ersättningen är skattepliktig enligt A-SINK och utbetalaren inte känner till något beslut om skattskyldighet enligt IL, ska skatteavdrag göras även om mottagaren är godkänd för F-skatt. Det följer av att om de allmänna reglerna om skatteavdrag i 10 kap. SFL inte ska tillämpas, innebär det att inte heller undantagen i samma kapitel gäller.

#### **10.4.3 Beslut om befrielse från skatteavdrag**

##### **Skatteavtal**

Skatteverket får besluta att skatteavdrag inte ska göras från en viss ersättning för arbete om ersättningen betalas ut till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige och någon överenskommelse inte har träffats med den stat där ersättningen ska beskattas om att skatteavdrag ska göras i Sverige (10 kap. 9 § 1 SFL). Sådana fall kan inträffa när ersättning betalas ut till en fysisk person som inte är bosatt i Sverige men som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här. Huvudregeln om att skatteavdrag alltid ska göras gäller även här på grund av det fasta driftstället. Därför har möjligheten införts för Skatteverket att besluta om befrielse från skatteavdrag.

##### **”avsevärda besvär”**

Skatteverket får också besluta att skatteavdrag inte ska göras från en viss ersättning för arbete om skatteavdraget, med hänsyn till den skattskyldiges inkomst- eller anställningsförhållanden eller av andra särskilda skäl, skulle medföra avsevärda besvär för utbetalaren (10 kap. 9 § 2 SFL). Ett exempel på sådant särskilt skäl som bör kunna leda till att Skatteverket befriar arbetsgivaren från skyldigheten att göra skatteavdrag är när den utbetalade ersättningen omfattar både arbete och material och det skulle medföra avsevärda besvär för arbetsgivaren att särskilja ersättningen för arbetet. Detta gäller särskilt om ersättningen för arbetet kan antas utgöra endast en mindre del av hela ersättningen. Kostnader för material och dylikt ska inte ingå i underlaget för skatteavdrag (prop. 1996/97:100 s. 544).

##### **Överenskommelse med annan stat**

Skatteverket får vidare besluta att skatteavdrag inte ska göras från ersättning för arbete till en mottagare som är obegränsat skattskyldig i Sverige men utför arbete i en annan stat som Sverige har träffat överenskommelse med för undvikande av att preliminär skatt tas ut i mer än en av staterna, eller är bosatt i en sådan annan stat men utför arbete i Sverige. Detta gäller bara om avdrag för preliminär skatt på grund av arbetet görs i den andra staten (10 kap. 10 § första och andra stycket SFL). Det kan avse en här bosatt arbetstagare som utför arbete i en annan stat eller en arbetstagare bosatt i annan stat som



omfattas av överenskommelsen men som utför arbete här i landet. Förutsättningen för befrielse är att avdrag för preliminär skatt görs i den andra staten.

Om det skulle råda tvist om i vilken stat den preliminära skatten ska tas ut kan Skatteverket träffa överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten om att skatten tas ut där. I sådant fall kan också verket fatta beslut om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige (10 kap. 10 § andra stycket SFL).

**Nordiska  
uppbördsöverens-  
kommelsen**

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

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

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

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat och vistelsen i arbetsstaten uppgår till högst 183 dagar under en tolv månadersperiod samt ersättningen betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

**NT 1**

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

- NT 2** Om tiden i arbetslandet överstiger 183 dagar under en tolv-månadersperiod eller om ersättningen belastar ett fast drift-ställe i arbetslandet eller det är frågan om uthyrning av arbets-kraft har hemvistlandet inte rätt att kräva preliminär skatt på inkomsten. Behörig myndighet i hemviststaten ska i sådana fall besluta att preliminär skatt inte ska betalas där. Ansökan om sådant beslut kan i Sverige göras av antingen arbetstagaren eller arbetsgivaren hos Skatteverket där arbetsgivaren är regi-strerad. Ansökan görs på blankett NT 2, (SKV 2737). Skatte-verket meddelar beslut på blanketten NT 2 med stöd av 10 kap. 10 § SFL om att skatteavdrag inte ska göras i Sverige.
- NT 3** Om förhållandena ändras i arbetsstaten ska arbetsstaten under-rätta hemviststaten om detta, NT 3 (SKV 2743).
- NT 4, NT 4 S** Konstaterar Skatteverket att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan Skatte-verket begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (SKV 2732) för fysisk person och NT 4S (SKV 2722) för juridisk person. Det överförda beloppet ska gottskrivas personen som i rätt tid betald preliminär skatt (56 kap. 9 § 2 stycket 4 SFL).
- Överföring av skatt** Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har betalats här, får Skatteverket besluta om att överföring av skatten ska ske till den andra staten (64 kap. 7 § SFL). När preliminär skatt ska föras över till annan stat kan överföring ske även om den skattskyldiges skattekonto uppvisar ett underskott (prop. 1996/97:100 s. 618). I andra fall kan överskott på kontot som uppkommit efter nedsättning av svensk skatt tas i anspråk för överföring till annan stat genom beslut av Skatteverket. Skatteverket har rätt att innehålla överskjutande belopp på skattekontot om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat (64 kap. 4 § 4 SFL).
- NT 5, NT 5 S** Det finns även en särskild blankett avsedd för förfrågan om eventuell överföring av skatt till annat land, NT 5 (SKV 2731) för fysisk person och NT 5S (SKV 2721) för juridisk person. Blanketterna kan användas när Skatteverket vill ge den andra staten tillfälle att begära överföring av skatt som finns i Sve-rige.
- Skulle oenighet råda mellan två stater om i vilken av staterna preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömse-sidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i respektive stat (10 kap. 10 § tredje stycket SFL).

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

#### **10.4.4 Mottagare som är godkänd för F-skatt**

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

#### **Avtalstidpunkten Betalningstid- punkten**

Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms (=avtalstidpunkten) eller när den betalas ut (=betalningstidpunkten). Om betalningsmottagaren har F-skatt vid något av dessa tillfällen ska F-skattens rättsverkningar gälla, dvs. utbetalaren ska inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter (10 kap. 11 § första stycket SFL). Med denna regel tillgodoses parternas behov av att redan vid avtals-tillfället säkert veta vem som ska svara för preliminärskatt och socialavgifterna så att ersättningens storlek kan beräknas med tanke på detta. Samtidigt finns också utbetalningstillfället som tidpunkt för rättsverkningarna eftersom det är en inarbetad och fungerande ordning och eftersom frågan om skatteavdrag ska göras eller inte i många fall blir mer aktuell vid utbetalningstillfället. Det är också lättare att i efterhand avgöra när en utbetalning har skett än när ett avtal har träffats.

Den som anlitar en person som är godkänd för F-skatt för att utföra ett arbete, är varken skyldig att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Detta gäller oavsett om ersättningen ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst.

#### **Ersättningens bestämmande**

Normalt är det inga svårigheter att veta vilken skatteform, A- eller F-skatt som gäller i ett uppdrag, eftersom skatteformen i de flesta fall kommer att vara densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället. Problem kan emellertid uppstå när godkännandet återkallas under tiden som ett uppdrag utförs och alltså den som utför uppdraget har F-skatt vid avtals-

tillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället. För att en F-skattens rättsverkningar i detta fall ska gälla i uppdraget krävs således att ersättningen var bestämd redan vid avtalstillfället.

En ersättning får anses vara bestämd om den i avtalet är angiven till ett totalbelopp för hela uppdraget eller har angetts på ett sådant sätt att totalbeloppet lätt går att beräkna. Ersättningen torde också anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats.

Däremot kan det diskuteras om ersättningen kan anses vara bestämd när ersättningen fastställts till ett visst grundbelopp med resultatberoende påslag. Den totala ersättningen kan ju i detta fall inte beräknas.

**Hur länge gäller ett skriftligt åberopande?**

Om en uppgift om att mottagaren är godkänd för F-skatt har lämnats på ett godtagbart sätt och ersättningen har bestämts på sätt som angetts ovan uppkommer frågan hur länge uppgiften om F-skattegodkännandet ska gälla. Denna frågeställning blir främst aktuell när ett godkännande har återkallats.

Det är viktigt att konstatera att det skriftligt åberopade godkännandet endast gäller i det offererade uppdraget. Så snart ett nytt uppdrag påbörjas (med ny överenskommelse om ersättning) gäller de rättsverkningar som motsvaras av den då aktuella skatteformen. Det kan vidare konstateras att ett godkännande av F-skatt som åberopas i ett uppdrag gäller utan tidsgräns så länge som uppdraget består. Visserligen kan godkännandet ha återkallats men det ändrar inte att det är F-skattens rättsverkningar som gäller i det aktuella uppdraget. Detta innebär alltså att när ett godkännande om F-skatt har åberopats i ett uppdrag vid avtalstillfället (ersättningens bestämmande) så gäller denna uppgift ända till dess att uppdraget har slutförts.

Det bör observeras att om ersättningen ändras under tiden för uppdraget anses ett nytt avtal ha slutits. Naturligtvis kommer den skatteform som uppdragstagaren har vid ändringstillfället gälla i det nya uppdraget.

*Exempel*

En orkester bedriver sin verksamhet i form av AB. AB:t är godkänt för F-skatt. I februari ett år skrivs kontrakt via en artistförmedling om ett framträdande i september samma år. Orkestern (bolaget) anger i kontraktet att den har F-skatt. I kontraktet bestäms bl.a. ersättningens storlek. När ersättningen ska betalas ut efter fram-

trädandet i september visar det sig att bolagets godkännande har återkallats och att det numera har A-skatt. Men eftersom bolaget hade F-skatt när ersättningen bestämdes så gäller, trots byte av skatteform, fortfarande F-skattens rättsverkningar.

I de flesta fall är skatteformen densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället.

Om skatteformen ändå skulle ändras mellan avtals- och utbetalningstillfället kan det få följande konsekvenser:

– En fysisk person som har F-skatt vid avtalstillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället blir skyldig att stå för preliminärskatt och socialavgifter, eftersom F-skattens rättsverkningar ska tillämpas. (Det är dock troligt att ersättningen bestämts med tanke på detta.) En förutsättning för detta är dock att ersättningen var bestämd vid avtalstillfället.

– En fysisk person som har A-skatt vid avtalstillfället men F-skatt vid utbetalningstillfället blir också skyldig att betala egenavgifter. Även i detta fall har alltså F-skatten rättsverkan. I lagtexten anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut (10 kap. 11 § SFL). Detta gäller oavsett vad parterna avtalade när ersättningen bestämdes. Vill betalningsmottagaren undvika denna konsekvens kan han antingen vänta med att ansöka om godkännande för F-skatt till efter utbetalningen eller begära F-skatt med villkor och låta bli att åberopa F-skatten.

Om utbetalaren gör gällande att en betalningsmottagare med A-skatt, var godkänd för F-skatt vid avtalstillfället är det utbetalarens skyldighet att visa att betalningsmottagaren då hade F-skatt när avtalet ingicks för att han ska slippa att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Schema över rättsverkan vid byte av skatteform.

Skatteform vid avtalstillfället	utbetalningstillfället	ger rättsverkan
<b>A</b>	<b>A</b>	<b>A</b>
<b>F</b>	<b>F</b>	<b>F</b>
<b>A</b>	<b>F</b>	<b>F</b>
<b>F</b>	<b>A</b>	<b>F</b>

**Hur visa godkännandet för F-skatt**

En utbetalare kan under vissa förutsättningar lita på en uppgift om godkännande för F-skatt utan att behöva undersöka om den är riktig. Sådan uppgift kan exempelvis lämnas på en faktura i ett anbud eller annan liknande handling. Det finns inga formkrav på hur uppgiften om godkännandet ska formuleras. Det ska framgå att mottagaren är godkänd för F-skatt även om ordet ”godkänd” skulle saknas. Det förekommer exempel på skrivningar i fakturor som ”har F-skatt”, ”innehar F-skattsedel” eller liknande som får godtas som en uppgift om att den som upprättat handlingen är godkänd för F-skatt. Utbetalaren kan då utgå från att uppgiften om godkännande för F-skatt är korrekt och behöver inte göra skatteavdrag (10 kap. 12 § första stycket SFL). Motsvarande bestämmelser i fråga om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. 5 § SAL. Skulle uppgiften senare visa sig vara felaktig riskerar utbetalaren inte att bli ansvarig för betalning av den preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna. För att en uppgift om godkännande ska få godtas ska den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. I kravet på att handlingen ska upprättas i samband med uppdraget ligger att den ska avse förhållandena i det aktuella uppdraget. Med nödvändiga identifikationsuppgifter avses namn och adress på såväl utbetalaren som mottagaren samt uppgift om mottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer (3 kap. 2 § SFF).

**F-skatt med villkor**

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet (9 kap. 3 § SFL). Om mottagaren är godkänd för F-skatt med sådant villkor gäller F-skattens rättsverkningar bara om godkännandet åberopas skriftligen (10 kap. 11 § andra stycket SFL).

Detta innebär att personen har både skatteformen F-skatt och skatteformen A-skatt. Syftet med kombinationen F- och A-skatt är att reglerna för A-skatt ska användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och godkännandet för F-skatt vid inkomst av näringsverksamhet. Endast fysiska personer kan ha F-skatt med villkor. Skälet till detta är att ersättning för arbete som betalas ut till juridiska personer alltid hänförs till inkomst av näringsverksamhet.

Att en person har både F- och A-skatt förändrar inte rättsverkningarna för respektive skatteform. Skyldigheten att svara

för preliminärskatt och socialavgifter beror på om mottagaren åberopar F-skatten eller inte i ett visst uppdrag.

En utbetalare ska utgå från att det är A-skattens rättsverkningar som gäller om inte betalningsmottagaren skriftligen åberopar F-skatten. Om betalningsmottagaren skriftligen åberopar godkännandet för F-skatt i det aktuella uppdraget ska utbetalaren inte göra skatteavdrag (10 kap. 11 § andra stycket SFL). Han ska inte heller betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 5 § SAL). Åberopandet kan han som tidigare nämnts exempelvis göra i en faktura eller liknande handling. Om en person, som är godkänd för F-skatt med villkor, åberopar F-skatten när det är uppenbart att det är fråga om anställning är utbetalaren skyldig att skriftligen anmäla detta till Skatteverket, se avsnitt 10.5.

#### **Ond tro**

I en enda situation gäller inte rättsverkningarna för F-skatten, trots att ett godkännande åberopats, nämligen om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om F-skatt är oriktig (10 kap. 12 § andra stycket SFL). Här kan det uppstå tvist kring frågan om när utbetalaren kan ha fått sådan kunskap. Om Skatteverket exempelvis underrättat en uppdragsgivare, redan innan priset för arbetet bestämts, om att betalningsmottagaren inte längre är godkänd för F-skatt, gäller självfallet inte skriftlig uppgift om godkännandet. Utbetalaren är i stället skyldig att göra skatteavdrag från utbetald ersättning för arbete.

Det för utbetalaren absolut säkraste sättet att undvika ansvar för preliminärskatt och socialavgifter är att få uppgift om att mottagaren är godkänd för F-skatt skriftligt på offert, faktura eller liknande. Skyldighet att kontrollera en sådan lämnad uppgift finns inte. Utbetalaren kan naturligtvis också kontakta Skatteverket för att få uppgift om eller kontrollera en uppgift om skatteformen. Dessa uppgifter går också att få via Skatteverkets servicetelefon.

#### *Exempel*

Resturangägare T anlitar, efter att ha inhämtat anbud, rörmokaren R för att installera nya vattenledningar i hans restaurang. R har i anbudet angett kostnaden till 50 000 kr. I anbudet har också R skrivit ”Innehar F-skatt” och sitt personnummer. Detta är tillräckligt för att T ska veta vem som ska betala skatter och socialavgifter. T ska således inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter.

Ett halvt år efter det att T har anlitat rörmokare R uppstår en vattenläcka i köket. Nu är det bråttom och T ringer efter R igen som tursamt nog kan komma genast och sätta igång och laga läckan som visar sig vara ganska omfattande. När arbetet är klart och R åkt tillbaka till firman kommer T på att han glömt att fråga om R har F-skatt. T ringer då till Skatteverket och får beskedet att R numera har A-skatt. Fakturan som kommer några dagar senare anger på samma sätt som det tidigare anbudet att R är F-skatteregistrerad. T är trots detta skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eftersom han numera vet att uppgiften om F-skatt är felaktig.

**Ersättning till  
juridisk person**

Det är viktigt att komma ihåg att reglerna om skatteavdrag också gäller när ersättning för utförda tjänster betalas till en juridisk person, t.ex. ett bolag eller en förening. Även då måste utbetalaren göra klart för sig om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt. Det saknar helt betydelse om betalningsmottagaren bedriver näringsverksamhet. Finns ingen uppgift om godkännandet bör utbetalaren göra skatteavdrag, om han inte på annat sätt fått säker uppgift om att betalningsmottagaren har F-skatt. Skatteavdraget ska då göras med 30 % (11 kap. 24 § SFL).

**Skenavtal**

Högsta förvaltningsdomstolen har 2007 meddelat två domar om F-skattens rättsverkningar. Domarna begränsar starkt Skatteverkets möjlighet att vid beslut om arbetsgivaravgifter bortse från civilrättsliga avtal där uppdragstagaren har F-skatt. Endast i de fall det är frågan om ett skenavtal, dvs. att avtalet inte motsvarar vad parterna egentligen kommit överens om, kan Skatteverket bortse från F-skattens rättsverkningar (RÅ 2007:61 I och II). Enligt allmänna rättsprinciper ska i sådana fall avtalens verkliga innebörd läggas till grund för beskattningen. Ett exempel på ett skenavtal kan vara när ett vanligt anställningsavtal med en person skrivs om med den anställdes bolag med F-skatt som uppdragstagare trots att anställningen är avsedd att fortsätta som tidigare (Skatteverket 2007-09-29, dnr 131 591250-07/111).

**Pension,  
sjukpenning,  
A-kassa**

Regeln om att skatteavdrag inte ska göras på ersättning för arbete till den som är godkänd för F-skatt gäller inte undantagslöst. Skatteavdrag ska göras från ersättning från pension, sjukpenning och annan ersättning som avses i 3 § andra stycket även om mottagaren är godkänd för F-skatt (10 kap. 13 § SFL). Bland de viktigaste ersättningarna bör för-



utom pension och sjukpenning också nämns föräldrapenning, dagpenning från A-kassor, starta eget-bidrag, olika former av studiestöd m.m. samt ersättning från semesterkassa.

### **Sjukpenning i närings- verksamhet**

Observera att sjukpenning som grundas på näringsverksamhet inte ska vara underlag för skatteavdrag om mottagaren har en debiterad preliminärskatt, F-skatt eller särskild A-skatt att betala. Detta är ett undantag från undantaget. Se mer om detta i avsnitt 10.4.2 vid kantrubriken Sjukpenning.

## **10.5 Anmälningsskyldighet för utbetalare**

### **Uppenbar anställning**

Den som betalar ut ersättning för arbete till en person som är godkänd för F-skatt ska inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter såvida han inte är i ond tro, dvs. känner till att uppgiften om godkännandet är oriktig. Detta gäller även om det är uppenbart att det är fråga om ett anställningsförhållande. Arbetsgivaren är då i stället skyldig att skriftligen anmäla detta förhållande till Skatteverket. Anmälan ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes (10 kap. 14 § SFL). De situationer som avses här är när betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt utan villkor, skriftligen åberopar ett godkännande med villkor eller åberopar ett godkännande för F-skatt på en faktura, anbud eller annan handling som upprättas i samband med uppdraget utan att faktiskt vara godkänd.

Om en utbetalare inte fullgör anmälningsskyldigheten kan han drabbas av ansvar för betalningsmottagarens skatt enligt bestämmelserna i 59 kap. 7–9 §§ SFL. Dessa innebär att Skatteverket kan besluta att utbetalaren är skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen till betalningsmottagaren.

Om den som betalar ut ersättningen är tveksam om det är fråga om en uppenbar anställning eller inte kan han alltid göra en skriftlig anmälan till Skatteverket för att inte riskera att åläggas det nämnda betalningsansvaret. Det ger också Skatteverket möjlighet att utreda om uppdraget ska betraktas som anställning och om betalningsmottagaren med anledning av resultatet av utredningen ska ha kvar sitt godkännande för F-skatt eller i stället ha annan skatteform.

Anmälningsskyldigheten är viktig för att Skatteverket ska ha någon möjlighet att ingripa mot missbruk. En anmälan innebär att Skatteverket kan utreda om godkännandet bör återkallas eller om ett godkännande utan villkor bör bytas ut mot ett

villkorat godkännande. För att anmälningsskyldigheten ska fylla sin funktion bör anmälan ske i anslutning till utbetalningen. Bestämmelsen om tidpunkten för när en anmälan senast ska göras fanns inte i motsvarande reglering i SBL utan har tillkommit i samband med införandet av SFL. Anmälan bör fullgöras senast vid den tidpunkt då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes. Det innebär att anmälningsskyldigheten normalt ska fullgöras senast den 12 februari om utbetalningen har skett i januari. Tidsfristen gäller även för en utbetalare som inte ska lämna arbetsgivardeklaration. Så kan vara fallet om utbetalaren inte är registrerad och inte heller betalar ut annan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Uttrycket ”den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes” ska i en sådan situation förstås som den dag då arbetsgivardeklaration skulle ha lämnats om skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning hade förelegat (prop. 2010/11:165 s. 735 f.).

## **10.6 Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning**

### **10.6.1 Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning - huvudregeln**

Den som betalar ut ränta, är också skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska även göras på annan avkastning om den betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning sker (10 kap. 15 § SFL).

Skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 17 eller 19 kap. SFL ska också med vissa undantag göra skatteavdrag från ränta, utdelning och annan inkomst som lämnas i pengar (10 kap. 16–17 §§ SFL).

#### **Annan avkastning**

Skyldighet att göra skatteavdrag för annan avkastning införs i och med att SFL börjar att gälla. Förutsättning för att avdrag ska göras är att avkastningen betalas ut tillsammans med ränta eller utdelning. Sedan tidigare har kontrolluppgiftsskyldigheten utökats så att den även omfattar annan avkastning. Någon förändring av skyldigheten att göra skatteavdrag gjordes inte i samband med denna lagändring.

För sammansatta instrument, exempelvis en aktieindexobligation, förekommer att avkastningen både kan avse ränta och

annan avkastning. För att förenkla redovisningen och för att få bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt införs skatteavdrag för annan avkastning.

### **10.6.2 Vem ska göra skatteavdrag från ränta och annan avkastning?**

Kontrolluppgift om ränteinkomster och annan avkastning ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta och annan avkastning. Detta gäller under förutsättning att utbetalaren är en annan juridisk person än ett dödsbo. Eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till skyldigheten att lämna kontrolluppgift innebär detta att samma person även gör skatteavdrag.

Från ränta och annan avkastning som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo ska alltså skatteavdrag inte göras.

#### **Arbetsgivare**

Arbetsgivare som betalar ränta till anställda ska göra skatteavdrag från räntan. Det kan exempelvis vara fråga om ränta som betalas efter att en tvist om löneskuld till anställda eller f.d. anställda har avgjorts. Oavsett om den anställde också uppbär lön ska skatteavdraget från räntan göras med 30 % av räntebeloppet.

#### **Fåab**

Även den ränta som ett fåmansföretag betalar till sin ägare på från ägaren inlånat kapital utgör underlag för skatteavdrag.

Om det i ett låneavtal mellan ett fåmansföretag och en delägare avtalats om att bolaget ska betala ränta i pengar för lånet, bör bolaget bokföra utfallande räntebelopp som löpande affärshändelser i enlighet med avtalet. Vid den tidpunkt som räntan enligt avtalet ska betalas ut finns en skyldighet för bolaget att göra skatteavdrag på räntebeloppet.

Ränta ska alltså beskattas för det år då räntan enligt avtal är förfallen till betalning, oavsett om räntan har betalats ut eller inte. I de fall det inte finns någon bestämd förfallodag, anses räntan tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då låntagaren i sin redovisning bokför upplupen räntekostnad, dvs. vid utgången av räkenskapsåret. Bolaget ska lämna kontrolluppgift på räntan för det kalenderår då skattskyldigheten inträder (Skatteverkets skrivelse 2002-12-20, dnr 1072-02/100).

#### **Dröjsmålsränta**

Som ytterligare exempel på den utvidgade skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift kan nämnas dröjsmålsränta som i många fall ska betalas på grund av bestämmelser i avtal eller med anledning av domstols dom eller annat

avgörande i tvistemål. Detta gäller inte för ränta som betalas ut till en juridisk person (med undantag för dödsbo).

**Undantag från KU-skyldighet**

Kontrolluppgift om ränta eller annan avkastning behöver inte lämnas

1. för ett konto, för vilket det inte finns personnummer och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kr under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kr,
2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kr under året för en person, och
3. för skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och pensionssparkonto (17 kap. 4 § SFL).

Av detta följer att inte heller något skatteavdrag ska göras.

**Utökad uppgiftsskyldighet**

Jämfört med skattebetalningslagen utvidgas skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta genom att undantaget i 5 kap. 9 § 11 SBL inte får någon motsvarighet. Av bestämmelsen framgick att ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats. Regeringen anser att bestämmelsen i allt väsentligt saknar betydelse. Skulle en sådan ränta betalas ut ska alltså skatteavdrag göras.

Likaså utökas skyldigheten att göra skatteavdrag på utdelning genom undantaget i 5 kap. 9 § p. 10 SBL tas bort. Det innebär att skatteavdrag på utdelning från en utländsk juridisk person ska göras oavsett vem som betalar ut utdelningen. Regeringen anser att bestämmelsen i allt väsentligt saknar betydelse.

**Slopad uppgiftsskyldighet**

Fysiska personer var tidigare, i vissa fall, uppgiftsskyldiga. Om en utbetald eller tillgodoräknad ränta var en utgift i en näringsverksamhet som personen bedrev var denne skyldig att lämna kontrolluppgift. Dessa regler fanns i 8 kap. 2 § LSK. Uppgiftsskyldigheten är slopad men de äldre reglerna ska fortfarande tillämpas på ränta och annan avkastning som utbetalas t.o.m. kalenderåret 2012.

**10.6.3 Vem ska göra skatteavdrag från utdelning?**

Skatteavdrag från utdelning i pengar ska göras av den som enligt 19 kap. SFL är skyldig att lämna kontrolluppgift på utdelningen och annan avkastning.

Kontrolluppgift ska lämnas av den som har betalat ut eller tillgodoräknat utdelningen (19 kap. 3 § SFL). Det innebär att kontrolluppgiftsskyldigheten omfattar

- alla svenska aktiebolag, både avstämningsbolag och s.k. kupongbolag,
- svenska ekonomiska föreningar,
- svenska och utlandsbaserade värdepappersfonder samt
- utländska juridiska personer.

Paragrafen motsvarar den äldre lagstiftningen. Av förarbetena till denna går att utläsa vilka juridiska personer som avses (prop. 2001/02:25 s. 185).

Uppgiften ska lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som har mottagit eller tillgodoräknats utdelningen eller räntan (19 kap. 2 § SFL).

#### **Sakutdelning**

Ett bolag kan även göra utdelningar i annat än pengar s.k. sakutdelningar. Bland annat kan aktier, optioner m.m. delas ut till andelsägarna. Denna typ av utdelning är skattepliktig och kontrolluppgift för värdet ska lämnas.

Det utdelade värdepappret ska värderas till marknadsvärdet. Eftersom utdelningen inte görs i pengar ska däremot skatteavdrag inte göras.

#### **Lex-ASEA**

I vissa fall kan ett företag dela ut aktier i det egna bolaget eller i dotterbolag utan att utdelningen är skattepliktiga s.k. Lex ASEA utdelning (42 kap. 16 § IL). Inte heller vid partiell fission ska utdelning genom andelar tas upp som intäkt (42 kap. 16b § IL).

När utdelningen är undantagen från beskattning ska inte någon kontrolluppgift lämnas.

### **10.7 Undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning**

#### **10.7.1 Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag**

#### **Ränta till juridisk person**

Skatteavdrag ska inte göras från ränta eller utdelning som utbetalas till annan juridisk person än dödsbo. Detta följer av att skyldigheten att lämna kontrolluppgift är begränsad till att avse ränta och utdelning till fysiska personer och dödsbon.

**Aktiesparklubb** Exempelvis kan en aktiesparklubb, om den uppfyller de formella kraven, anses som en juridisk person varför skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till klubben. Observera att svenska dödsbon inte är undantagna från reglerna om skatteavdrag (17 kap. 2 § och 19 kap. 2 § SFL).

**Begränsat skattskyldiga** Ränta och utdelning till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. personer som inte är bosatta här, är undantagna. Detta är en motsvarighet till undantaget beträffande ersättning för arbete, som kommenteras i avsnitt 10.4.2.1.

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

**Utländsk bank m.fl.** Utländska företag som bedriver bank- och värdepappersverksamhet här utan att inrätta filial i Sverige är skyldiga att lämna kontrolluppgift. Däremot ska de inte göra skatteavdrag från utbetalda räntor eller utdelningar (23 kap. 5 § SFL).

Dessa undantag gäller både skatteavdrag på ränta och utdelning (10 kap. 16 § SFL)

Någon särskild bestämmelse om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från annan avkastning finns inte i lagen. Detta eftersom undantag gäller bara i de fall skatteavdrag inte ska göras från ränta eller utdelning.

#### **10.7.2 Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag från ränta**

I 10 kap. 17 § SFL finns ett ytterligare ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta.

**100 kr gräns** Skatteavdrag ska inte göras från ränta på ett konto om räntan är mindre än 100 kr. Undantaget är knutet till kontot och inte till den person som innehar kontot. Om en person har flera konton i samma bank och där räntan för varje konto understiger 100 kr men där personens sammanlagda ränta från den aktuella banken överstiger 100 kr ska något skatteavdrag inte göras.

Observera att dessa räntor, som inte redovisas i kontrolluppgift, också är skattefria för mottagaren så länge räntan sammanlagt under beskattningsåret inte uppgår till 500 kr (8 kap. 8 § IL).

<b>Förfogarkonto</b>	Undantag görs för ränta på s.k. förfogarkonto om räntan är mindre än 1 000 kr. Med förfogarkonto avses ett konto som innehas av fler än fem personer. Vanliga exempel på förfogarkonto är konton som innehas av skolklasser. I de fall räntan uppgår till minst 1 000 kr ska skatteavdrag göras. Avdraget kommer då att bli tillgodoräknat den person som förfogar över kontot, vilken är den person som anges på kontrolluppgiften. Utbetalaren ska inte göra någon fördelning av räntan på innehavarna (17 kap. 6 § SFL)
<b>Klientmedelskonto</b>	Advokater och andra som förräntar klienters medel är själva skyldiga att lämna kontrolluppgift för var och en av dessa klienter. Medlen sätts i dessa fall vanligen in i bank på ett gemensamt konto för klientmedel, men i den uppgiftsskyldiges namn. Skatteavdrag ska trots kontrolluppgiftsskyldigheten inte göras från ränta på sådant konto.
<b>Diskonteringspapper</b>	Ränta kan i vissa fall betalas ut samtidigt med annat belopp. Om det för utbetalaren är okänt hur stor del av den sammanlagda utbetalningen som utgör ränta ska skatteavdrag inte göras från utbetalningen. Utbetalaren är dock skyldig att på kontrolluppgiften redovisa det sammanlagda beloppet. Exempel på sådana ersättningar kan vara belopp som utbetalas från s.k. diskonteringspapper såsom exempelvis en nollkupongsobligation (17 kap. 5 § andra stycket SFL).
<b>Räntekompensation</b>	Skatteavdrag ska inte göras från räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtare för upplupen men inte förfallen ränta.
	<b>10.7.3 Undantag från skyldighet att göra skatteavdrag på utdelning</b>
	I 10 kap. 18 § SFL finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från utdelning.
<b>Fåmansföretag</b>	Skatteavdrag ska inte göras från utdelning på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551). Regeln gäller exempelvis för utdelningar från fåmansföretag.
<b>Ekonomisk förening</b>	Utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening är undantagen från skatteavdrag.  I Skatteverkets broschyr Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m. (SKV 373) finns utförligare beskrivningar av de regler som gäller för skyldigheten att lämna kontrolluppgifter.

## 10.8 Skyldighet att lämna uppgift om skatteavdrag

Arbetsgivare som gör skatteavdrag fungerar i praktiken som statens uppbördsman. Det avdragna skattebeloppet är arbetstagarens pengar som arbetsgivaren innehållit för att betala till Skatteverket som arbetstagarens preliminära skatt. Det är först genom att den avdragna skatten redovisas på den kontrolluppgift som avser arbetstagaren som Skatteverket har möjlighet att tillgodoräkna arbetstagaren skattebeloppet. För arbetstagaren kan det därför under inkomståret råda en viss osäkerhet om han kommer att gottskrivas avdraget. För att i viss mån skydda den anställde finns det en bestämmelse som säger att den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp (10 kap. 19 § första stycket SFL).

### Lönespecifikation

Bestämmelsen innebär att arbetsgivare ska lämna någon form av lönespecifikation vid varje lönetillfälle. Om den anställde konstaterar, vanligen när han får inkomstdeklarationen, att han inte blivit tillgodoräknad skatteavdraget, kan han genom att lämna en s.k. skattereklamation till sitt skattekontor påkalla utredning (se om skattereklamationer i avsnitt 10.11.3). Lönespecifikationer utgör därvid ett starkt bevis för att utbetalaren gjort skatteavdrag. Här bortses från fall där det råder intressegemenskap mellan arbetstagaren och arbetsgivaren.

### Undantag

Det finns vissa undantag från arbetsgivares skyldighet att vid varje utbetalningstillfälle lämna besked om skatteavdragets storlek (10 kap. 19 § andra stycket SFL). Skatteverket får besluta om undantag från skyldigheten i de fall avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället. Det gäller om beslutet inte medför väsentlig olägenhet för den skattskyldige. Undantaget avses främst gälla pensionsutbetalare som betalar ut belopp som oftast är detsamma varje månad under ett kalenderår. Det är då tillräckligt att utbetalaren vid första utbetalningstillfället under året lämnar uppgift om skatteavdraget. Uppgift behöver då inte lämnas följande månader så länge ingen förändring sker.

### 10.8.1 Skatteavdrag i utländsk valuta

Det kan förekomma att arbetsgivare betalar ut lön i annan valuta, t.ex. i euro. Detta kan medföra vissa problem vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och i samband med redovisningen i arbetsgivardeklaration och på



kontrolluppgift. I SFL finns inte bestämmelser motsvarande dem i SBL om skatteavdrag i utländsk valuta utan har i stället tagits med i SFF. Skälet till det är enligt regeringen att sådana bestämmelser har karaktären av verkställighetsföreskrift och därför kan ges i förordning.

Den som betalar ut ersättning för arbete i utländsk valuta ska på beskedet till mottagaren lämna uppgift om skatteavdragets belopp i den utländska valutan. Det gäller dock bara om skatteavdraget har beräknats på ersättning som har räknats om enligt en annan valutakurs än kursen vid utbetalningstillfället. I sådana fall ska utbetalaren räkna om skatteavdraget till svenska kronor enligt kursen vid utbetalningstidpunkten (3 kap. 3 och 4 §§ SFF).

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

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

Antag att ett företag hanterar sina löner fem dagar före löneutbetalningstillfället och att de gör sina löneutbetalningar i euro. Valutakursen på lönehanteringsdagen är 8 kr per euro och på löneutbetalningsdagen 10 kr per euro. Företaget skall betala ut lön med 1 250 euro. Detta belopp måste räknas om till svenska kronor enligt kursen på lönehanteringsdagen för att skatteavdraget skall kunna beräknas. På den till kronor omräknade ersättningen ( $1\,250 \text{ euro} \times 8 = 10\,000 \text{ kr}$ ) beräknas skatteavdraget till 3 000 kr.

Eftersom lönen utbetalas i euro och skatteavdraget beräknats på lön omräknad till kronor enligt en annan valutakurs än utbetalningsdagens kurs, skall uppgift om avdragen skatt anges i euro på lönebeskedet. Skatte-

### Valutakurs utbetalningsdagen

avdraget på 3 000 kr motsvarar 375 euro (3 000 kr / 8). På lönebeskedet redovisas således lön 1 250 euro och avdragen skatt 375 euro.

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

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

Arbetsgivaravgifterna beräknas på underlaget 12 500 kr.

## 10.9 Återbetalning av skatteavdrag

Om arbetsgivaren gjort ett större skatteavdrag än det han varit skyldig att göra, ska han skyndsamt återbetala beloppet till den för vars räkning skatteavdraget gjorts. Den som erhåller återbetalningen ska lämna kvitto på beloppet. En förutsättning för att det för höga avdraget ska kunna återbetalas till arbetstagaren är att arbetsgivaren ännu inte har betalat in beloppet till Skatteverket (10 kap. 20 § första stycket SFL).

Situationer där återbetalning av skatteavdrag kan bli aktuella är när arbetsgivaren gjort avdrag enligt skattetabellen trots att arbetstagaren fått ett beslut om ändrad beräkning som arbetsgivaren inte hunnit följa eller av misstag inte beaktat. Ett annat tänkbart fall är när en anställd inte har visat upp ett beslut om preliminär A-skatt trots att utbetalaren begärt det och denne därför är skyldig att göra ett förhöjt skatteavdrag enligt bestämmelsen i 11 kap. 21 § SFL (jfr avsnitt 11.4.4). Om den anställda därefter visar upp ett beslut om preliminär A-skatt eller arbetsgivaren har fått besked från Skatteverket om vilken tabell som gäller för den anställda, ska arbetsgivaren återbetala det för höga skatteavdraget till arbetstagaren.

## 10.10 Föreläggande att göra skatteavdrag eller lämna uppgift om skatteavdrag

Skatteverket får förelägga den som inte gör skatteavdrag eller inte lämnar uppgift till mottagaren om skatteavdragets belopp, lönespecifikation eller liknande att fullgöra skyldigheten (10 kap. 21 § SFL).

## 10.11 Redovisning, betalning och gottskrivning av skatteavdrag

### 10.11.1 Redovisning och betalning

Skatteavdrag görs löpande under inkomståret vid varje tillfälle då utbetalning sker av sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras (10 kap. 2 § SFL). Avdragen skatt ska tillsammans med de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen redovisas till Skatteverket månaden efter ersättningen utgavs och skatteavdraget verkställdes. Redovisningen görs i en arbetsgivardeklaration, som lämnas varje månad enligt bestämmelserna i 26 kap. SFL.

#### Rätt redovisningsmånad

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

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

### 10.11.2 Kontrolluppgift – lön m.m.

Det är kontrolluppgiften som i praktiken avgör vilket skatteavdrag som kommer att tillgodoräknas den skattskyldige. Sedan den slutliga skatten bestämts ska Skatteverket göra en

avstämning av skattekontot, den årliga avstämningen. Innan avstämningen görs ska verket från den slutliga skatten göra avdrag för bl.a. avdragen A-skatt (56 kap. 9 § SFL). Uppgiften om den avdragna skatten hämtas från kontrolluppgiften. Regelverket kring lämnande av kontrolluppgifter och vilka uppgifter som ska redovisas i kontrolluppgift behandlas i avsnitt 15.

### **10.11.3 Skattereklamationer**

I de fall kontrolluppgift saknas kommer eventuellt avdragen skatt inte att gottskrivas den anställde såvida inte särskilda utredningsåtgärder vidtas. Det är en vanlig arbetsuppgift för skattekontoren att utreda s.k. skattereklamationer. Detta inträffar när den som vidkänts skatteavdrag inte får någon kontrolluppgift när den normalt ska komma. I vart fall när den skattskyldige erhåller sin inkomstdeklaration, där inkomster och skatteavdrag från olika arbetsgivare är förtecknade, konstaterar den skattskyldige att han inte gottskrivits skattebelopp. Arbetsgivare som under inkomståret försatts i konkurs underlåter i många fall att fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Vid en skattereklamation utreds frågan av det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad om skatteavdrag verkställts och med vilka belopp. Den anställdes lönespecifikationer är här av stor vikt. Arbetsgivare är enligt 10 kap. 19 § SFL skyldiga att vid varje tillfälle som ersättning för arbete betalas ut lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Även uppgifter som kan hämtas från arbetsgivarens bokföring har stor betydelse vid utredningen av en skattereklamation. Vid utredningen görs skillnad på det fallet att den anställde haft företagsledande funktioner och därför haft möjlighet att påverka företagets redovisningar och betalningar respektive det fallet att det är en anställd utan sådant inflytande. I det senare fallet ställs beviskravet lägre vad gäller frågan om skatteavdrag gjorts med de påstådda beloppen.

### **10.11.4 Vägrad gottskrivning**

Den anställde ska som nämnts ovan i regel gottskrivas det skattebelopp som angivits på kontrolluppgiften. Gottskrivning ska göras även om arbetsgivaren inte redovisat i arbetsgivardeklaration eller inte betalat in den avdragna skatten (jfr 56 kap. 9 § 2 SFL). Denna regel har dock undantag. I RÅ 1987 ref. 83 prövades frågan om en delägare i ett fåmansföretag skulle gottskrivas det på kontrolluppgiften angivna skattebeloppet trots att bolaget vare sig hade redovisat eller betalat

någon preliminärskatt för delägaren. HFD, som fann att delägaren inte skulle gottskrivas beloppet uttalade följande.

”Frågan i målet är vilka krav som skall ställas på bevisningen om att skatt innehållits, då arbetsgivaren är ett fåmansföretag, i vilket den anställda har ett bestämmande inflytande. En anställd som har ett dylikt inflytande i ett fåmansföretag, får normalt antagas ha goda möjligheter att påverka löneuttag och skatteinbetalningar som företaget gör samt fullgörandet av företaget åvilande redovisnings- och uppgiftsskyldighet enligt skatte- och uppbördsförfattningarna. Stränga krav måste därför ställas på bevisningen om att skatteavdrag blivit verkställt för en sådan anställd. När arbetsgivaren varken enligt 55 § uppbördslagen i dess dåvarande lydelse har redovisat något skattebelopp som innehållet eller betalat detta, kan inte enbart den omständigheten att arbetsgivaren i kontrolluppgift till ledning för den anställdes taxering tagit upp beloppet som avdrag för preliminär skatt, anses utgöra bevis för att sådant avdrag verkligen verkställts.”

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