

# Utlandssvenskar och ATP

Av förste byråsekreterare Gösta Stendahl.

ATP gäller inte endast svenska medborgare utan även utlänningar, som är mantalsskrivna i Sverige. Av praktiska skäl och med hänsyn till eftersträvad korrespondens mellan bestämmelserna om avgiftsplikt för arbetsgivare och bestämmelserna om pensionsgrundande inkomst kan icke all anställningsinkomst, som den försäkrade uppbär, anses pensionsgrundande — oavsett om vederbörande är svensk eller utlänning. Arbetsgivaravgift från utlänningar kan icke utkrävas annat än i vissa fall, då en fastare anknytning till vårt land föreligger. Det stadgas därför i 5 § tredje stycket ATP, att vid beräkning av inkomst av anställning hänsyn icke skall tagas till lön eller annan ersättning, som försäkrad åtnjuter från arbetsgivare, vilken är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, i annat fall än då den försäkrade sysselsatts vid skötsel i av här i riket belägen fastighet eller i rörelse, som bedrivs från här beläget fast driftställe. Svensk, som utomlands arbetar hos utländsk arbetsgivare, får alltså inte som pensionsgrundande anställningsinkomst räkna inkomst av tjänst hos sådan arbetsgivare. Däremot kan inkomsten mycket väl bli pensionsgrundande som inkomst av sk annat förvärvsarbete, om nämligen inkomsten skall skatttaxeras här i riket.<sup>1</sup>

Beträffande svensk medborgare, som för arbete utomlands uppbär lön från en här bosatt svensk medborgare eller svensk

<sup>1</sup> Beträffande skillnaden mellan inkomst av anställning och sk annat förvärvsarbete se uppsatser av förf. i Skattenytt 1960 nr 9 och 10.

juridisk person, gäller samma bestämmelser om pensionsgrundande anställningsinkomst som om arbetet utförts i Sverige. Om t ex ett svenskt företag sänder ut tekniker, ekonomer eller annan personal utomlands och dessa erhåller lön från företaget, blir som regel lönen pensionsgrundande såsom inkomst av anställning. Så blir även förhållandet med inkomster, som intjänas av personal, sysselsatt vid svenskt företags avdelningskontor i utlandet. På samma sätt har man att betrakta svenska missionärer, som utsänts och avlönats av svenska trossamfund.

Emellertid kan uppkomma problem, som rör dels frågan huruvida vederbörande utlandssvensk verkligen är anställd hos svensk arbetsgivare, dels frågor rörande tolkningen av bestämmelserna angående den pensionsgrundande inkomsten och dess storlek. En del av dessa problem skall i det följande beröras.

## Begreppet utländsk juridisk person.

Såsom framgår av vad ovan anförts får en arbetsgivares ställning såsom svensk eller utländsk stor betydelse. Förhållandet har sin naturliga förklaring bl a i den omständigheten, att det icke annat än i undantagsfall har ansetts motiverat att låta utländska arbetsgivare erlägga arbetsgivaravgifter enligt ATP. Svårighet kan uppkomma exempelvis att fastställa, om en juridisk person i visst fall skall anses såsom svensk eller utländsk. Någon närmare bestämning av begreppet utländsk juridisk person har naturligen icke läm-

nats. Man får härvidlag i avvaktan på rättstillämpningen söka ledning i vad som varit praxis på skilda rättsområden. Efter som man ifråga om arbetstagar- och arbetsgivarbegreppen tillämpat civilrättsliga betraktelsesätt, synes det emellertid ligga närmast till hands att tillämpa den svenska bolagsrättens regler, när fråga är om bestämning av begreppet utländsk juridisk person.

När det gäller frågan om ett aktiebolags nationalitet, visar litteratur och praxis på bolagsrättens område, att man i olika länder löst nationalitetsfrågan på olika sätt. I Sverige synes emellertid den uppfattningen vara förhärskande, att ett bolag får det lands nationalitet, under vars lagar det bildats. Detta skulle innebära, att ett bolag betraktas såsom svenskt, då registreringen skett i Sverige. Att styrelsen har sitt säte utomlands och att bolaget domineras av utländska intressen, skulle sålunda sakna betydelse. Vidare skulle det utomlands registrerade dotterbolaget till moderbolag här i landet betraktas såsom utländsk juridisk person. Så synes bli fallet, även om moderbolaget innehar alla eller större delen av aktierna i dotterbolaget. Man har emellertid icke följt dessa regler, när det gäller praxis på vissa andra rättsområden såsom t ex närings-, skatte- och valutalagstiftning (se t ex 26 § näringsfrihetsförordningen, 64 § 2 mom. kommunalskattelagen och 1 § valutaförordningen). På dessa områden synes emellertid fråga vara om typiskt offentligt rättsliga inslag i lagstiftningen.

#### **Något om avtalslutande parter, kontraktstider och utbetalning av lön vid utlandstjänstgöring hos dotterbolag.**

I allmänhet förhåller det sig så att den personal, som skall sändas utomlands, va-

rit i tjänst hos moderbolaget i Sverige i ett eller flera år. Flertalet företag synes tillämpa den principen, att utlandstjänstemannen betraktas såsom anställd hos det svenska moderbolaget och beordras av detta att tjänstgöra hos dotterbolag i utlandet. Anställningsavtal får då anses vara ingånget mellan moderbolaget och vederbörande tjänsteman. Det sagda gäller i tillämpliga delar kollektivanställd, som sluter anställningsavtal med det svenska företaget före utlandstjänstgöring. Utlandstjänstgöringen skulle härigenom få karaktär av att vara en fortsättning på anställningen i Sverige. Någon gång förekommer det, att en utlandstjänsteman får direkt anställning hos det utländska dotterbolaget. Motiven för ett sådant förfaringssätt kan vara olika. Ofta är orsaken här till av skatteteknisk art. Det finns emellertid också andra anställningsformer. Några företag har t ex tillämpat det förfaringssättet, att det utländska dotterbolaget fått stå som avtalspart på arbetsgivarsidan men har själv angivit de villkor som skall vara gällande. I ett fall har ett svenskt företag i särskild avtalshandling ställt sig som garant för att det utländska företaget kommer att uppfylla sina förpliktelser mot den anställde. Även andra kombinationer lär förekomma.

Som regel har anställningskontrakten tidbestämts. Tiden brukar variera mellan 2—5 år. De flesta företag synes tillämpa en 3-årig giltighetstid. Kontraktstiden blir ofta föremål för förlängning.

Lön betalas i allmänhet ut av dotterbolaget på stationeringsorten utomlands. Sådan lön brukar benämnas utlandslön. Vanligt är att lönen utgår med ett större belopp utlandsvaluta och ett mindre belopp i svensk valuta. I allmänhet betalas sistnämnda belopp ut av moderbolaget och

sättes in på svenskt bankkonto, intressekontor eller dylikt. Det är avsett för försäkringar och andra fasta kostnader i Sverige. Utlandspersonalen är i allmänhet icke mantalsskriven i Sverige och icke skattskyldig här för sina inkomster.

### **Skall moderbolag eller dotterbolag anses såsom arbetsgivare?**

Tvekan kommer att i många fall råda, huruvida en utlandstjänsteman skall anses såsom anställd i förhållande till moderbolaget i Sverige eller till utländskt dotterbolag utomlands. Enligt mitt förmenande bör man härvidlag fästa särskild vikt vid med vem anställningsavtalet slutits. Den omständigheten att lönen utbetalas från dotterbolaget synes icke hindra ett sådant betraktelsesätt, om moderbolaget svarar för till vederbörande utgående löner. Den utbetalda lönen torde i så fall upptagas i det svenska moderbolagets bokföring. Huruvida denna post kostnadsbäres av moderbolaget eller utjämnas på lämpligt sätt, får anses sakna betydelse för arbetsgivarfrågan. Denna uppfattning skulle också överensstämma med den praxis, som varit rådande på tex yrkeskadeförsäkringens område vid bedömningen av arbetstagarbegreppet. I detta sammanhang är att observera, att moder- och dotterbolag såsom självständiga rättssubjekt kan sluta bindande avtal således även i frågor rörande vem som skall anses såsom arbetsgivare. Emellertid torde det vara erforderligt, att arbetstagaren godkänner en sådan överenskommelse. För övrigt kan sägas, att man alltid blir oviss om vilka faktorer, som kan förändra eller upphäva ett anställningsavtal. Hur rättstillämpningen inom socialförsäkringsrätten kommer att se på dessa problem låter sig för närvarande ej bedöma. Emellertid

är det antagligt, att någon viss faktor icke får ensam avgörande betydelse utan att samtliga omständigheter såväl avtals- som avlöningsmässiga kommer att beaktas.

### **Något om löneförmåner till utlands-svenskar och förmånernas inverkan på den pensionsgrundande inkomsten.**

Även andra ATP-problem än sådana som berör arbetsgivarfrågan kan uppkomma, när det gäller svenska medborgares anställning utomlands. Jag tänker närmast på problem, som sammanhånga med beräkandet av den pensionsgrundande inkomsten på grund av de speciella avlönings-, pensions- och anställningsvillkor som är rådande vid tjänstgöring utomlands.

För ett antal företag med stor utlandspersonal har planerats en överenskommelse, att man i varje anställningsavtal skall söka bestämma en sk baslön — räknad i svensk valuta — vilken skall anses motsvara den lön, som den anställde skulle åtnjuta, om han tjänstgjort i Sverige, och som enligt avtalsparterna borde utgöra underlag för pensionsförsäkring. Avsikten är att baslönen skall justeras på samma tider och enligt samma beräkningsgrunder, som tillämpas för motsvarande personalkategori i Sverige. Fördelen med att fastställa en baslön skulle vara, att man icke endast skulle kunna få ett fixerat belopp, som skulle kunna accepteras såsom pensionsgrundande inkomst enligt ATP utan även få ett belopp, som skulle kunna användas vid lönebestämning för den anställde vid återflyttning till Sverige. Det må framhållas, att man vid bestämmandet av löner till utlandstjänstemän tar hänsyn till vederbörandes tjänsteställning. En strävan synes i allmänhet förefinnas att bereda vederbörande en i

förhållande till tjänsteställningen relativt god standard till följd av de speciella förhållanden, som är förknippade med vistelse i utlandet.

Förändringar i växelkurser och levnadskostnader gör utlandslönerna i svenska kronor räknat i hög grad varierande mellan olika länder. Ibland ställer företagen till den anställdes förfogande fri bostad på stationeringsorten eller svarar för bostadskostnaderna helt eller delvis.

Utöver de i kontrakt intagna löneförmånerna åtnjuter utlandstjänsteman ofta ytterligare förmåner, såsom bilersättning, representationsbidrag, skolbidrag o dyl. Sådana förmåner är emellertid icke pensionsgrundande. Därtill kommer att många förmåner, särskilt ersättningar för resekostnader i tjänstgöringslandet som regel icke erlägges av det svenska moderbolaget utan av det utländska dotterbolaget.

#### **Om beräkning av pensionsgrundande inkomst resp. avgiftspliktig lön.**

Till grund för beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten skall läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt. Beräkningen måste dock i två fall ske med utgångspunkt från annat underlag, nämligen då fråga är om inkomst, för vilken sjömansskatt erlägges samt inkomst som utomlands bosatt svensk medborgare uppburit på grund av anställning hos arbetsgivare i Sverige och för vilken den försäkrade icke är skattskyldig för statlig inkomstskatt här i riket. Den pensionsgrundande inkomsten skall då bestämmas i förra fallet med ledning av redarens kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. 8 p. i taxeringsförordningen och i senare fallet med ledning av särskild uppgift

från arbetsgivaren. Härom mera i det följande.

Såsom ovan anförts gör förändringar i växelkurser och levnadskostnader lönerna i svenska kronor i hög grad varierande mellan olika länder och olika tidpunkter. På grund härav uppkommer svårighet att bestämma de beräkningsgrunder, som bör tillämpas vid bestämmande av den pensionsgrundande inkomsten. Att man icke kan nöja sig med att endast förvandla den utländska valutan till svenska kronor torde vara uppenbart. Enligt min uppfattning borde man i stort sett kunna godtaga den angivna baslönen såsom pensionsgrundande inkomst. Skillnaden mellan utbetalt lönebelopp och baslönen skulle till övervägande del kunna anses som ersättning för den kostnadsfördyring som utlandstjänsten medför. Dessa fördyrade levnadskostnader borde i likhet med vad fallet är med traktaments- och andra omkostnadsersättningar icke räknas såsom pensionsgrundande inkomst. Det må emellertid understrykas, att det är svårt att bedöma hur praxis kommer att utbildas.

#### **Särskild uppgift från arbetsgivare för utomlands bosatt försäkrad.**

Inkomst av anställning, för vilken utomlands bosatt försäkrad icke är skattskyldig här i riket, skall bestämmas med ledning av särskild uppgift (på särskild blankett) från arbetsgivaren. Sådan uppgift skall senast den 31 januari näst efter inkomståret lämnas till den myndighet, som skall bestämma den försäkrades pensionsgrundande inkomst. Har den försäkrade under inkomståret varken varit mantalsskriven eller bosatt i Sverige, skall beräkningen göras av Överståthållarämbetet, oavsett i vilken ort det svenska företaget är beläget eller den försäkrade tidigare

varit bosatt i Sverige. Sådan försäkrad taxeras nämligen i Stockholm av den för riket gemensamma taxeringsnämnden. Den särskilda uppgiften skall sålunda som regel avlämnas till ÖÄ, men om den försäkrade under inkomståret varit mantalsskriven i Sverige eller varit här bosatt utan att mantalsskrivningsskyldighet föreläggat, till den lokala skattemyndigheten i mantalsskrivningskommunen eller i den ort, där vederbörande under inkomståret först varit bosatt (jfr 66 § kommunal-skattelagen).

I den särskilda uppgiften skall angivas bl a beloppet av den utbetalda lönen eller ersättningen och den tidrymd som denna avser. Vidare skall i uppgiften angivas, huruvida och vilka naturaförmåner den försäkrade åtnjutit i form av kost eller bostad. Ifrågakarande arbetsgivaruppgift skall avlämnas på ett av Riksförsäkringsanstalten fastställt formulär. Förmån av kost eller bostad skall värderas enligt föreskrifter av anstalten. Ett exemplar av den särskilda uppgiften skall vidare av arbetsgivaren senast den 31 januari näst efter inkomståret sändas till den försäkrade.

Det kan påpekas, att om den utomlands

bosatte anses vara anställd hos svensk arbetsgivare, vederbörandes lön skall upptagas på den arbetsgivaruppgift, som med undantag för vissa redare skall lämnas till den lokala skattemyndighet, inom vars tjänstgöringsområde arbetsgivaren skall taxeras till statlig inkomstskatt eller om han icke skall taxeras till sådan skatt, han bedrivit sin huvudsakliga verksamhet. Denna uppgift skall ju ligga till grund för Riksförsäkringsanstaltens premiebitering.

#### **Underrättelser m. m.**

Sedan pensionsgrundande inkomst beräknats för utlandssvensken, skall han underrättas om den beräknade pensionsgrundande inkomsten (8 § 2 st. KF den 18/12 1959; SF nr 551). Har verkställd beräkning av den pensionsgrundande inkomsten ändrats, skall underrättelse om ändringen och skälen därför sändas till den försäkrade. Underrättelse om beslut rörande pensionsgrundande inkomst skall innehålla upplysning om vad som skall iakttas vid anförande av besvär över detsamma.