

Avskaffad särskild löneskatt för äldre

Januari 2019

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	4
3	Riksdagens tillkännagivande.....	7
4	Bakgrund och gällande rätt	7
5	Den särskilda löneskatten för personer över 65 år avskaffas	8
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	8
7	Konsekvensanalys.....	9
8	Författningskommentar.....	11

1 Sammanfattning

I promemorian föreslås – i enlighet med riksdagens tillkännagivande den 12 december 2018 (bet. 2018/19:FiU1 reservation 5 under punkt 2, s. 137 ff, rskr. 2018/19:62) – att den särskilda löneskatten för äldre avskaffas.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2019.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Härigenom föreskrivs att 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Särskild löneskatt ska för varje år betalas till staten med 6,15 procent på sådan ersättning som avses i 2 kap. 10 och 11 §§ socialavgiftslagen (2000:980) till personer som vid årets ingång har fyllt 65 år och med 24,26 procent på

Särskild löneskatt ska för varje år betalas till staten med 24,26 procent på

1. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,

2. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Sveriges Kommuner och Landsting eller det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen eller liknande garanti tecknats av kommun, kommunalförbund eller Sveriges Kommuner och Landsting,

3. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

4. ersättning som utges enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till sjukersättning eller till aktivitetsersättning,

5. ersättning som utges på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för förlorad inkomst,

6. bidrag som en arbetsgivare lämnar till

– en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 25 kap. 21 § socialförsäkringsbalken om ersättningar från stiftelsen är avgiftsfria enligt 2 kap. 18 § socialavgiftslagen, eller

– en annan juridisk person med motsvarande ändamål med undantag för bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. *I fråga*

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket.

om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt som utgörs av rabatt, bonus eller annan ersättning på grund av kundtrohet eller liknande, är den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för ersättningen skattskyldig enligt denna lag. I fråga om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) är den i vars tjänst rättigheten förvärvats skattskyldig enligt denna lag. I fråga om annan för mottagaren skattepliktig ersättning som utgetts av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person och som har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen, är den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige skattskyldig enligt denna lag.

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 4–15 och 17–25 §§ socialavgiftslagen.

Vid bestämmande av skatteunderlaget enligt första stycket 5 ska bortses från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av juni 1993 om ersättningen avser tid därefter samt från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av år 1992 om skadan anmälts till allmän försäkringskassa eller Försäkringskassan efter utgången av juni 1993. Detta gäller dock endast ersättning som för en och samme arbetstagare beräknas på lönedelar som inte överstiger sju och en halv gånger prisbasbeloppet enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken.

2 §²

En enskild person eller ett dödsbo ska för varje år till staten betala särskild löneskatt med 24,26 procent på överskott av passiv näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) här i landet samt på ersättning som utges enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i 15 kap. 9 § inkomstskattelagen eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i den paragrafen till den del ersättningen utges i form av

En enskild person eller ett dödsbo ska för varje år till staten betala särskild löneskatt med 24,26 procent på överskott av passiv näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) här i landet samt på ersättning som utges enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som avses i 15 kap. 9 § inkomstskattelagen eller enligt sådan trygghetsförsäkring som avses i den paragrafen till den del ersättningen utges i form av

² Senaste lydelse 2015:772.

engångsbelopp som inte utgör kompensation för förlorad inkomst. *Om en skattskyldig vid årets ingång har fyllt 65 år eller inte har fyllt 65 år men under hela året har uppburit hel allmän ålderspension enligt socialförsäkringsbalken, ska särskild löneskatt betalas med 6,15 procent på inkomst som avses i 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen (2000:980).* Om en skattskyldig avlidit under året, ska särskild löneskatt betalas med 24,26 procent på inkomst som avses i 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen.

Vid beräkning av skatteunderlaget gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 9–11 §§ och 12 § första och andra styckena socialavgiftslagen.

Skatt betalas inte då skatteunderlaget understiger 1 000 kronor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2019.

2. Bestämmelsen i 1 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som betalas ut efter den 30 juni 2019.

3. Bestämmelsen i 2 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på inkomst som uppbärs efter den 30 juni 2019. Omfattar beskattningsåret tid såväl före som efter ikraftträdandet ska, om den skattskyldige inte visar annat, så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter den 30 juni 2019 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

3 Riksdagens tillkännagivande

Riksdagen beslutade den 12 december 2018 att till regeringen överlämna finansutskottets betänkande Statens budget 2019 Rambeslutet, med anmälan att riksdagen samma dag bifallit bl.a. reservation 5 under punkt 2 i utskottets förslag till riksdagsbeslut (bet. 2018/19:FiU1, rskr. 2018/19:62).

Av reservationen framgår att Moderaterna och Kristdemokraterna föreslår att riksdagen ska tillkännage att regeringen ska återkomma med förslag om ytterligare förändringar i skatte- och avgiftsregler avseende avskaffad särskild löneskatt för äldre (s. 113 och 137–140 i betänkandet). Reglerna ska träda i kraft den 1 juli 2019. Enligt de skäl som framförts för förslaget anser Moderaterna och Kristdemokraterna att politiken ska underlätta för de som vill stanna kvar ett eller flera år på arbetsmarknaden genom att ge arbetsgivare större möjligheter att via lägre skatter skapa förutsättningar för detta. Den särskilda löneskatten för äldre bör därför avskaffas fr.o.m. den 1 juli 2019.

4 Bakgrund och gällande rätt

En särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster infördes i samband med 1991 års skattereform. Skatten skulle i sin ursprungliga utformning tas ut på alla inkomster som inte grundar rätt till socialförsäkringsförmåner. Skattesatsen var beräknad så att den skulle motsvara skatteinslaget i socialavgifterna, dvs. svara mot den del av socialavgifterna som inte ger någon motsvarande socialförsäkringsförmån. Den särskilda löneskatten är i dag 24,26 procent.

För personer som vid årets ingång har fyllt 65 år och som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, dvs. är födda 1938 eller senare, gäller enligt socialavgiftslagen (2000:980) att bara ålderspensionsavgiften och inte övriga socialavgifter ska betalas på lön och andra avgiftspliktiga inkomster. Av denna anledning gällde före 2007 att särskild löneskatt skulle betalas på lön och annan ersättning för arbete till dessa personer och på inkomst av aktiv näringsverksamhet som dessa personer hade. Med hänsyn till att ålderspensionsavgift betalades togs dock särskild löneskatt ut med 16,16 procent i stället för med 24,26 procent. För personer som är födda 1937 eller tidigare och som därmed inte omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet togs särskild löneskatt ut med 24,26 procent.

År 2007 slopades den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet för personer som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare (prop. 2006/07:1). År 2008 slopades den särskilda löneskatten även för personer födda 1937 och tidigare (prop. 2007/08:24).

År 2016 återinfördes den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning till personer som vid årets ingång har fyllt 65 år samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet m.m. för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år och för personer som inte har fyllt 65 år men under hela året har

uppburit hel allmän ålderspension enligt socialförsäkringsbalken (prop. 2015/16:1). Den särskilda löneskatten på dessa ersättningar och inkomster är i dag 6,15 procent oavsett om personen omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet eller inte.

5 Den särskilda löneskatten för personer över 65 år avskaffas

Promemorians förslag: Den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet m.m. avskaffas för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år.

Skälen för promemorians förslag: I enlighet med riksdagens tillkännagivande (bet. 2018/19:FiU1 reservation 5 under punkt 2 s. 137–140, rskr. 2018/19:62) föreslås att den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet m.m. avskaffas för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 1 och 2 §§ lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna träder i kraft den 1 juli 2019. Bestämmelserna i sina nya lydelse ska tillämpas första gången på lön eller annan ersättning för arbete som betalas ut efter den 30 juni 2019 samt på vissa inkomster i näringsverksamhet m.m. som tas emot efter samma datum. Omfattar beskattningsåret för vissa inkomster i näringsverksamhet m.m. tid såväl före som efter ikraftträdandet ska, om den skattskyldige inte visar annat, så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter den 30 juni 2019 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

Skälen för promemorians förslag: Enligt riksdagens tillkännagivande ska regler om avskaffande av den särskilda löneskatten träda i kraft den 1 juli 2019. De föreslagna lagändringarna bör därför träda i kraft från och med det datumet.

Bestämmelsen om ikraftträdande bör dock kompletteras med föreskrifter som närmare anger vilka ersättningar och inkomster som betalas ut respektive tas emot under året som inte ska vara skattepliktiga. Av bestämmelserna bör det framgå att lagändringarna ska gälla lön eller

annan ersättning för arbete som betalas ut efter den 30 juni 2019 samt vissa inkomster i näringsverksamhet m.m. som tas emot efter detta datum. Dessa övergångsbestämmelser gäller bl.a. för enskilda näringsidkare. För dessa skattskyldiga kan underlaget för särskild löneskatt därför avse tid såväl före som efter ikraftträdandet. En skattskyldig kan också ha ett beskattningsår som omfattar delar av ett kalenderår, exempelvis vid nystartade verksamheter. Det bör därför införas en övergångslösning som reglerar hur inkomsten under beskattningsåret ska fördelas mellan skattepliktig och skattebefriad inkomst. Om beskattningsåret omfattar tid såväl före som efter ikraftträdandet bör – om den skattskyldige inte visar annat – inkomsten proportioneras mellan beskattningsåren efter hur stor del av varje beskattningsår som infaller före respektive efter ikraftträdandet. För inkomst som enligt proportioneringen hänförs till tid före ikraftträdandet ska särskild löneskatt således betalas i enlighet med äldre regler.

7 Konsekvensanalys

Syfte och alternativa lösningar

Åtgärden syftar till att tillmötesgå riksdagens tillkännagivande avseende avskaffad särskild löneskatt för äldre (bet. 2018/19:FiU1 s. 113 och 137–140, rskr. 2018/19:62). Alternativa lösningar som tillmötesgår detta tillkännagivande saknas.

Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av förslaget har beräknats i finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1 och är därmed beaktad i inkomstberäkningen för 2019–2021. Förslaget innebär att skatteutgifterna avseende nedsatt löneskatt för anställda och egenföretagare som fyllt 65 år ökar.

Effekter för företag

Förslaget innebär att företagen inte längre kommer att betala den särskilda löneskatten om 6,15 procent på anställdas löner och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet för personer som fyllt 65 år.

I Tabell 7.1 anges sänkningen av lönekostnaden till följd av förslaget för en anställd som tjänar 30 000 kronor i månaden. Minskningen är 1 845 kronor för personer över 65 år, oavsett födelseår. För personer som är 65 år eller yngre är lönekostnaden oförändrad.

Tabell 7.1 Lönekostnad för anställda under respektive över 65 år vid en månadslön på 30 000 kronor vid nuvarande och föreslagna regler

Kronor per månad

	Person som är 65 år eller yngre	Person som är över 65 år men född 1938 eller senare	Person född 1937 eller tidigare
Lönekostnad vid nuvarande regler	39 426	34 908	31 845
Lönekostnad vid föreslagna regler	39 426	33 063	30 000
Minskning vid given månadslön	0	-1 845	-1 845

Källa: Egna beräkningar.

Som beskrevs vid införandet av den särskilda löneskatten för äldre 2016 (se prop. 2015/16:1) tenderar en förändring av särskild löneskatt att övervältras på lönekostnader, vinster och priser. Övervältringsprofilen förväntas vara annorlunda för den del av den särskilda löneskatten som läggs på lön jämfört med den del som läggs på inkomst av näringsverksamhet.

Motsvarande antaganden för avskaffandet av den särskilda löneskatten på lön som de som gjordes vid införandet 2016 innebär att skattesänkningen på kort sikt delvis kan antas övervältras på lönerna. Den del av avskaffandet som inte övervältras på löner leder till högre vinster för företagen. På längre sikt antas att hela den avskaffade särskilda löneskatten på lön övervältras på lönekostnaderna i form av högre löner för hela löntagarkollektivet (inte enbart de som påverkas av förändringen).

Med dessa antaganden kommer vissa företags lönekostnader att minska på kort sikt. Om och hur mycket den kortsiktiga lönekostnaden minskar för ett företag beror på ålderssammansättningen bland företagets anställda. Företag utan anställda över 65 år påverkas inte av förslaget.

Avskaffandet av den särskilda löneskatten för äldre med aktiv näringsverksamhet förväntas övervältras till en ökning av inkomst av näringsverksamhet.

Den administrativa bördan för små och medelstora företag påverkas inte av förslaget.

Effekter för individer och fördelningseffekter

De individer som gynnas av förslaget är dels ägare av företag med anställda som är äldre än 65 år som på kort sikt gör större vinster till följd av att de inte behöver betala den särskilda löneskatten på äldre anställdas löner, dels personer över 65 år som inte längre behöver betala den särskilda löneskatten på egen inkomst av näringsverksamhet. Härutöver gynnas också äldre som vill arbeta mer än de redan gör eftersom förslaget kan öka efterfrågan på äldre arbetskraft. Löneövervältringen innebär vidare att löntagarkollektivet gynnas. Sammantaget väntas förslaget innebära att

personer med högre inkomst gynnas i något större utsträckning än personer med lägre inkomst.

Effekt på sysselsättningen

Förslaget bedöms minska arbetskostnaden för äldre till följd av att skattesänkningen förväntas övervältras på hela löntagarkollektivets löner. Som en följd kan efterfrågan på äldre arbetskraft komma att öka.

Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män

Generellt sett är män överrepresenterade som företagare och fler män än kvinnor över 65 år arbetar. Detta indikerar att män i högre utsträckning än kvinnor kan komma att gynnas av förslaget att avskaffa den särskilda löneskatten för äldre. Förslaget kan därmed innebära att den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män minskar något.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget kommer att innebära merkostnader för Skatteverket avseende såväl informationsinsatser som anpassning av olika system. Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få några effekter.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Riksdagen antog våren 2015 riktlinjer för skattepolitiken (prop. 2014/15:100, avsnitt 5.5). Av riktlinjerna framgår att en viktig princip för skattepolitiken är att regelverket ska vara förenligt med EU-rätten. Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha några betydande effekter för miljön. För den offentliga sektorn innebär förslaget, liksom för företagen, att lönekostnaden för äldre anställda i kommunal och statlig sektor minskar.

8 Författningskommentar

1 §

Ändringen i *första stycket* innebär att skyldigheten att betala särskild löneskatt på sådan ersättning som avses i 2 kap. 10 och 11 §§ socialavgiftslagen (2000:980) till personer som vid årets ingång har fyllt 65 år tas bort.

I paragrafens *andra stycke* regleras vem som är skyldig att betala särskild löneskatt. Som huvudregel är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket skattskyldig. Ändringen är en följd av att skattskyldigheten enligt första stycket avskaffas och innebär att flera undantag från huvudregeln om skattskyldighet tas bort.

2 §

Ändringen innebär att den som vid årets ingång har fyllt 65 år eller inte har fyllt 65 år men under hela året har uppburit hel allmän ålderspension enligt socialförsäkringsbalken, inte ska betala särskild löneskatt på vissa inkomster i näringsverksamhet m.m. som ligger till grund för egenavgifter enligt 3 kap. 3–8 §§ socialavgiftslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 juli 2019.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelsen i 1 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som betalas ut efter den 30 juni 2019.

Av *tredje punkten* framgår inledningsvis att bestämmelsen i 2 §, som gäller inkomst i näringsverksamhet m.m., i den nya lydelsen ska tillämpas första gången på inkomst som uppbärs efter den 30 juni 2019. Av punkten framgår vidare hur beskattningsårets inkomster ska fördelas när beskattningsåret omfattar tid såväl före som efter ikraftträdandet. Omfattar beskattningsåret tid såväl före som efter ikraftträdandet ska, om den skattskyldige inte visar annat, så stor del av beskattningsårets inkomst anses hänförlig till tiden efter den 30 juni 2019 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret. För inkomst som enligt den föreskrivna proportioneringen hänförs till tid före ikraftträdandet ska särskild löneskatt betalas i enlighet med äldre regler.