

Lagrådsremiss

Vissa frågor om avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter och skattereduktion för allmän pensionsavgift

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 30 augusti 2018

Magdalena Andersson

Ingrid Björnsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller två separata förslag. Det första förslaget rör allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialavgifter som betalas i överensstämmelse med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetsystemen. Kravet i inkomstskattelagen (1999:1229) på att en person ska omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet för att få göra avdraget tas bort. Det förtydligas vidare att även avgifter som betalats i överensstämmelse med rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ska vara avdragsgilla.

Det andra förslaget i lagrådsremissen rör skattereduktionen för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete och innebär att skattereduktion endast ska göras för betald allmän pensionsavgift.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning	6
4	Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter	6
4.1	Bakgrund och gällande rätt.....	6
4.2	Kravet på att omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet tas bort	7
4.3	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	8
5	Skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete.....	9
5.1	Bakgrund och gällande rätt.....	9
5.2	Skattereduktion endast för betald allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete	11
5.3	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	12
6	Konsekvenser	13
6.1	Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter	13
6.2	Skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete.....	13
7	Författningskommentarer.....	16
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	16
Bilaga 1	Sammanfattning av Skatteverkets promemoria.....	18
Bilaga 2	Lagförslag i Skatteverkets promemoria.....	19
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	21

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs att 62 kap. 6 § och 67 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

62 kap.

6 §²

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

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

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

– *i överensstämmelse med* den konvention som avses i lagen (2013:134) om nordisk konvention om social trygghet, *eller*

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

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

2. den skattskyldige enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna *i överensstämmelse med*

– den konvention som avses i lagen (2013:134) om nordisk konvention om social trygghet,

– *rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, eller*

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2013:135.

67 kap.

4 §³

Skattereduktion ska göras för allmän pensionsavgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift som avser beskattningsåret.

För den som har sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 59 kap. socialförsäkringsbalken (2010:110) och själv ska betala allmän pensionsavgift, krävs för rätt till skattereduktion att allmän pensionsavgift har betalats inom den tid som anges i 62 kap. 17 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

³ Senaste lydelse 2009:197.

3 Ärendet och dess beredning

Inför budgetpropositionen för 2019 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering och lagrådsgranskning. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2019, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

Skatteverket har utarbetat en promemoria med förslag som rör dels allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter, dels skattereduktion för allmän pensionsavgift. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Skatteverkets promemoria har remissbehandlats. En företeckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2018/00425/S1).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians bägge förslag.

4 Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter

4.1 Bakgrund och gällande rätt

Nationell rätt

I 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, anges att allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp som intäkt under beskattningsåret i Sverige och den skattskyldige enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna i överensstämmelse med lagen (2013:134) om nordisk konvention om social trygghet, nedan den nordiska socialförsäkringskonventionen, eller till följd av att den skattskyldige enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen, nedan förordning 883/2004, ska omfattas av ett annat lands lagstiftning om social trygghet.

Tidigare fanns det i 62 kap. 6 § IL också ett krav för rätt till avdrag att den skattskyldige hade betalat avgiften på grund av utfört arbete. Detta fick till följd att obligatoriska socialförsäkringsavgifter som togs ut på t.ex. pension inte ansågs avdragsgilla enligt ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2006 ref. 55). Orsaken var att domstolen tolkat regleringen som att avgift på pension inte är en sådan avgift som betalas på grund av utfört arbete. Den 1 januari 2013 gjordes en ändring i 62 kap. 6 § första stycket 2 IL som innebar att kravet på arbete togs bort. Avsikten med lagändringen 2013 var att även pensionärer skulle kunna få allmänt avdrag för socialförsäkringsavgifter som de betalat i en annan medlemsstat (jfr prop. 2012/13:18).

Sedan 2013 ska således allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter göras även för sådana avgifter som tagits ut på

pension i överensstämmelse med antingen den nordiska socialförsäkringskonventionen eller förordning 883/2004. För att rätt till avdrag ska föreligga för avgifter som tagits ut enligt förordning 883/2004 ställs dock – till skillnad mot när avdrag får göras enligt nordiska socialförsäkringskonventionen – krav på att personen ska omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet enligt den förordningen.

Unionsrätt

Förordning 883/2004 gäller för medborgare i EU:s medlemsstater, de tre EES-länderna Norge, Island och Liechtenstein samt Schweiz. Dessa länder benämns fortsättningsvis medlemsstater, vilket är det uttryck som används i förordningen. Personer som inte är bosatta i en medlemsstat kallas ofta för tredjelandsmedborgare. Sedan den 1 januari 2011 gäller förordningen också för tredjelandsmedborgare som lagligen vistas i en medlemsstat. För tid före den 1 januari 2011 tillämpas rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, nedan förordning 1408/71, för tredjelandsmedborgare i EU:s medlemsstater med undantag för Danmark. I förhållande till Danmark och EES-länderna Norge och Island gäller för tredjelandsmedborgare den nordiska socialförsäkringskonventionen.

Enligt förordning 883/2004 ska en person omfattas av endast en medlemsstats lagstiftning. I artikel 11.3 regleras vilken medlemsstats lagstiftning en person ska omfattas av. En person som varken är anställd, bedriver verksamhet som egenföretagare, är offentligt anställd, får arbetslöshetsersättning eller är inkallad/återinkallad i militär eller civil tjänstgöring, ska omfattas av lagstiftningen där denne är bosatt utan att det påverkar tillämpningen av andra bestämmelser i förordningen enligt vilken en sådan person har rätt till förmåner enligt lagstiftningen i en eller flera medlemsstater (artikel 11.3 e). I vissa fall kan en medlemsstat som ger ut pension till en person bosatt i Sverige vara skyldig att betala kostnaderna för de vårdförmåner som Sverige tillhandahåller till personen (avsnitt 2, artikel 23–30 i förordningen). En sådan skyldighet kan medföra att den utbetalande medlemsstaten debiterar en avgift på pension.

4.2 Kravet på att omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet tas bort

Regeringens förslag: Kravet på att personen ska omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet för att få göra avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som betalats i överensstämmelse med förordning 883/2004 tas bort. Det förtydligas att också avgifter som betalats i överensstämmelse med förordning 1408/71 ska vara avdragsgilla.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringen.

Remissinstanserna: Alla remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget eller har angett att de inte har några synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Avsikten med den lagändring som gjordes den 1 januari 2013 var att även pensionärer skulle kunna få allmänt avdrag för socialförsäkringsavgifter som de betalat i en annan medlemsstat. Till skillnad mot när avdrag får göras för avgifter enligt den nordiska socialförsäkringskonventionen ställs dock i dag i lagtexten krav på att personen ska omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet enligt förordning 883/2004 för att rätt till avdrag för avgifter enligt den förordningen ska föreligga. Detta har fått till följd att pensionärer som är bosatta i Sverige och därför omfattas av svensk socialförsäkring inte har rätt till avdrag för socialförsäkringsavgifter som de enligt förordningen är tvungna att betala på pensioner som de får utbetalade från en annan medlemsstat.

Mot bakgrund av ovanstående anser regeringen att formuleringen i 62 kap. 6 § IL som gäller förordning 883/2004 bör ändras så att kravet på att omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet tas bort. Det kan noteras att den nu gällande bestämmelsen om allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsersättningar redan tillämpas på detta sätt, se Skatteverkets ställningstagande den 25 november 2016 (dnr 131 506966-16/111).

Socialförsäkringsavgifter kan fortfarande debiteras enligt förordning 1408/71. I enlighet med Skatteverkets förslag bör därför paragrafen även kompletteras så att avgifter som betalats i överensstämmelse med förordning 1408/71 också ska vara avdragsgilla.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 62 kap. 6 § IL.

4.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringen.

Remissinstanserna: Inga synpunkter har inkommit.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att den föreslagna regeln kan träda i kraft så snart som möjligt. Regeln bör träda i kraft vid ett årsskifte. Regeln föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018. Det finns inte behov av övergångsbestämmelser, bl.a. eftersom Skatteverket sedan tidigare tillämpar bestämmelsen i enlighet med förslaget.

5 Skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete

5.1 Bakgrund och gällande rätt

Allmän pensionsavgift

År 1994 infördes regler om pensionsavgift. Avgiften skulle betalas av alla löntagare och andra personer med pensionsgrundande inkomst (prop. 1994/95:41). År 1998 slogs den allmänna sjukförsäkringsavgiften och pensionsavgiften samman till en allmän pensionsavgift.

Bestämmelserna om allmän pensionsavgift finns i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, förkortad APL. Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift och används för att finansiera den allmänna pensionen. Avgiften betalas av alla som är obegränsat skattskyldiga och som omfattas av svensk socialförsäkring. Avgiften beräknas dels på inkomst av anställning, dels på inkomst av annat förvärvsarbete om den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt inkomstskattelagen.

Avgiftsunderlaget fastställs för varje år av Skatteverket i beslutet om slutlig skatt. Som en följd av det kommer endast inkomster som beskattas enligt inkomstskattelagen vara underlag för allmän pensionsavgift (5 § APL). På avgiftsunderlaget ska allmän pensionsavgift betalas med 7 procent (2 § APL).

Vad gäller lön och andra ersättningar som utgör inkomst av anställning svarar arbetsgivaren för att preliminär inbetalning görs av allmän pensionsavgift. När det gäller inkomst av annat förvärvsarbete svarar den som har inkomsten för att inbetalning görs av allmän pensionsavgift som belöper på sådan inkomst. I skattetabellerna ingår allmän pensionsavgift.

Skattereduktion för allmän pensionsavgift

Allmän pensionsavgift var tidigare avdragsgill. Med början inkomståret 2000 inleddes dock en reform som innebar att avdraget successivt skulle omvandlas till en skattereduktion. En skattereduktion innebär ett avdrag från den skatt som ska betalas.

Skattereduktion för allmän pensionsavgift regleras i 67 kap. 4 § IL. Reglerna innebär att skattereduktion ska göras för allmän pensionsavgift enligt APL som avser beskattningsåret.

Skattereduktion för allmän pensionsavgift beräknas i dag utifrån den debiterade avgiften, som är en summa av avgifterna för dels anställning, dels annat förvärvsarbete. Såväl avdrag för allmän pensionsavgift som skattereduktion för allmän pensionsavgift får göras för den debiterade avgiften oavsett om avgiften betalats eller inte.

Pensionsgrundande inkomst och avdrag för allmän pensionsavgift

När den försäkrades pensionsgrundande inkomst av anställning respektive av annat förvärvsarbete beräknas ska avdrag göras för debiterad allmän

pensionsavgift i enlighet med 59 kap. 36 och 37 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110), förkortad SFB. Av förarbetena framgår bl.a. följande. Till grund för avräkningen ska ligga den slutligt debiterade allmänna pensionsavgiften, oavsett om denna betalas eller inte. I annat fall skulle avgiftsuppbörden inverka på den pensionsrätt som tillgodoräknas. Vid beräkning av avdrag för avgiften ska hänsyn inte tas till ändrad avgiftsdebitering på grund av bristande betalning. Det är alltid den avgift som rätteligen ska betalas som ska dras av (prop. 1997/98:151 s. 196 f. och 671 f.).

Pensionsrätt och betalning av allmän pensionsavgift

Inkomst av annat förvärvsarbete

I 61 kap. 9 § SFB regleras hur obetald allmän pensionsavgift påverkar pensionsrätt och pensionspoäng vid inkomst av annat förvärvsarbete. För att en försäkrad ska tillgodoräknas full pensionsrätt på pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete för ett år måste hela ålderspensionsavgiften enligt socialavgiftslagen (2000:980) och hela den allmänna pensionsavgiften enligt APL för inkomsten vara betald. Om dessa avgifter inte helt betalats inom den tid som anges i 62 kap. 17 och 18 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, gäller följande. Pensionsrätt ska beräknas endast på så stor andel av den pensionsgrundande inkomst som härrör från inkomster av annat förvärvsarbete som motsvarar den andel av årets avgifter som betalats inom föreskriven tid (61 kap. 9 § SFB).

Vid beräkning av pensionsrätt och pensionspoäng enligt 61 kap. SFB, anses den ålderspensionsavgift och allmänna pensionsavgift som den fysiska personen ska betala själv vara helt betald om betald preliminär skatt är minst lika stor som den slutliga skatten (62 kap. 17 § första stycket SFL). Om den betalda preliminära skatten understiger den slutliga skatten, anses så stor del av det betalda beloppet avse avgifter som motsvarar avgifternas andel av den slutliga skatten. Samtliga betalningar som görs under beskattningsåret och fram till den dag då beslut om slutlig skatt fattas ska beaktas (62 kap. 17 § andra stycket SFL). Belopp som betalas senare, men före utgången av juni månad andra året efter beskattningsåret, anses som betalning av obetalda avgifter till samma kvotdel som de obetalda avgifterna utgör av den fysiska personens sammanlagda skuld vid den tidpunkt då betalningen görs. Detsamma gäller om avgifterna beslutas på annat sätt än genom ett beslut om slutlig skatt, dock bara i fråga om belopp som betalas före utgången av den fjärde månaden efter den månad då skatten beslutades (62 kap. 17 § tredje stycket SFL). Avgifter som inte har betalats inom den tid som sägs i tredje stycket tas inte ut (62 kap. 17 § fjärde stycket SFL).

Vid inkomst av annat förvärvsarbete fattar Skatteverket beslut om att inte ta ut obetald allmän pensionsavgift och eventuell skuld på skattekontot ska minskas med det belopp som motsvarar obetald avgift. Denna del av avgiften ger inte heller någon pensionsförmån.

Inkomst av anställning

Vid inkomst av anställning görs ingen beräkning av hur stor del av allmän pensionsavgift som anses vara betald. Skatteverket fattar inte heller beslut om obetald allmän pensionsavgift. Pensionsrätten påverkas inte heller om det finns obetald allmän pensionsavgift.

5.2 Skattereduktion endast för betald allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete

Regeringens förslag: Skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete ska endast göras för betald allmän pensionsavgift.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Pensionsmyndigheten* tillstyrker förslaget men förordar att frågan om kopplingen mellan den allmänna pensionsavgiften och skattereduktionen för allmän pensionsavgift blir föremål för en fördjupad och bred analys. *Företagarna*, som ansluter sig till *Svenskt Näringslivs* synpunkter, har inget att erinra mot förslaget i sig men ifrågasätter om den valda metoden är den mest lämpliga. *Regelrådet* anser att redogörelsen för alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd får anses vara tillräcklig givet förutsättningarna i ärendet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 67 kap. 4 § IL ska skattereduktion göras för allmän pensionsavgift enligt APL som avser beskattningsåret. Av föregående avsnitt framgår att vid inkomst av annat förvärvsarbete svarar den som har inkomsten för att inbetalning görs av allmän pensionsavgift. Vidare framgår att Skatteverket fattar beslut om att inte ta ut obetald allmän pensionsavgift och att eventuell skuld på skattekontot ska minskas med det belopp som motsvarar obetald avgift. Denna del av avgiften ger inte någon pensionsförmån men skattereduktion för allmän pensionsavgift kvarstår dock oförändrad. Vid inkomst av anställning svarar däremot arbetsgivaren för att preliminär inbetalning görs av allmän pensionsavgift och varken pensionsrätt eller eventuell skatteskuld påverkas av obetald allmän pensionsavgift.

Regeln avseende skattereduktion tillämpas alltså i dag på så sätt att skattereduktion görs även om allmän pensionsavgift inte har betalats. Detta innebär att personer med inkomst av annat förvärvsarbete och som inte har betalat den debiterade allmänna pensionsavgiften får en skattefördel jämfört med de som betalar den debiterade allmänna pensionsavgiften.

Vad som ska gälla avseende skattereduktion för allmän pensionsavgift i en situation med obetald avgift har inte behandlats varken i lagtext eller i förarbetena till införandet av reglerna om skattereduktion. Den skattefördel som i dag uppkommer för den som har inkomst av annat förvärvsarbete och som inte har betalat den allmänna pensionsavgiften är dock enligt regeringen en icke önskvärd effekt. Mot denna bakgrund anser

regeringen i likhet med vad som anges i Skatteverkets promemoria att reglerna om skattereduktion bör ändras på så sätt att skattereduktion vid inkomst av annat förvärvsarbete endast ska göras för betald avgift. Eftersom varken pensionsrätten eller eventuell skatteskuld påverkas av obetald allmän pensionsavgift när det gäller inkomst av anställning bör skattereduktionen i den situationen kvarstå oförändrad.

Vad *Pensionsmyndigheten* har anfört om behovet av en fördjupad och bred analys av kopplingen mellan allmän pensionsavgift och skattereduktionen för allmän pensionsavgift ligger utanför detta lagstiftningsprojekt. Av samma skäl, och med beaktande av att Regelrådet angett att redovisningen av alternativa lösningar får anses vara tillräcklig, anser regeringen att det inte heller finns anledning att ytterligare behandla *Svensk Näringslivs* synpunkt om val av metod.

Att anmärka är även att det framgår av förarbetena som rör införandet av skattereduktion att reformen är väl förenlig med pensionsuppgörelsen eftersom den varken påverkar allmän pensionsavgift eller intjänad pensionsrätt (prop. 1999/2000:1 del 1 s.188–192). Reglerna om skattereduktion är inte en del av pensionsuppgörelsen. En ändring av reglerna om skattereduktion skulle således inte påverka nämnda uppgörelse.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 67 kap. 4 § IL.

5.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringen träder i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringen.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har haft några synpunkter på förslaget i promemorian.

Skälen för regeringens förslag: Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. Den nya lydelsen ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Förslaget innebär att den skattefördel som en person med inkomst av annat förvärvsarbete i dag har vid obetald allmän pensionsavgift tas bort. Mot bakgrund av detta syfte, och med beaktande av de frister som finns för inbetalning av allmän pensionsavgift som redogjorts för ovan, finns det inte anledning att överväga övergångsbestämmelser.

6 Konsekvenser

6.1 Allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter

Offentligfinansiella effekter

Den nu gällande bestämmelsen om allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter tillämpas redan av Skatteverket på det sätt som föreslås i denna lagrådsremiss, se Skatteverkets ställningstagande den 25 november 2016 (dnr 131 506966-16/111). Lagförslaget bedöms därför inte medföra några offentligfinansiella effekter.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket har i sin promemoria som ligger till grund för denna lagrådsremiss bedömt att förslaget endast får marginell effekt för myndigheten och att eventuella ekonomiska konsekvenser för Skatteverket kan hanteras inom befintliga anslagsramar. Regeringen ansluter sig till Skatteverkets uppfattning i denna del.

Vad gäller konsekvenserna för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan noteras att varken Förvaltningsrätterna i Stockholm och Malmö eller Domstolsverket har haft synpunkter på bedömningen i promemorian vad gäller att förslaget inte bedöms ha någon nämnbar effekt för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Regeringen anser därför att eventuella kostnader för berörda myndigheter kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Övrigt

Bland annat mot bakgrund av att förslaget inte påverkar tillämpningen av nu gällande bestämmelser delar regeringen även Skatteverkets bedömning att förslaget inte har några konsekvenser vad gäller brottsförebyggande aspekter, jämställdhet mellan kvinnor och män, möjligheten att nå de integrationspolitiska målen, miljöaspekter, EU-aspekter, det kommunala självstyret, samt för sysselsättning och offentlig verksamhet i olika delar av landet.

6.2 Skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete

Offentligfinansiella effekter

Enligt Skatteverkets uppgifter för beskattningsåret 2015 hade knappt 7 000 personer med inkomst av annat förvärvsarbete obetald allmän pensionsavgift till ett sammanlagt belopp av 38 miljoner kronor. Skattereduktion har gjorts även för obetald allmän pensionsavgift. Om lagstiftningen ändras så att skattereduktion inte görs när allmän pensionsavgift förblir obetald kan statens intäkter förväntas öka med 38 miljoner kronor per år.

Effekter för enskilda och företag

Förslaget kommer att påverka enskilda näringsidkare med inkomst av annat förvärvsarbete som har obetald allmän pensionsavgift. Det finns runt en miljon enskilda näringsidkare med inkomst av annat förvärvsarbete, varav knappt 7 000 hade obetald allmän pensionsavgift (beskattningsåret 2015). Näringsverksamheterna finns inom olika branscher. *Regelrådet* efterfrågar en redovisning avseende berörda företags storlek. Förslaget berör företagen indirekt via beskattningen av enskilda näringsidkares inkomst av annat förvärvsarbete. Av de personer som, baserat på uppgifterna för 2015, uppskattas beröras hade så gott som alla enmans- eller mikroföretag. Endast 14 procent hade anställda i näringsverksamheten. Av verksamheterna hade nästan alla en omsättning under 20 miljoner kronor. Medianomsättningen uppgick till drygt 125 000 kronor. Knappt hälften av de berörda näringsidkarna hade också inkomster från annan anställning. Någon särskild hänsyn till små företag bedöms inte behöva göras mot bakgrund av att syftet med förslaget är att ta bort den skattefordel som en person med inkomst av annat förvärvsarbete i dag har vid obetald allmän pensionsavgift. Den föreslagna ändringen kommer inte innebära någon ökad tidsåtgång eller medföra några administrativa kostnader för de berörda företagen. Den som har inkomst av annat förvärvsarbete och inte har betalat allmän pensionsavgift kommer dock att få en lägre skattereduktion jämfört med i dag. Minskningen av skattereduktionen kommer att motsvara den obetalda allmänna pensionsavgiften. För beskattningsåret 2015 hade skattereduktionen varit ca 5 400 kronor lägre i genomsnitt.

Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män

Både kvinnor och män som är enskilda näringsidkare med inkomst av annat förvärvsarbete och har obetald allmän pensionsavgift kommer enligt förslaget att få minskad skattereduktion. Av de med obetald allmän pensionsavgift beskattningsåret 2015 var 23 procent kvinnor och 77 procent män. Kvinnor hade i genomsnitt 4 600 kronor i obetald allmän pensionsavgift medan männen hade 5 700 kronor i genomsnitt. Förslaget kommer således att påverka män, både till antal och ekonomiskt, i större utsträckning än kvinnor. Detta kan bidra till ökad ekonomisk jämställdhet mellan kvinnor och män. Eftersom förslaget rör relativt få personer så bedöms det emellertid inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män i någon större utsträckning.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket

Förslaget kommer att medföra initiala merkostnader och vissa löpande kostnader för Skatteverket. En stor del av de initiala kostnaderna kommer att bestå av systemanpassningar samt intern information om ändrad hantering av ärenden om obetald pensionsavgift. Förslaget medför utöver ändring av skattereduktion för allmän pensionsavgift även ändring av beräkning av övriga skattereduktioner på grund av den avräkningsordning som gäller för skattereduktioner samt avräkning av utländsk skatt.

Ändringarna måste anpassas så att beräkningen av pensionsgrundande inkomst inte påverkas i dessa fall.

Förslaget innebär vidare förändringar av Skatteverkets omräkningsfunktion samt skatteberäkningsfunktion vid hantering av ärenden om obetald pensionsavgift. De initiala kostnaderna för dessa tjänster beräknas till 900 000 kronor. Större delen av dessa kostnader kommer att belasta 2019 års budget. Kostnader för anpassningar av övrigt it-stöd beräknas till 1 600 000 kronor. Kostnader för intern information beräknas uppgå till 100 000 kronor. Skatteverkets totala initiala kostnader med anledning av förslaget beräknas alltså till sammanlagt 2 600 000 kronor.

Antalet ärenden uppgår till ca 7 000 stycken per år. Kostnaden enligt nuvarande hantering uppgår till 820 000 kronor och kan hanteras såsom en enklare arbetsuppgift. Förslaget innebär att handläggningen av ärendena blir mer kvalificerad vilket innebär att den totala löpande kostnaden beräknas uppgå till 1 680 000 kronor. Skatteverkets ökade löpande kostnader med anledning av förslaget har beräknats till sammanlagt 860 000 kronor per år. Hanteringen blir mer kvalificerad eftersom Skatteverket då behöver beakta andra skatteeffekter såsom avräkning av utländsk skatt, påförda skattetillägg, påverkan på andra skattereduktioner t.ex. rot- och rutavdrag m.m. I flera fall kräver detta manuella skatteberäkningar.

Regeringen anser att de tillkommande utgifterna för Skatteverket som redovisats kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Svenskt Näringsliv och *Företagarna* anmärker i sina remissvar att ett beslut om nedsättning av gjord skattereduktion för tidigare år riskerar att orsaka bl.a. ett ökat antal omprövningar hos Skatteverket och överklaganden till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Regeringen noterar att varken Skatteverket, de förvaltningsrätter som besvarat remissen med Skatteverkets promemoria eller Domstolsverket har uttryckt liknande farhågor. Vad *Svenskt Näringsliv* och *Företagarna* har anfört föranleder mot den bakgrunden inte regeringen att göra någon annan bedömning än den som gjorts i Skatteverkets promemoria.

Effekter för Pensionsmyndigheten

Skatteverket har i sin promemoria bedömt att förslaget inte påverkar aviseringen av pensionsgrundande inkomst och obetald pensionsavgift till Pensionsmyndigheten och därmed inte heller beräkning av pensionsrätt för personer med obetald pensionsavgift hos dem. Pensionsmyndigheten har inte lämnat någon synpunkt på denna bedömning i sitt remissvar. Regeringen finner därför inte anledning att frångå Skatteverkets bedömning.

Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget kan komma att innebära en viss ökning av antalet mål i allmän förvaltningsdomstol eftersom enskilda kan komma att överklaga omprövningsbeslut där skattereduktion satts ned. Under beskattningsåret 2015 hade 7 000 enskilda näringsidkare obetald allmän pensionsavgift. Hur många av dessa som skulle komma att överklaga beslut om skattereduktion är svårt att beräkna. Ett mål om beräkning av skattereduktion borde anses vara mål av enklare slag. Med hänsyn till att

det rör sig om ett begränsat antal beslut som skulle kunna komma att överklagas samt de eventuella målens art har Skatteverket bedömt att förslaget inte påverkar de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning. Det har inte framkommit anledning för regeringen att frågå den bedömningen. Regeringen anser därför att eventuella kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Övrigt

Regeringen ansluter sig till Skatteverkets bedömning att förslaget inte har några konsekvenser vad gäller brottsförebyggande aspekter, möjligheten att nå de integrationspolitiska målen, miljöaspekter, EU-aspekter, det kommunala självstyret, samt för sysselsättning och offentlig verksamhet i olika delar av landet. *Svenskt Näringsliv* anför i sitt remissvar att det är nödvändigt med informationsinsatser till de skattskyldiga som berörs av förslaget. Regeringen anser emellertid att det inte krävs några särskilda insatser utöver de sedvanliga mot bakgrund av förslagets natur och syfte.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

62 kap.

6 §

Av paragrafen framgår under vilka förutsättningar allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter.

I *första stycket andra punkten* införs en ny andra strecksats som innebär att även utländska socialförsäkringsavgifter som har betalats i överensstämmelse med rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ska vara avdragsgilla.

Den nya tredje strecksatsen motsvarar delvis den tidigare andra strecksatsen. Ändringarna innebär att kravet på att den skattskyldige ska omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning om social trygghet ersätts med att de utländska socialförsäkringsavgifterna har betalats i överensstämmelse med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

67 kap.

4 §

Av *första stycket* framgår att skattereduktion ska göras för allmän pensionsavgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift som avser beskattningsåret.

Andra stycket är nytt. Av det framgår att för den som har sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 59 kap. socialförsäkringsbalken (2010:110) och själv ska betala allmän pensionsavgift, krävs för rätt till skattereduktion att allmän pensionsavgift har betalats inom den tid som anges i 62 kap. 17 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Av 59 kap. socialförsäkringsbalken framgår vad som avses med inkomst av annat förvärvsarbete, exempelvis uppräknas inkomst av en sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) utgör aktiv näringsverksamhet. Om den fysiska personen själv ska betala allmän pensionsavgift krävs för rätt till skattereduktion att allmän pensionsavgift har betalats inom den tid som anges i 62 kap. 17 § tredje stycket SFL. Det innebär att den som har inkomst av annat förvärvsarbete och inte har betalat allmän pensionsavgift inte har rätt till skattereduktion för den obetalda delen. Betalning av allmän pensionsavgift ska göras före utgången av juni månad andra året efter beskattningsåret eller, om avgifterna beslutas på annat sätt än genom ett beslut om slutlig skatt, före utgången av den fjärde månaden efter den månad då skatten beslutades. Eftersom betalning av allmän pensionsavgift inte behöver vara gjord när Skatteverket fattar beslut om slutlig skatt ska verket göra skattereduktion för debiterad allmän pensionsavgift när beslut om slutlig skatt fattas. Om det vid avstämning efter den tidpunkt då allmän pensionsavgift ska vara betald framgår att avgiften inte är betald ska Skatteverket i det omprövningsbeslut som avser beslut att inte ta ut obetald allmän pensionsavgift också besluta om att skattereduktion inte ska göras för obetald allmän pensionsavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De föreslagna bestämmelserna i 62 kap. 6 § och 67 kap. 4 § ska träda i kraft den 1 januari 2019 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3 respektive 5.3.

Sammanfattning av Skatteverkets promemoria

I promemorian föreslås att allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som ska betalas i överensstämmelse med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen eller i överensstämmelse med rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen. Den nu gällande bestämmelsen om allmänt avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsersättningar tillämpas redan på detta sätt, se Skatteverkets ställningstagande den 25 november 2016 (dnr 131 506966-16/111). Lagförslaget bedöms därför inte medföra några offentligfinansiella effekter.

I promemorian föreslås vidare att skattereduktion för allmän pensionsavgift vid inkomst av annat förvärvsarbete endast ska göras för betald allmän pensionsavgift. I dag får personer med inkomst av annat förvärvsarbete som inte betalar allmän pensionsavgift ändå skattereduktion och staten förlorar motsvarande intäkter (ca 40 miljoner kronor årligen). Förslaget innebär att den skattefördel som en person med inkomst av annat förvärvsarbete i dag har vid obetald allmän pensionsavgift tas bort.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁴ att 62 kap. 6 § och 67 kap. 4 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

62 kap.

6 §⁵

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

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

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

– *i överensstämmelse med* den konvention som avses i lagen (2013:134) om nordisk konvention om social trygghet, *eller*

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

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

2. den skattskyldige enligt slutligt fastställd debitering eller liknande ska betala avgifterna *i överensstämmelse med*

– den konvention som avses i lagen (2013:134) om nordisk konvention om social trygghet,

– *Rådets förordning (EEG) om nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen, eller*

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

67 kap.

4 §⁶

Skattereduktion ska göras för allmän pensionsavgift enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift som avser beskattningsåret.

⁴ Lagen omtryckt 2008:803.

⁵ Senaste lydelse 2013:135.

⁶ Senaste lydelse 2009:197.

För den som har sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 59 kap. socialförsäkringsbalken (2010:110) och själv ska betala allmän pensionsavgift, krävs för rätt till skattereduktion att allmän pensionsavgift har betalats inom den tid som anges i 62 kap. 17 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
 2. Bestämmelsen i 62 kap. 6 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.
 3. Bestämmelsen i 67 kap. 4 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2018.

Förteckning över remissinstanserna

Bilaga 3

Efter remiss har yttranden inkommit från Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Domstolsverket, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Statskontoret, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Regelrådet och Småföretagarnas Riksförbund.

Företagarförbundet Fria Företagare, SPF Seniorerna och Sveriges Kommuner och Landsting har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter.