Allmän arbetsgivaravgift

Av assessorn Sigvard Berglöf

Riksdagen har numera antagit de förslag som framlades i prop. 1968:77 och avsåg allmän arbetsgivaravgift. Propositionen behandlades av bevillningsutskottet i dess betänkande 1968: 44.

Den allmänna arbetsgivaravgiften är att betrakta som en integrerande del i en större reform, som i övrigt omfattar övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt. I årets finansplan erinrade chefen för finansdepartementet om verkningarna i form av skattebortfall genom denna övergång. Den skatteavlastning som näringslivet inklusive offentliga affärsverk erhåller genom att företagen befrias från allmän varuskatt på investeringsvaror m. m. beräknades därvid till ca 900 milj. kr för helt år. Genom den utvidgning av beskattningsområdet som föreslagits för mervärdeskatten i förhållande till vad som gäller allmänna varuskatten skulle enligt beräkningen detta skattebortfall bli kompenserat till viss del eller med ca 160 milj. kr. Det ytterligare behovet av skatteinkomster skulle då uppgå till ca 740 milj. kr, räknat för helt budgetår. Detta behov avses täckas genom allmänna arbetsgivaravgiften.

Den allmänna arbetsgivaravgiften skall erläggas till staten. Den utgår på företagens löneutgifter och dessutom på egenföretagarnas inkomst av sina företag. Den avgift som bygger på lönesumman skall erläggas av arbetsgivaren. Även staten och kommunerna är härvid skyldiga att erlägga avgift. Egenföretagaren svarar för den avgift som beräknas på inkomsten av hans företag (egenavgift).

Underlag för beräkning av avgiften är således i princip dels utbetalade löner och dels egenföretagarnas inkomst av rörelse och jordbruk. Avgiften utgår med 1 proc. av underlaget. För vissa redare tillämpas dock en särskild reduceringsregel.

Det är väsentligt att den *allmänna* arbetsgivaravgiften skiljs från den i 2 § förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., omnämnda arbetsgivaravgiften, vilken sistnämnda avgift omfattar arbetsgivares avgifter enligt lagen om allmän försäkring, avgift för obligatorisk försäkring i riksförsäkringsverket enligt lagen om yrkesskadeförsäkring, tilläggsavgift enligt 39 § sistnämnda lag, avgiftstillägg enligt särskilda bestämmelser och avgift enligt förordningen angående byggnadsforskningsavgift.

Arbetsgivares avgifter

Generellt kan sägas att arbetsgivare är den som har personal (arbetstagare) anställd. Arbetsgivar- och arbetstagarbegreppen förekommer även i lagen om allmän försäkring och i ett flertal andra författningar. Begreppen finns dock inte definierade vare sig i förordningen om allmän arbetsgivaravgift eller i någon annan författning. I fråga om allmän arbetsgivaravgift ansluter emellertid arbetsgivarbegreppet till vad som gäller inom sjukförsäkringen. Detta innebär att den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

praxis som utbildats beträffande sjukförsäkringen och annan socialförsäkring även skall gälla vid den allmänna arbetsgivaravgiften. Ur den praxis som tillämpas inom socialförsäkringen må här noteras följande. Kommanditdelägare som utför arbete för kommanditbolagets räkning anses i regel med avseende på detta arbete som arbetstagare i förhållande till bolaget som arbetsgivare. I övrigt hänvisas till den av riksförsäkringsverket utgivna broschyren "Vem är arbetstagare?".

Arbetsgivare — med visst undantag för redare — skall erlägga allmän arbetsgivaravgift med belopp motsvarande 1 proc. av de löner som han betalat under ett år till sina anställda. Som lön anses härvid vad arbetsgivaren lämnat kontant eller som naturaförmåner i form av kost eller bostad.

I avgiftsunderlaget medräknas således inte andra förmåner än de som anges i föregående stycke. Vidare skall i likhet med vad som gäller inom sjukförsäkringen bortses från arbetstagare vars lön under året inte uppgått till 300 kr och från arbetstagare som inte är obligatoriskt försäkrad enligt lagen om yrkesskadeförsäkring. Det sistnämnda innebär i huvudsak att avgift inte kommer att beräknas för arbetstagare som är gift med arbetsgivaren och inte heller för vissa andra anförvanter som varaktigt lever i hushållsgemenskap med arbetsgivaren och inte är placerade i sjukpenningklass enligt lagen om allmän försäkring. Med anförvanter avses de som är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svågerlag med arbetsgivaren. Med släktskap likställs därvid adoptivförhållande. Slutligen kan vid bestämmande av avgiftsunderlaget riksförsäkringsverket under vissa förutsättningar medge avdrag för kostnader i anställningen som arbetstagarna själva haft att bestrida med sina löner. Sådant medgivande kan vara generellt för viss verksamhet eller avse viss eller vissa arbetstagare. Bestämmelser härom är intagna i 4 § fjärde stycket förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., till vilken förordning förordningen om allmän arbetsgivaravgift hänvisar. Möjligheten att medge sådant kostnadsavdrag är avsedd att utnyttjas med försiktighet och främst i sådana fall då dels de ifrågavarande kostnaderna är relativt betydande (minst 1/10 av lönen) och dels tillräckliga möjligheter finns att kontrollera att inte för höga kostnader uppgivits. Som tidigare angetts skall bortses från arbetstagare vars lön under året inte uppgått till 300 kr. Härvid avses bruttolön. Om arbetstagares lön efter kostnadsavdrag kommer att understiga 300 kr, skall lönen till denne arbetstagare ändå inräknas i avgiftsunderlaget (försäkringsdomstolens dom den 7 april 1964, plenimål).

Inom sjukförsäkringen och tilläggspensioneringen kan träffas s. k. likställighetsavtal, dvs. överenskommelse om att ersättning för annat förvärvsarbete än anställning skall anses som anställningsinkomst. Ersättningen grundar därvid skyldighet för den som utbetalar den (uppdragsgivaren) att erlägga avgift till sjukförsäkring och försäkring för tilläggspension. Däremot medför inte likställighetsavtal att uppdragsgivaren i dessa fall även förpliktas erlägga allmän arbetsgivaravgift för den ersättning han utger.

Som framgått tas i vissa fall särskild hänsyn till redare vid bestämmande av allmän arbetsgivaravgift. De fall som åsyftas gäller redare med sådana arbetstagare som avses i 1 § första stycket för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

ordningen den 16 maj 1958 (nr 295) om sjömansskatt. Vid sjukförsäkringen och tilläggspensioneringen gäller beträffande dessa arbetstagare, att redarna endast betalar så stor del av den utgift som normalt uttas av arbetsgivare, som svarar mot de svenska sjömännens andel i den totala arbetsstyrkan på svenska handelsfartyg. Om fulla avgifter uttogs för samtliga anställda på sådana fartyg skulle nämligen redarna åsamkas stora kostnader som endast delvis skulle motsvaras av förmåner för sjöfolket. Avgiften till sjukförsäkringen och tilläggspensionen för år 1967 utgår normalt med resp. 2,6 proc. och 8,5 proc. under det att samma uttag för dessa redare fastställts till resp. 1,67 proc. och 5,45 proc. Bestämmelserna om denna reduktion finns i 2 § andra stycket förordningen den 18 december 1959 (nr 555) angående redares avgifter i vissa fall enligt lagen om allmän försäkring. En motsvarande reducering skall i dessa fall ske av den allmänna arbetsgivaravgiften. (Med tillämpning av de här angivna lägre procentsatserna för rederinäringen vid avgiftsuttag till sjukförsäkring och tilläggspension skulle redare erlägga allmän arbetsgivaravgift efter 0,64 procent).

Egenavgifter

Fysisk person som åtnjutit inkomst av här i riket bedriven rörelse eller inkomst av här i riket belägen jordbruksfastighet som brukas av honom skall erlägga allmän arbetsgivaravgift (egenavgift) med belopp motsvarande 1 proc. av inkomsten i den mån denna inte anses som lön och arbetsgivare således skall erlägga allmän arbetsgivaravgift för lönebeloppet. De skatterättsliga begreppen rörelse och jordbruksfastighet är vägledande för vad som avses med rörelse och jordbruksfastighet och den avgiftsskyldiges taxering till statlig inkomstskatt skall läggas till grund för beräkning av inkomsten. Full överensstämmelse råder dock inte mellan den taxerade inkomsten och underlaget för beräkning av arbetsgivaravgiften. Som framgått skall nämligen inte egenavgift erläggas för belopp som redovisas i någon av förvärvskällorna om beloppet anses som lön och arbetsgivaren skall erlägga avgift för beloppet. Så kan exempelvis vara fallet med jordbrukares inkomst av skogskörslor, som i skatterättsligt hänseende räknas som intäkt av jordbruksfastighet men i socialförsäkringen i vissa fall hänförs till inkomst av anställning. Vidare anknyter avgiftsskyldigheten med viss inskränkning till bestämmelserna om inkomst av annat förvärvsarbete vid tilläggspensioneringen enligt lagen om allmän försäkring. Detta innebär att den praxis som i detta avseende utbildats inom socialförsäkringen även skall tillämpas beträffande egenavgifter inom allmänna arbetsgivaravgiften. Som tidigare framhållits anses under vissa förhållanden kommanditdelägare i fråga om socialförsäkringen som arbetstagare. I sådana fall kommer alltså bolaget att få erlägga avgiften oavsett om kommanditdelägaren redovisar beloppet i någon av förvärvskällorna rörelse eller jordbruksfastighet (jfr. punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL). Anses inte sådan ersättning som inkomst av förvärvsarbete vid tilläggspensioneringen tas den överhuvud inte upp som pensionsgrundande inkomst. Här må pekas på följande rättsfall. En kommanditdelägare uppbar inkomst från ett kommanditbolag utan att ha deltagit i bolagets skötsel eller i övrigt utfört arbete för bolagets räkning. Den uppburna inkoms-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

ten ansågs inte utgöra inkomst av förvärvsarbete och togs således inte med vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för delägaren (försäkringsdomstolens dom den 7 september 1964). För sådan ersättning kommer därför varken kommanditbolaget eller delägaren att behöva betala allmän arbetsgivaravgift.

För jordbrukare föreligger skyldighet att erlägga egenavgift endast om han själv brukat jordbruket. För bedömande av frågan om så är fallet skall ledning hämtas i den praxis som gäller vid beräkning av pensionsgrundande inkomst. Försäkringsdomstolen har i några avgöranden tagit ställning till denna fråga. En hemmansägare upptog i sin deklaration nettointäkten av sin jordbruksfastighet till 4.246 kr. Bruttointäkten uppgick till 4.889 kr, varav 3.596 kr likvid vid leveransrotköp av virke och andra skogseffekter, 250 kr likvid för björktimmer, som hemmansägaren själv avverkat, och återstoden naturaförmåner. Försäkringsdomstolen fann att hemmansägaren med hänsyn till försäljningen av björktimret fick anses ha brukat jordbruksfastigheten (dom den 17 december 1963). En person G ägde tillsammans med sina två systrar några jordbruksfastigheter, vilka inte var utarrenderade eller upplåtna till någon viss delägare med nyttjanderätt. Syskonen ägde vardera en tredjedel av fastigheterna. G och hans båda systrar hade under åren 1960, 1961 och 1962 tillsammans sålt virke från fastigheterna för resp. 3.100 kr, 903 kr och 345 kr. De hade förelagts vidtaga omfattande åtgärder i skogsvårdande syfte, vilka åtgärder ombesörjts av dem själva. I sin deklaration avseende kalenderåret 1962 upptog G som inkomst av jordbruksfastighet 7.335 kr. Bruttointäkterna av G:s fastighetsdelar uppgick till 13.800 kr, varav 115 kr för försålt virke (=1/3 av 345 kr), 5.000 kr köpeskilling vid upplåtelse av avverkningsrätt, 4.637 kr konjunkturutjämningsbidrag och 4.048 kr uttag från skogskonto. Försäkringsdomstolen fann med hänsyn till den under år 1962 verkställda försäljningen av virke och övriga omständigheter i målet att G detta år fick anses ha brukat ifrågavarande fastigheter (dom den 16 november 1964). — Motsatt blev däremot utgången i följande rättsfall, där försäkringsdomstolen således fann att vid beräkning av pensionsgrundande inkomst hänsyn inte skulle tas till inkomst av jordbruksfastighet. En flottningsarbetare upptog som nettointäkt av sin jordbruksfastighet ett belopp av 2.907 kr, vilket utgjorde köpeskillingen vid upplåtelse av avverkningsrätt. Flottningsarbetaren utförde enligt uppgift under semester och viss annan fritid arbete på skogsmarken i form av markberedning, röjning och gallring medan jordbruket sköttes av arrendator. Flottningsarbetaren ansågs inte ha brukat fastigheten (dom den 5 december 1963).

Till grund för beräkning av egenavgiften skall läggas den avgiftsskyldiges taxering till statlig inkomstskatt för samma år. Avser taxeringen beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderår skall inkomsten under beskattningsåret anses ha åtnjutits under det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret.

För det fall att en person driver flera rörelser och för vissa redovisar överskott och för andra underskott skall den allmänna arbetsgivaravgiften grundas på det eventuellt kvarstående överskottet efter avdrag för underskotten. Samma gäller då den avgiftsskyldige brukat flera jordbruksfastigheter som utgör skilda för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

värvskällor. Däremot får inte underskott av rörelse dras av från överskott av jordbruksfastighet eller underskott av jordbruksfastighet dras av från överskott av rörelse. Bestämmelser härom finns i 4 § förordningen den 18 december 1959 (nr 551) angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring, till vilken förordning förordningen om allmän arbetsgivaravgift hänvisar.

Av administrativa skäl har det inom den allmänna försäkringen ansetts angeläget att undvika debitering och uppbörd av ett stort antal mycket små egenavgifter. Motsvarande har ansetts böra gälla i fråga om allmän arbetsgivaravgift. Med hänsyn härtill skall därför inkomst av rörelse eller inkomst av jordbruksfastighet som inte uppgår till 500 kr för år inte tas med vid beräkning av allmän arbetsgivaravgift. Beloppet 500 kr skall därvid räknas särskilt för ett vart av de båda inkomstslagen. Däremot frånräknas inte varje särskild inkomstpost inom inkomstslaget som understiger 500 kr för året. Om en egenföretagare driver två rörelser och inkomsten av ena rörelsen understiger 500 kr tas i alla fall denna inkomst med vid beräkningen om inkomsten av den andra eller båda rörelserna tillsammans uppgår till minst 500 kr.

Som framgått anknyter skyldigheten att erlägga egenavgift med viss inskränkning till de bestämmelser i lagen om allmän försäkring som avser inkomst av annat förvärvsarbete vid tilläggspensioneringen. Dessa bestämmelser finns i 11 kap. 3 § lagen om allmän försäkring. Paragrafen behandlar de inkomstslag som är pensionsgrundande utöver inkomst av anställning och för vilka den försäkrade själv enligt 19 kap. 3 § samma lag skall erlägga avgift till tilläggspensionen. Som inkomst av annat förvärvsarbete enligt lagen om allmän försäkring anses

a) inkomst av här i riket bedriven rörelse

b) inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade

c) ersättning i penningar eller naturaförmåner i form av kost eller bostad för arbete för annans räkning

allt i den mån inkomsten inte är att hänföra till inkomst av anställning (dvs. där anställningsförhållande eller likställighetsavtal inte föreligger).

Det skall här framhållas att inkomstslaget under c) ovan således inte föranleder skyldighet att erlägga allmän arbetsgivaravgift.

Avdragsrätten vid inkomstbeskattningen

Arbetsgivares allmänna arbetsgivaravgifter i anledning av utbetalade löner likställs vid inkomstbeskattningen med lönekostnader. Härav följer att om lönen är avdragsgill är detta även förhållandet med allmänna arbetsgivaravgiften och att båda avdragen skall ske i samma förvärvskälla. Är lönen däremot inte avdragsgill — exempelvis som för husföreståndarinna — äger däremot arbetsgivaren inte heller dra av den allmänna arbetsgivaravgiften.

För den som erlägger egenavgift är denna avgift avdragsgill som allmänt avdrag. Egenföretagaren äger åtnjuta avdrag för egenavgift som påförts honom under året näst före taxeringsåret som är i fråga. Restituerad, avkortad eller avskriven sådan avgift som påverkat allmänna avdragen upptas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vad som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

angetts i detta stycke har föranlett ändringar i 35 § 1 mom. 46 § 2 mom. och 53 § 1 mom. KL samt i 4 § 1 mom. SI.

Debitering, uppbörd och besvär

Arbetsgivares avgifter

I fråga om arbetsgivares allmänna arbetsgivaravgift i anledning av utbetalade löner skall i stort förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., äga motsvarande tillämpning.

Detta innebär att riksförsäkringsverket bestämmer det belopp på vilket allmänna arbetsgivaravgiften skall uträknas (avgiftsunderlaget) och beräknar avgiften. Besvär över dessa beslut kan föras hos försäkringsdomstolen. Har sådan avgift påförts arbetsgivare obehörigen eller med oriktigt belopp kan rättelse härav under vissa förutsättningar sökas hos riksförsäkringsverket.

Arbetsgivaravgift kan påföras i samband med slutlig skatt eller uppbäras av riksförsäkringsverket.

Enligt 17 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., gäller, att om sammanlagda arbetsgivaravgiften enligt den förordningen (dvs. arbetsgivares avgifter enligt lagen om allmän försäkring, avgift för obligatorisk försäkring i riksförsäkringsverket enligt lagen om yrkesskadeförsäkring, tilläggsavgift enligt 39 § sistnämnda lag, avgiftstillägg enligt särskilda bestämmelser och avgift enligt förordningen angående byggnadsforskningsavgift) uppgår till högst 1.000 kr, påförs sådan avgift i regel i samband med slutlig skatt i enlighet med vad som stadgas i uppbördsförordningen. Riksförsäkringsverket kan dock bestämma att även i dessa fall arbetsgivaravgiften skall uppbäras av verket. Som framgått skall de bestämmelser som härvid gäller för arbetsgivaravgiften även äga tillämpning på allmänna arbetsgivaravgiften. Det torde kunna förutsättas att samma uppbördssystem kommer att användas för de båda avgiftsslagen. Detta innebär då att i de fall arbetsgivaravgiften påförs i samband med slutlig skatt sker detta även med den allmänna arbetsgivaravgiften som därvid debiteras som särskild post på skattsedeln. Talan om debitering och uppbörd av dessa avgifter kan föras hos länsstyrelse, kammarrätten och regeringsrätten.

Om allmänna arbetsgivaravgiften inte påförs i samband med slutlig skatt uppbärs den som framgått av riksförsäkringsverket tillsammans med övriga arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaren erlägger under utgiftsåret preliminär avgift och debiteras under året näst efter utgiftsåret slutlig avgift. Preliminära avgiften motsvarar i regel den under nästföregående år debiterade slutliga avgiften. Särskilda regler har meddelats för de i preliminära avgifterna för åren 1969 och 1970 ingående allmänna arbetsgivaravgifterna. Dessa preliminära avgifter skall beräknas särskilt med ledning av arbetsgivarnas uppgifter för sjuk- och yrkesskadeförsäkringarna för åren 1967 resp. 1968.

Var och en som under ett år utgivit lön till någon hos honom anställd (arbetstagare) med minst 300 kr är skyldig att före utgången av januari månad följande år utan anmaning lämna uppgift (arbetsgivaruppgift) till ledning för beräkning av avgiftsunderlaget. För redare som redovisar sjömansskatt gäller dock att uppgifterna skall lämnas före utgången av februari

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50

månad året efter utgiftsåret. Riksförsäkringsverket får anmana arbetsgivare att även lämna uppgifter för beräkning eller jämkning av preliminär avgift.

Egenavgifter

För bestämmande av underlaget för egenavgifter äger förordningen angående beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring motsvarade tillämnping.

Detta innebär att lokal skattemyndighet bestämmer underlaget. Som tidigare angetts bestäms detta med ledning av den avgiftsskyldiges taxering till statlig inkomstskatt. Ändring av taxering eller eftertaxering som återverkar på underlaget beaktas ex officio av det organ som svarar för beräkning av underlaget. Om avvikelser från tidigare bestämt underlag genom ändringen inte uppgår till 500 kr bortses från ändringen. Talan över beslut om avgiftsunderlaget kan föras hos riksförsäkringsverket och försäkringsdomstolen.

I fråga om debitering och uppbörd av egenavgifter gäller uppbördsförordningens regler. Avgiften kommer således att påföras i samband med slutlig skatt. Talan mot sådant beslut föres hos länsstyrelse, kammarrätten och regeringsrätten. Egenavgiften påförs i helt antal kronor. Avgift under 10 kr uttas inte.

I den mån så kan ske skall hänsyn tas till egenavgiften även vid bestämmande av den preliminära skatten.

Enligt 27 § 3 mom. uppbördsförordningen skall i vissa fall ränta utgå på kvarskatt, när kvarskatten överstiger 1.000 kr. Vid bedömande av om och med vilket belopp sådan ränta skall utgå skall egenavgiften inräknas i den slutliga skatten.

Vad här angivits om egenavgifterna har föranlett ändring i 1 §, 3 § 1 mom. och 27 § 3 mom. uppbördsförordningen.

Ikraftträdandebestämmelser

Arbetsgivares allmänna arbetsgivaravgifter i anledning av utbetalade löner utgår för löner som utges efter den 31 december 1968. Även egenavgifter utgår i princip för inkomster som är hänförliga till tiden efter nämnda dag. Möjligheten att använda brutet räkenskapsår kan emellertid i vissa fall medföra att inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet under de två första månaderna av år 1969 tas upp till beskattning redan vid samma års taxering (jfr. 3 § KL). Då avgifterna för dessa två månader beräknats vara av ringa fiskal betydelse har bestämts att egenavgifter inte skall utgå för inkomster som upptas till beskattning vid 1969 års taxering. Användandet av brutet räkenskapsår kan vidare föra med sig att rörelseidkare och jordbrukare i deklarationen år 1970 även kommer att redovisa inkomster som intjänats före den 1 januari 1969. För dessa inkomster skall inte egenavgift utgå. I dessa fall skall därför inkomsten uppdelas på dels inkomster förvärvade senast den 31 december 1968, dels inkomster förvärvade efter nämnda dag. Avgiftsskyldighet föreligger då alltså endast för de senare inkomsterna. Det förutsätts i propositionen att sådan uppdelning i flertalet fall kan ske genom proportionering, därvid lika stora inkomster hänförs till varje månad under räkenskapsåret.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:27:50