



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal

Ska avdrag beaktas?

Magisteruppsats i affärsrätt (skatterätt)

Författare: Linnéa Gustafsson

Handledare: Elise Adelsköld & Anna Gerson

Framläggningsdatum 2010-12-08

Jönköping december 2010

Magisteruppsats inom affärsrätt (skatterätt)

Titel:	Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal- Ska avdrag beaktas?
Författare:	Linnéa Gustafsson
Handledare:	Elise Adelsköld
Datum:	2010-12-08
Ämnesord	skatt, bruttolön, nettolön, uppgrossning, Regeringsrätten, Skatteverket, skatterättsliga principer

Sammanfattning

För att attrahera kompetent personal till högskatteländer finns behov att kunna tillförsäkra dem en viss disponibel inkomst. Avtal om nettolön har därför blivit en vanlig företeelse vid förflyttning av personal utomlands. Arbetsgivaren betalar då den inkomstskatt som belöper på arbetstagarens ersättning. Redan 1977 fastslog Regeringsrätten att nettolön måste räknas om till ett bruttobelopp innan den kan tas upp som skattepliktig intäkt. Hur själva beräkningen ska ske har varit föremål för meningsskiljaktigheter med avseende på huruvida skattemässiga avdrag ska tas med i beräkningen av bruttolönen eller endast dras av efter det att bruttolönen fastställts. Syftet med förevarande uppsats är därför att avgöra vilken beräkningsmetod som har stöd i nu gällande svensk rätt för beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal.

I avsaknad av en direkt reglering av beräkning av bruttolön utifrån ett nettobelopp sker tolkningen av gällande rätt i stor utsträckning efter praxis och doktrin. Dock tillmäts även skatterättsliga principer en avgörande betydelse då de utgör viktiga hjälpmedel för tolkning av skatterätt. En analys av rättskällorna ger dock stöd för olika slutsatser. Ett nyligen lämnat prejudikat från Regeringsrätten anger klart att avdrag inte ska beaktas vid bruttolöneberäkningen medan skatterättsliga principer, tidigare praxis och argumentation framförd i doktrin ger för handen att avdrag ska beaktas vid beräkningen. Författaren finner att Regeringsrättens domskäl saknar rättslig grund, varför det nya prejudikatet lämnas utan hänseende. Gällande rätt ger därmed stöd för en beräkningsmetod där skattemässiga avdrag beaktas vid omräkningen av nettolön till bruttolön.

Master's Thesis in Commercial Law (Tax Law)

Title:	Calculation of gross salary from a net pay agreement- Should tax deductions be considered?
Author:	Linnéa Gustafsson
Tutor:	Elise Adelsköld
Date:	2010-12-08
Subject terms	tax, gross salary, net pay, the Supreme Administrative Court, the Swedish Tax Agency, fiscal principles

Abstract

To attract competent employees to work in countries where the tax burden is heavy there is a need to ensure them a disposable income. This has resulted in a common use of net pay agreements when moving personnel abroad, whereby the employer pays the income tax on the employee's salary. In 1977 the Supreme Administrative Court of Sweden held that a net pay has to be recalculated into a gross salary before declared as taxable income. How this calculation should be made has been subject for controversy with regard to whether tax deductions should be considered when calculating the gross salary or just be deducted when the gross salary has been determined. The purpose of this thesis is to determine the method of calculation that is in accordance with Swedish law when calculating gross salary from a net pay agreement.

Due to the lack of legislation that directly regulates calculation of gross salary from a net amount the interpretation of Swedish law to a large extent constitutes of guidance from case law and legal literature. Furthermore, fiscal principles are of great importance since they are fundamental for the interpretation of tax law. An analysis of the sources of law results in a finding of support for different conclusions. A recently pronounced precedent clearly states that tax deductions shall not be considered when calculating gross salary, while the fiscal principles, previous case law and arguments presented in legal literature support a method where tax deductions are taken into account. The author finds the Supreme Administrative Court's grounds for the judgment to lack of legal basis; thus the precedent is disregarded. Therefore, a method where tax deductions are considered when recalculating a net pay into a gross salary is in accordance with Swedish law.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Disposition.....	6
2	Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal	8
2.1	Introduktion	8
2.2	”Uppgrossning” av nettolön till bruttolön	8
2.3	Regler för beskattning av lön.....	10
2.3.1	Skattebetalningslagen	10
2.3.2	Preliminärskatt och skatteavdrag.....	11
2.3.3	Reglerna kring socialavgifter.....	12
2.4	Skatteverkets praxis för bruttolöneberäkning	12
2.4.1	Två ställningstaganden.....	12
2.4.2	Uppgrossning av nettolön	13
2.4.3	Beaktande av avdrag vid beskattningen	14
2.4.4	Korrigerings av felaktigt beräknad bruttolön	15
2.4.5	Överskott respektive underskott på skattekontot	16
2.4.6	Nettolön bestående av enbart en förmån.....	18
2.4.7	Arbete under endast del av året.....	18
2.4.8	Ställningstagandena i korthet	19
2.5	Branschens syn på beräkning av bruttolön	20
2.5.1	Den av skatterådgivarna förespråkade metoden	20
2.5.2	Konsekvenserna av beräkning med och utan avdrag	21
2.6	Diskussion kring innebörden och konsekvenserna av metoderna	24
3	Allmänna skatterättsliga principer	30
3.1	Introduktion	30
3.2	Principernas innebörd	30
3.2.1	Legalitetsprincipen.....	30
3.2.2	Likformighetsprincipen.....	31
3.2.3	Neutralitetsprincipen	32
3.3	Metoderna i förhållande till de skatterättsliga principerna.....	32
4	Utvecklingen av rättsläget i praxis	37
4.1	Introduktion	37
4.2	RÅ 1977 Aa 141	37
4.2.1	Sammanfattning.....	37
4.2.2	Kommentar	38
4.3	RÅ80 1:90	39
4.3.1	Sammanfattning.....	39
4.3.2	Kommentar	40
4.4	RÅ 1987 ref. 61	41
4.4.1	Sammanfattning.....	41

4.4.2	Kommentar	43
4.5	RÅ 2009 not. 97	44
4.5.1	Sammanfattning.....	44
4.5.2	Kommentar	45
4.6	RÅ 2010 ref. 15	46
4.6.1	Sammanfattning.....	46
4.6.2	Kommentar	48
4.7	Avslutande kommentar till rättspraxis.....	51
5	Avslutande analys	53
5.1	Introduktion	53
5.2	Diskussion.....	53
6	Slutsats	58
	Referenslista	59

Tabeller

Tabell 3-1 Illustration av skatteberäkning vid uppgrossning med och utan hänsyn till avdrag.....	33
--	----

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vid personalflyttningar till andra länder kan det finnas behov av att tillförsäkra arbetstagaren att dennes disponibla inkomst inte minskar till följd av högre beskattning i det land till vilket flytten sker och på så sätt kunna attrahera kompetent personal till högskatteländer.¹ Det finns två internationellt vedertagna metoder för att garantera den anställde en viss disponibel inkomst. Den ena utgår ifrån en jämförelse av den skatt som arbetstagaren betalar i det land där arbetet utförs med den skatt som skulle ha betalats i hemlandet om samma inkomst hade varit föremål för beskattning där. I det fall den skatt som betalas i arbetslandet överstiger den skatt som skulle ha betalats i hemlandet åtar sig arbetsgivaren en skyldighet att kompensera för skillnaden. Med metoden följer många praktiska tillämpningsproblem,² vilket förklarar varför många arbetsgivare istället väljer att garantera arbetstagaren en viss nettolön, så kallat nettolöneavtal eller avtal om fri skatt. Arbetsgivaren åtar sig då att betala skatt på inkomsten.³ Regeringsrätten slog redan 1977 fast att innan nettoinkomst tas upp som skattepliktig intäkt så ska inkomsten räknas om till ett bruttobelopp.⁴ Hur bruttoinkomsten beräknas är av stor vikt av flera skäl. Det är nämligen bruttolönen som utgör underlag för såväl inkomstskatt som för sociala avgifter,⁵ varmed dess storlek är avgörande för vilka kostnader arbetsgivaren får.

Hur beräkningen av bruttolön ska göras är omtvistat bland aktörerna på beskattningsrättens område. Skatteverket har i två ställningstaganden⁶ lämnat sin syn på hur beräkningarna ska ske och anger att de ska utgå från aktuell skattetabell. Den bruttolön med förmåner inkluderade som anges i tabellen och som efter minskning med

¹ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 273.

² Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 789.

³ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 273.

⁴ RÅ 1977 Aa 141.

⁵ Inkomstskattelagen (1999:1229), hädanefter IL, 65:3§ 1 st., 65:4§ 1 st. och 65:5§ 1 st., där det anges att inkomstskatten beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten och socialavgiftslagen (2000:980), hädanefter SocL, 2:24§ 1 st., där avgiftsunderlaget anges vara summan av de avgiftspliktiga ersättningar som arbetsgivaren utbetalat under kalendermånaden, däribland lön för arbete, SocL 2:10§ 1 st.

⁶ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 och 2008-05-29.

angivet skatteavdrag ger den nettolön som parterna kommit överens om utgör korrekt bruttolön. Därmed påverkas bruttolönen av de avdrag som är inbyggda i skattetabellerna,⁷ nämligen grundavdrag, skattereduktion för arbetsinkomster och eventuell skattereduktion för allmän pensionsavgift.⁸ Skatterådgivarna å andra sidan anser att beräkningsmetoden leder till för höga bruttolöner och därmed till kostnader för arbetsgivarna som inte kan relateras till arbetstagarens ersättning. De hävdar att en korrekt bruttolön endast kan erhållas genom att den skattskyldiges slutliga skatt adderas till nettolönen, varmed alla avdrag som den skattskyldige är berättigad till och som bedöms vid taxeringsförfarandet beaktas.⁹

Då det för beräkning av bruttolön inte finns något reglerat i lag och det därmed inte heller finns någon vägledning att finna i förarbeten är frågan lämnad att avgöras av domstolarna.¹⁰ Det har kommit ett antal avgöranden¹¹ som klarlagt rättsläget i viss mån vad gäller hanteringen av nettolöneavtal, men ännu har inte kommit något avgörande som innebär att rättsläget inte längre är att anse som oklart.

1.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att *de lege lata* utreda vilken metod som enligt svensk rätt ska ligga till grund för beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen avser endast att utgöra en framställning *de lege lata*, varmed en utredning av hur problematiken borde lösas annat än efter nu gällande rätt inte ryms inom ramen för uppsatsen. Förslag på andra lösningar som eventuellt skulle vara bättre lämpade diskuteras därför inte. Med hänsyn till uppsatsens omfattning kan den inte resultera i en komplett och uttömmande metod för beräkning av bruttolön. Istället fokuseras framförallt på den oenighet som råder mellan Skatteverket och skatterådgivarna med avseende på hur beräkningen ska ske. Vidare är det möjligt att den metod som finnes

⁷ SKV:s ställningstagande 2006-11-02.

⁸ Skattebetalningslagen (1997:483), hädanefter SBL, 8:3§ 1 st.

⁹ Se exempelvis Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 273-281, Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 789-798 samt skrivelser publicerade på Deloittes och Ernst & Youngs hemsida.

¹⁰ Se Kammarrättens yttrande i RÅ 2010 ref. 15: ”Varken av författning eller praxis från Regeringsrätten framgår hur förmånen av fri skatt ska beräknas i ett fall som detta”.

¹¹ RÅ 1977 Aa 141, RÅ80 1:90, RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 2010 ref. 15.

överensstämma med gällande svensk rätt skulle kunna utgöra ett hinder mot den fria rörligheten. Problematik förankrad i europarätten är dock inget som berörs i den här framställningen och europarättsliga källor är överhuvudtaget inte aktuella då problematiken med hur bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal enbart grundar sig i otydlig, alternativt bristfällig, svensk reglering. Likaså utreds på grund av uppsatsens omfattning ingen redovisningsrätt, utan när redovisningsmässiga konsekvenser kan konstateras stannar diskussionen vid det konstaterandet. Slutligen redogörs endast för de skatterättsliga regler och principer som författaren funnit tillämpliga i det här fallet samt nödvändiga för en förståelse och diskussion av problematiken. Allmänna bestämmelser för beskattning av inkomst av tjänst berörs inte, utan läsaren förutsätts ha kunskap om de grundläggande reglerna för beskattning av arbetsinkomst som tillämpas oavsett i vilken form inkomsten erhålls.

1.4 Metod och material

Uppsatsen är skriven efter en metod som utgår från en rättshierarki där lag utgör den starkaste rättskällan, följt av förarbeten, rättspraxis och slutligen doktrin. På skatterättens område återfinns den fundamentala bestämmelsen i regeringsformen¹², vilken ger uttryck för legalitetsprincipen; ingen skatt utan lag.¹³ För det specifika område som förevarande uppsats syftar till att utröna finns som redan nämnts inget direkt reglerat i lag,¹⁴ varför rättspraxis och doktrin måste tillmätas större betydelse.¹⁵ Den lagstiftning som finns liksom principer på skatterättens område utgör dock viktiga rättskällor, varmed de och i viss mån förarbeten ges en central plats i uppsatsen. Det rör sig då om regler för skatteinbetalning och uttag av sociala avgifter samt gängse skatterättsliga principer som skulle kunna tillämpas på förevarande problematik.

Antalet domstolsavgöranden är inte särskilt omfattande och enbart ett av dem berör direkt beräkning av bruttolön. Författaren tror dock att det tjänar ett pedagogiskt syfte att visa på den rättsutveckling som de utvalda rättsfallen ändå bidragit till och det särskilt som det utöver Skatteverkets ställningstaganden och debattartiklar från

¹² SFS 1974:152.

¹³ Regeringsformen (1974:152), hädanefter RF, 1:4§ 2 st.

¹⁴ Se avsnitt 1.1.

¹⁵ Bernitz m.fl., 2010, s. 91.

skatterådgivare är begränsat med material som direkt berör beräkningen. Vidare kan domstolens inställning till och syn på rättsområdet skönjas i domarna även om de inte direkt uttalar något om hur beräkningen ska göras.

Vid urvalet av praxis beaktas att Regeringsrätten utgör den högsta instansen bland förvaltningsdomstolarna och även prejudikatinstans,¹⁶ varför endast avgöranden som prövats av Regeringsrätten används. Även de lägre instansernas domskäl redogörs dock för i syfte att klargöra problematiken och det resonemang som Regeringsrätten sedan fört samt, i förekommande fall, för att lyfta fram god argumentation. För Regeringsrättens prövning krävs prövningstillstånd,¹⁷ vilket meddelas om talans prövning är av vikt för rättstillämpningen eller om synnerliga skäl föreligger.¹⁸ Domarna publiceras i Regeringsrättens Årsbok (RÅ) och delas in i två typer, notismål och referatmål.¹⁹ Skillnaden ligger i vilket prejudikatvärde domarna ska tillmätas, varmed referatmålen är tänkta att verka vägledande eller principiellt intressanta medan notismålen inte belyser en renodlad prejudikatfråga.²⁰ Det går dock inte att strikt göra den bedömningen då notismål i skattefrågor kan ha prejudikatvärde, men då de i regel redogörs för mer kortfattat än referatmål måste slutsatser dras med större försiktighet från sådana mål.²¹

Den nu gällande uppdelningen har dock inte alltid förelegat, utan för tiden mellan 1978 och 1985 fördelades referatmålen med sifferbeteckningar där 1 stod för skattemål. Under samma tid användes beteckningen Aa för skatteavgöranden i notismål.²² Det här förklarar de hänvisningar som görs till de presenterade rättsfallen. Att rättsfallen är relativt gamla har i sig inget med prejudikatvärdet att göra.²³ Samtliga i förevarande uppsats presenterade rättsfall, med undantag av RÅ 2009 not. 97 för vilket redogörs

¹⁶ Bernitz m.fl., 2010, s. 129. Instansernas rangordning följer av förvaltningsprocesslagen (1971:291), hädanefter FPL, 33§ 1 st.

¹⁷ FPL 35§ 1 st.

¹⁸ FPL 36§ 1 st.

¹⁹ Hellenius och Rabe, 2010, s. 59.

²⁰ Bernitz m.fl., 2010, s. 130.

²¹ Hellenius och Rabe, 2010, s. 496.

²² Hellenius och Rabe, 2010, s. 59.

²³ Bernitz m.fl., 2010, s. 131.

nedan, anses ha högt prejudikatvärde i och med deras principiella räckvidd och att de i målen etablerade principerna i högsta grad fortfarande används vid rättstillämpningen.²⁴ De tillmäts således även högt rättskällevärde i förevarande framställning.

Regeringsrätten har även till uppgift att pröva överklaganden av Skatterättsnämndens förhandsbesked.²⁵ Sådana överklaganden erfordrar inte prövningstillstånd varför de helt kan sakna prejudikatintresse,²⁶ samtidigt som förhandsbeskeden har fått allt större betydelse för prejudikatbildningen.²⁷ Viktigt att notera är att förhandsbesked som har vunnit laga kraft endast är bindande för Skatteverket och förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beskedet angår om denne har yrkat det.²⁸ Det i uppsatsen presenterade målet RÅ 2009 not. 97 utgör ett överklagat förhandsbesked och tillmäts inte något prejudikatvärde alls till följd av att Regeringsrätten inte ansåg det möjligt att lämna något förhandsbesked.²⁹ Målet är medtaget därför att den fråga som togs upp är principiellt viktig.

Eftersom Skatterättsnämnden inte utgör någon domstol, utan är en fristående myndighet vilken kan lämna bindande förhandsbesked i skattefrågor,³⁰ måste dess beslut tillmätas lägre rättskällevärde än förvaltningsdomstolarnas domar. De bör däremot anses högre än för den doktrin som finns på området. Det här följer av att nämndens beslut kan vara bindande på yrkande av den enskilda och i sådana fall måste följas av Skatteverket, att nämnden består av ledamöter med mycket god sakkunskap inom skatterätt och att nämnden inte har ett egenintresse i saken eftersom att den inte företräder någon.³¹ De argument Skatterättsnämnden lämnar som stöd för sina beslut kan därför användas för

²⁴ Se RÅ 2010 ref. 15 där hänvisningar skedde till samtliga i uppsatsen använda mål utom det överklagade förhandsbeskedet RÅ 2009 not. 97.

²⁵ Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 22§ 1 st.

²⁶ Lindencrona m.fl., 2009, s. 745.

²⁷ Lindencrona m.fl., 2009, s. 744.

²⁸ Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 16§ 1 st.

²⁹ Se avsnitt 4.5.1 för en genomgång av rättsfallet.

³⁰ Lindencrona m.fl., 2009, s. 744.

³¹ Jmf. med domare i förvaltningsdomstolar, vilka inte måste ha skatterättslig expertis, och jmf. med såväl Skatteverket som skatterådgivarna, vilka båda har ett egenintresse i ett förhandsbesked.

vägledande ändamål, men inte utgöra grund för slutsatser utan stöd från andra rättskällor.

Det föreligger ingen absolut skyldighet för rättstillämpare att följa prejudikat, men de är avsedda att vara vägledande vid rättstillämpningen.³² Därför är de av största intresse vid utrönande av gällande rätt, samtidigt som det finns utrymme att ifrågasätta dem. Så särskilt vid svag, utebliven eller rent av felaktig argumentation bakom domslutet. Det rättsfall som direkt berör beräkningen av bruttolön har såvitt författaren vet inte varit föremål för särskilt mycket diskussion i den juridiska litteraturen, vilket sannolikt beror på att det fortfarande är relativt nyttillkommet. Författaren är därför i stor utsträckning lämnad att diskutera domen på egen hand.

Gällande doktrinen finns det material härrörande främst från två olika källor, vilka båda besitter ett egenintresse i saken och materialet därför måste behandlas med aktsamhet. Det är Skatteverket genom sina ställningstaganden och företrädare för skattebetalarna, nämligen skatterådgivarna eller branschen, som står för de flesta argumenten på området och även för de två metoder för hur beräkningen ska genomföras som är föremål för diskussion. Gällande det som står att finna i Skatteverkets skrivelser och likaså publikationer från branschens sida jämföras det med juridisk litteratur och utgör därför inte underlag för några slutsatser, utan verkar endast som underlag för diskussion och bas för förståelse av den problematik som är för handen. Argument vägs med försiktighet och de utreds med noggrannhet och eftertanke för att syna relevansen och riktigheten i dem. Utöver den doktrin som berör just beräkningen av bruttolön vid nettolöneavtal används även annan doktrin i syfte att förklara framförallt de regler och principer som presenteras. Det rör sig här om litteratur skriven för att överblicka hela det skatterättsliga området av professorer i rättsvetenskap och skatterättsliga experter.

1.5 Disposition

I inledningskapitlet ges en introduktion till rättsläget vad gäller beräkning av bruttolön och därur mynnar sedan syftet följt av de avgränsningar som anger ramen för uppsatsens omfattning, den metod som genomgående används i uppsatsen och, slutligen, hur uppsatsen är upplagd samt skälen till det.

³² Bernitz m.fl., 2010, s. 129.

I det andra kapitlet redogörs för grunden till bruttoberäkning, följt av de skatterättsliga regler som ligger till grund för den aktuella beskattningen och som diskuteras i samband med metoderna. Reglerna presenteras för att ge en ökad förståelse för de argument som förs fram senare i kapitlet för att styrka respektive beräkningsmetod och för att läsaren ska ges en klar bild av hur beskattningen sker samt vilka skatter och avgifter det talas om. Härefter följer den beräkningsmetod som Skatteverket använder och hur den motiveras samt den metod som branschen förespråkar och tillhörande argumentation. Förhoppningen är att härigenom framställa en för läsaren tydlig bild av den problematik som råder och på vilket sätt de olika metoderna löser problematiken. Det kan tyckas märkligt att källor av lägsta rättskällevärde tas upp i framställningens initiala skede, men efter vad författaren funnit är det enklare för läsaren att tillgodogöra sig de andra rättskällorna om en god förståelse erhållits för problematiken, vilken enklast illustreras med hjälp av metoderna och vad som talar för respektive emot dem. I slutet av kapitlet diskuteras olika aspekter av och argument kring metoderna.

I kapitel tre presenteras några av de principer som finns på skatterättens område. Då principerna är generella för skatterätten finns det även ett pedagogiskt syfte med att presentera dem innan praxis specifik för det här skatterättsliga området berörs. En diskussion kring hur metoderna förhåller sig till principerna förs i slutet av kapitlet.

I det fjärde kapitlet behandlas den rättspraxis som finns kring beskattning vid nettolöneavtal. Rättsfallen presenteras genom kortare sammanfattningar där domskälen lyfts fram. I anslutning till varje mål ges en kommentar bestående av en kort förklaring av vad domen resulterade i, vad den har för inverkan på rättsläget och eventuellt ett yttrande i syfte att jämföra utgången med tidigare presenterad information eller i övrigt kommentera domen. Avslutningsvis analyseras prejudikaten relevanta för beräkningen.

I kapitel fem sammanfattas och diskuteras det underlag som finns för att avgöra vilken beräkningsmetod som torde ha stöd i svensk rätt. Analysen utgår ifrån de slutsatser som dragits löpande i de olika avsnitten och här utreds de vidare, liksom vägs mot varandra, för att fastställa vilken metod som bör anses ha stöd av högst hierarkiskt rättskällevärde.

Det sjätte och sista kapitlet presenterar den slutsats som följer av utredningen i det föregående kapitlet.

2 Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal

2.1 Introduktion

I förevarande kapitel redogörs inledningsvis för varför nettolön måste omräknas till bruttolön. Därefter följer en kort beskrivning av de skatterättsliga regler som behövs viss kännedom om för att förstå de argument som förs såväl för som mot respektive metod. Reglerna presenteras översiktligt då det framförallt är dess syften som är intressanta. I de två efterföljande avsnitten redogörs för Skatteverkets syn på bruttolöneberäkning och lösningar på tillhörande problem samt den av branschen förespråkade beräkningsmetoden. Avslutningsvis följer en diskussion kring de metoder som presenteras och vad de finns för styrkor och svagheter i argumentationen för respektive metod.

2.2 "Uppgrossning" av nettolön till bruttolön

Regeringsrätten etablerade i RÅ 1977 Aa 141 principen att det är lönen angiven till ett bruttobelopp som ska tas upp som intäkt av tjänst. I det fall enbart en nettolön är överenskommen bestäms därför bruttolönen till det lönebelopp som efter skatteavdrag ger den avtalade nettolönen.³³ Av fallet följer alltså att en överenskommen nettolön alltid måste räknas om till ett bruttobelopp.

Även utan Regeringsrättens fastställande framstår det som rimligt att beskattning endast kan ske av ett bruttobelopp. De i inkomstskattelagen³⁴ angivna skattesatserna måste följas i egenskap av gällande rätt och de utgår ifrån beskattningsbar förvärvsinkomst.³⁵ Att beräkna skatten utifrån ett nettobelopp med de i lag angivna skattesatserna innebär således antingen att skatten inte motsvarar skattesatsen multiplicerat med den beskattningsbara förvärvsinkomsten, alternativt att nettolönen blir för låg. Följande exempel illustrerar problematiken:

Om skattesatsen är 50 % och nettolönen 100 innebär en beräkning av skatten utifrån nettobeloppet att produkten blir 50. Bruttobeloppet blir således $100+50=150$. För att nettolönen ska bibehållas kan endast 33 % dras av i skatt ($50/150=0,333..$), vilket vore

³³ Se avsnitt 4.2.1 för en genomgång av rättsfallet.

³⁴ SFS (1999:1229).

³⁵ IL 65:3§ 1 st., 65:4§ 1-2 st. och 65:5§ 1 st.

lagstridigt. Om istället 50 % dras av i skatt blir nettobeloppet endast 75 ($150 - 150 * 0,50 = 75$). Beräkningarna går helt enkelt inte ihop. Problematiken skulle givetvis kunna lösas genom en omräkning av skattesatserna motsvarande den som görs för mervärdeskatt. Mervärdeskatt beräknas som 25 % av nettobeloppet (pris exklusive moms) och 20 % av bruttobeloppet (pris inklusive moms). På samma sätt skulle inkomstskatt i enlighet med exemplet kunna beräknas som 50 % av bruttobeloppet eller 100 % av nettobeloppet ($100 + 1 * 100 = 200$, $0,50 * 200 = 100$). Frågan kvarstår dock om det skulle vara lagenligt då lagtexten uttryckligen anger en viss skattesats av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Vidare benämns, som upplystes om ovan,³⁶ nettolöneavtal även som avtal om fri skatt eftersom det innebär att arbetsgivaren står för skatten på inkomsten. Förmåner som erhålls på grund av tjänst utgör skattepliktiga intäkter.³⁷ Det här innebär att förmånen den anställde får i egenskap av betald inkomstskatt i sig blir föremål för beskattning. Det blir ”skatt på skatten” eftersom inkomstskatten i det här fallet utgör ett belopp som den anställde får av sin arbetsgivare utöver lönen. Så blir även fallet om den anställde exempelvis får sin kapitalskatt betald av arbetsgivaren, eller vilken annan privat levnadskostnad som helst. Av det här följer att ett bruttovärde av nettolönen måste tas fram för att skatteförmånen ska inkluderas i den skattepliktiga ersättningen. Följande exempel illustrerar det sagda:

En bruttolön på 100 och en skattesats på 30 % ger nettobeloppet 70 och skatten 30. Om istället en nettolön om 70 överenskommit innebär det att skatteförmånen utgör 30 och således måste beskattningen ske inte bara av nettobeloppet 70 utan även av skatteförmånen på 30. Det totala beskattningsunderlaget blir därför 100, vilket utgör bruttobeloppet av 70.

Det hittills sagda innebär alltså att en nettoersättning alltid måste räknas om till ett bruttobelopp. Då skatt beräknas som produkten av bruttobelopp*skattesats beräknas nettobeloppet till $\text{bruttobelopp} * (1 - \text{skattesats})$, vilket följer av att bruttobeloppet subtraherat med det ena ger det andra. En beräkning av bruttolön sker därför enligt

³⁶ Se avsnitt 1.1.

³⁷ IL 11:1§.

formeln $\text{nettolön}/(1-\text{skattesats})=\text{bruttolön}$. Den här baklängesberäkningen kallas ofta ”uppgrossning” av en nettolön till bruttolön.³⁸

2.3 Regler för beskattning av lön

2.3.1 Skattebetalningslagen

Före år 1947 betalades skatt in efter det att beskattningsunderlag fastställts vid taxeringen. Det här innebar olägenheter för det allmänna i och med att dess skattekrav inte alltid kunde säkerställas, samtidigt som enskilda hade svårigheter med att beräkna hur mycket av inkomsten som behövde reserveras för framtida skatteinbetalning. Därför infördes ett så kallat källskattesystem, vilket innebär att skatt ska betalas efterhand som inkomsten intjänas.³⁹

År 1997 infördes ett nytt system för betalning och redovisning av skatt samt avgifter genom skattebetalningslagen⁴⁰, vilken därmed ersatte uppbördslagen⁴¹ och lagen⁴² om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.⁴³ Det nya systemet innebär att varje skatt- och avgiftsskyldig har ett skattekonto hos Skatteverket där samtliga redovisningar, debiteringar och betalningar registreras främst avseende bland annat innehållen A-skatt och arbetsgivaravgifter.⁴⁴ Kontona stäms av med avseende på inbetalda och tillgodoförda belopp mot påförda belopp varje månad som det skett någon transaktion och även årligen sedan den slutliga skatten registrerats.⁴⁵ Om det finns ett underskott på kontot ges kontoinnehavaren en betalningsuppsmaning.⁴⁶ Finns istället ett överskott på kontot ska det betalas tillbaka till den skattskyldige.⁴⁷

³⁸ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 273.

³⁹ Lindencrona m.fl., 2009, s. 747.

⁴⁰ SFS 1997:483.

⁴¹ SFS 1953:272.

⁴² SFS 1984:668.

⁴³ Prop. 1996/97:100 del 1 s. 1.

⁴⁴ SBL 3:5§ 1 och 3 st.

⁴⁵ SBL 3:6§ 1 och 3 st.

⁴⁶ Lindencrona m.fl., 2009, s. 748.

⁴⁷ SBL 18:1§.

2.3.2 Preliminärskatt och skatteavdrag

Reglerna om preliminärskatt återfinns i skattebetalningslagens fjärde kapitel. Grunden för betalning av preliminärskatt är att det ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den skattskyldiges slutliga skatt enligt taxeringen.⁴⁸ Preliminärskatten betalas genom skatteavdrag av den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen,⁴⁹ för vilken skyldighet att företa skatteavdrag från kontant ersättning föreligger.⁵⁰ Om ersättningen utgör arbetstagarens huvudinkomst ska skatteavdrag ske i enlighet med skattetabell eller Skatteverkets beslut.⁵¹ Utgör inkomsten en sidoinkomst ska skatteavdrag göras med 30 %.⁵²

De allmänna skattetabellerna, vilka blir tillämpliga vid nettolöneavtal,⁵³ grundas bland annat på att den skattskyldiges inkomst är oförändrad under inkomståret och med beaktande av grundavdrag samt skattereduktion för allmän pensionsavgift och arbetsinkomst.⁵⁴ Skatteverket får meddela beslut om särskild beräkningsgrund för skatteavdraget om det kan antas att preliminärskatten bättre kommer att överensstämja med den slutliga skatten.⁵⁵ Skyldigheten omfattar svenska arbetsgivare och utländska arbetsgivare vilka har fast driftställe i Sverige. Övriga utländska arbetsgivare saknar således skyldighet att företa skatteavdrag.⁵⁶ Samtliga arbetsgivare ska årligen lämna kontrolluppgift där värdet av utgiven kontant ersättning och förmån redovisas, liksom avdragen skatt.⁵⁷

⁴⁸ SBL 4:1§.

⁴⁹ SBL 4:2-3§§.

⁵⁰ SBL 5:1§ och 5:2§ 1 st.

⁵¹ SBL 8:1§ 1 st.

⁵² SBL 8:8§ 1 st.

⁵³ Jmf. SBL 8:2§.

⁵⁴ SBL 8:3§ 1 st.

⁵⁵ SBL 8:11§ 1 st.

⁵⁶ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 3, där det anges att bestämmelsen SBL 5:1§ enligt etablerad praxis omfattar svenska arbetsgivare och utländska arbetsgivare med fast driftställe i Sverige samt att övriga utländska arbetsgivare enligt Skatteverkets uppfattning inte ska göra skatteavdrag för arbetstagare i Sverige.

⁵⁷ Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter 6:1§, 6:2§ 1 st., 6:6§ 1 st. och 14:8§. Observera beloppsspärren i 12:1§ 1 st. vid utlandstransaktioner.

2.3.3 Reglerna kring socialavgifter

De sociala avgifterna syftar i första hand till att finansiera sociala förmåner, men har till betydande del även karaktär av skatt. De utgår på ersättningar som utbetalas av arbets- och uppdragsgivare, då ofta benämnt arbetsgivaravgifter, samt på inkomst av näringsverksamhet, så kallade egenavgifter.⁵⁸ Arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning,⁵⁹ med vilket avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete.⁶⁰ Avgiftsunderlaget utgörs av summan av de avgiftspliktiga ersättningar som under en kalendermånad utgetts av den avgiftsskyldige.⁶¹ Arbetsgivaravgifter ska betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige,⁶² men inte av en utomlands bosatt fysisk person eller utländsk juridisk person om utgivaren inte har ett fast driftställe i Sverige och överenskommelse om att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på ersättningen har träffats mellan utgivaren och mottagaren.⁶³

2.4 Skatteverkets praxis för bruttolöneberäkning

2.4.1 Två ställningstaganden

Skatteverket lämnade år 2006 ett ställningstagande avseende hur bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal. Ställningstagandet syftade bland annat till att klargöra hur bruttolönen ska beräknas i fall då den anställde innehar löneförmåner, när denne är berättigad till olika avdrag vid taxeringen och när inkomst från olika utbetalare erhålls.⁶⁴ Två år senare kom ytterligare ett ställningstagande där två följdfrågor kring bruttolöneberäkning besvarades, vilka gällde beräkningen vid avtal om erhållande av enbart en förmån och vid arbete under endast del av beskattningsåret.⁶⁵ Ställningstagandena är begränsade till att avse de fall då arbetsgivaren står för hela kostnaden, med andra ord vid avtal om fri skatt, och inte de situationer då arbetsgivaren

⁵⁸ Hellenius och Rabe, 2010, s. 31.

⁵⁹ SocL 2:1§ 1 st.

⁶⁰ SocL 2:10§ 1 st.

⁶¹ SocL 2:24§ 1 st.

⁶² SocL 2:4§ 1 p.

⁶³ SocL 2:8§.

⁶⁴ SKV:s ställningstagande 2006-11-02.

⁶⁵ SKV:s ställningstagande 2008-05-29.

kompenserar för skillnaden mellan erlagd skatt i arbetslandet och den skatt som skulle ha erlagts i hemlandet.⁶⁶ Nedan följer en presentation av ställningstagandenas innehåll.

2.4.2 Uppgrossning av nettolön

Det första ställningstagandet inleds med att redogöra för att utbetalaren av nettolön ska svara för den skatt som belöper på motsvarande bruttobelopp enligt skattebetalningslagen, varför samma principer gäller vid överenskommen bruttolön med tillhörande skatteavdrag som nettolön med skyldighet för utbetalaren att svara för skatten. Vidare är arbetsgivaren skyldig att månatligen fastställa vilken bruttolön som tillgodogjorts den anställde för att kunna fullgöra sina skyldigheter avseende skatteavdrag och sociala avgifter.⁶⁷

Skatteverket anser att det av praxis följer att bruttolön ska bestämmas till det belopp som efter avdrag enligt skattebetalningslagens regler och inklusive förmåner ger det avtalade nettobeloppet. Det här, menar Skatteverket, innebär att rätt bruttolön utgörs av det belopp som i korrekt skattetabell står angivet, inklusive förmåner, och som minskat med i tabellen angivet skatteavdrag resulterar i den avtalade nettolönen. Beloppets storlek påverkas således av de i skattetabellerna inbyggda avdragen.⁶⁸ Det här illustreras genom räkneexempel där skatten är 50 % och de i skattetabellerna inbyggda avdragen bortses ifrån.⁶⁹

En anställd har en nettolön om 400. Skatten, som enligt tabell är 50 %, ger en bruttolön på 800 ($400/(1-0,50)=800$). Arbetsgivaren ska betala in 400 i preliminärskatt, 800 taxeras den anställde för och den slutliga skatten blir 400.⁷⁰

Enligt Skatteverket gäller samma princip för en anställd som erhåller lön från två eller flera arbetsgivare. Förvisso medför den progression som finns inbyggd i skatteskalen att preliminärskatteavdrag enligt skattetabell i regel blir för låga i sådana situationer, men

⁶⁶ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 1.

⁶⁷ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.1.

⁶⁸ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.4.

⁶⁹ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.1.

⁷⁰ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.4.

Skatteverket anser ändå att bruttolön ska beräknas utifrån tabellskatteavdrag för varje lön var för sig, utom i de fall reglerna för sidoinkomst ska tillämpas.⁷¹

2.4.3 Beaktande av avdrag vid beskattningen

Ställningstagandet fortsätter med att Skatteverket redogör för uppfattningen att utöver de i skattetabellen inbakade avdragen ska avdrag som den skattskyldige är berättigad till vid taxering inte påverka bruttolönen. Härav ska avdrag för exempelvis ökade levnadskostnader aldrig beaktas vid fastställande av skattepliktig lön. Bruttolönen ska fastställas varje månad så att arbetsgivaren kan göra skatteavdrag och betala in arbetsgivaravgifter. Den kan inte justeras med avseende på en tidigare månad på grund av senare händelser, exempelvis vid taxeringen godkända avdrag. Avdragsrätten är inte enbart baserad på att den skattskyldige har haft en avdragsgill kostnad, utan den måste även kunna styrkas. Bruttolönens storlek bör, enligt Skatteverkets mening, inte på samma sätt som avdragsrätten vara beroende av huruvida en avdragsgill kostnad kan styrkas. Inte heller bör bruttolönens storlek bli olika för två personer bara för att den ena har avdragsgilla kostnader. Beräkningen ska därför alltid utgå från principen bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön, oavsett om det finns avdragsgilla kostnader. Nedanstående exempel visar hur den tidigare beräkningen blir när avdragsrätt om 100 föreligger.⁷²

Då en nettolön om 400 vid en skattesats enligt tabell om 50 % ger en bruttolön på 800 ($400/(1-0,50)=800$) ska arbetsgivaren betala in 400 i preliminärskatt. Den taxerade inkomsten blir efter avdrag $800-100=700$ och den slutliga skatten utgör 50 % av den taxerade inkomsten, 350.⁷³

För att undvika den differens som uppstod i ovanstående exempel mellan preliminärskatt och slutlig skatt kan den skattskyldige, precis som vid bruttolöneavtal, ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget. Ett beslut om ändrad beräkning innebär att avdragen beaktas, varmed arbetsgivaren inte behöver betala in preliminärskatt för den skatt som motsvarar avdraget, i det här fallet 50 ($100*0,50=50$). Ett sådant beslut

⁷¹ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.4.

⁷² SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.5.

⁷³ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.5.

innebär dock ingen förändring för beräkningen av skattepliktig inkomst, utan bruttolönen förblir i det här fallet 800.⁷⁴

Vid förflyttning av personal utomlands är det inte ovanligt att förmåner utgår, exempelvis bostads- och bilförmån. Värdet av förmånerna är detsamma oavsett om de utgår från ett brutto- eller nettolöneavtal. Vid nettolöneavtal medför dock förmåner att bruttolönen blir högre till följd av att arbetsgivaren även ska svara för skatten som belöper på förmånsvärdet. Skatten som belöper på förmånerna utgör då en ytterligare förmån som även den måste beaktas vid uppgrossningen för att skatteinbetalningen inte ska bli för låg. Rent praktiskt läggs dock kontant nettolön ihop med förmånsvärdet vid beräkning av den totala skattepliktiga inkomsten. Skatteverket illustrerar beräkningen med följande exempel:

Den kontanta nettolönen är fortfarande 400, men nu föreligger även en bilförmån om 50. Bruttolönen inklusive förmåner blir i det här fallet 900, $(400+50)/(1-0,50)$. Bruttobeloppet utgörs av bilförmånen på 50 och kontant lön på 850, i vilken förmånen av fri skatt på bilförmånen är inkluderad. Skatten blir $900*0,50=450$.⁷⁵

Även privata levnadskostnader som arbetsgivaren står för utlöser förmånsbeskattning. Som exempel nämns fastighetsskatt och skatt på kapitalvinster. Likaså när arbetsgivare betalar ersättning för att täcka underskott på skattekontot så står arbetsgivaren för en privat levnadskostnad i det fall underskottet inte beror på nettolönens storlek. Som exempel nämns underskott som uppstått genom arbete för flera arbetsgivare till följd av att progressionen inte beaktas vid beräkning av bruttolönen från respektive arbetsgivare. Bruttolönens storlek måste i så fall justeras med ersättningen.⁷⁶

2.4.4 Korrigering av felaktigt beräknad bruttolön

Om bruttolönen felaktigt har beräknats till ett för lågt belopp kommer den skattskyldige efter en korrekt beräkning att beskattas för rätt belopp. Arbetsgivaren anses trots det ha innehållit preliminärskatt på den korrekta bruttolönen och den skattskyldige gottskrivs det ”innehållna” beloppet. Skillnaden mellan den inbetalda skatten och den som anses

⁷⁴ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.6.

⁷⁵ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.7.

⁷⁶ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.7.

innehållen krävs arbetsgivaren på, liksom arbetsgivaravgifter motsvarande differensen mellan den felräknade och den korrekta bruttolönen. Det här illustreras på följande vis:

Arbetsgivaren beräknar felaktigt nettolönen 400 till bruttolönen 700 och gör således skatteavdrag för 350. Bruttolönen omräknas till 800 och den anställde taxeras för beloppet. Den innehållna preliminärskatten, vilken gottskrivs den skattskyldige, anses därmed utgöra 400 och arbetsgivaren krävs på differensen mellan innehållen och inbetald skatt (400-350). Även arbetsgivaravgifter beräknas på det korrekta underlaget, varför arbetsgivaren krävs på det belopp som motsvarar skillnaden mellan det korrekta och det redovisade underlaget (800-700).⁷⁷

Om bruttolönen felaktigt beräknas till ett för högt belopp, varmed inbetalning av preliminärskatt görs till för stora belopp, sker återbetalning av differensen mellan preliminärskatt och slutlig skatt till den skattskyldige. Återbetalningen kan inte ske till någon annan än denne då inbetald preliminärskatt utgör den anställdes pengar. Taxeringen omfattar erhållen nettolön och tillgodoförd skatt. Skatteverket illustrerar beräkningen med följande två exempel:

För nettolön om 400 beräknas felaktigt skatteavdraget till 500 istället för 400. På kontrolluppgiften ska därför bruttolönen anges till erhållen nettolön och tillgodoförd skatt, $400+500=900$. Taxeringen sker enligt kontrolluppgift, varför den slutliga skatten blir $900*0,50=450$. Återbetalning av 50 sker till den skattskyldige. Situationen blir densamma om arbetsgivaren felaktigt hade beräknat bruttolönen till 1000 och därav gjort skatteavdrag med 500. Denne hade då i kontrolluppgiften redovisat 1000 i bruttolön och 500 i preliminärskatt, vilket är fel då den anställde ska taxeras för erhållen nettolön och tillgodoförd skatt, $400+500=900$, varmed bruttolönen ska redovisas till 900.⁷⁸

2.4.5 Överskott respektive underskott på skattekontot

Som ovan visats kan det uppstå ett överskott på den skattskyldiges skattekonto, exempelvis på grund av att avdrag har beviljats vid taxeringen. Enligt Skatteverkets uppfattning medför en utbetalning av skatteåterbäring inga skattekonsekvenser för den

⁷⁷ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.9.

⁷⁸ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.9. Regeln för återbetalning följer av SBL 18:1§, vilken Skatteverket hänvisar till i avsnitt 4.10 i ställningstagandet.

anställda oavsett om denne behåller pengarna eller ger dem till arbetsgivaren enligt överenskommelse. Det här grundas i att tillgodoförd preliminärskatt är den skattskyldiges pengar och beskattningen kan därför inte påverkas av vad denne väljer att göra med dem. Således ska en överföring av överskottet till arbetsgivaren på grund av avtal inte jämföras med en återbetalning av felaktigt utbetald lön och därmed inte medföra rätt till nedsättning av bruttolönen eller avdrag i taxeringen. Resonemanget bygger på att den anställde har erhållit den nettolön denne enligt anställningsavtalet är berättigad till eftersom att bruttolönen har beräknats till det korrekta beloppet,⁷⁹ jämför med formeln bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön.⁸⁰

Ett underskott däremot kan medföra skattekonsekvenser beroende på vem som täcker underskottet och varför underskottet uppstår. Ett underskott som exempelvis uppstår på grund av att den anställde taxeras för marknadsvärdet av en bostadsförmån medan skatteavdraget beräknades efter ett schablonvärde, som i det här fallet var lägre än marknadsvärdet, medför inga beskattningskonsekvenser om den skattskyldige själv betalar in underskottet. Att så blir fallet grundar sig i att det inte rör sig om återbetalning av lön eftersom det bruttobelopp som legat till grund för skatteavdraget har beräknats korrekt och skatteavdraget därmed likaså är korrekt. Skatteverket menar att differensen mellan marknadsvärde och schablonvärde även drabbar andra skattskyldiga, oavsett löneform. Betalar däremot arbetsgivaren in underskottet utgör det en skattepliktig ersättning då underskottet vid korrekt gjorda skatteavdrag och bruttolöneberäkningar utgör en privat levnadskostnad. Skyldigheten att betala förmånsskatt inträder när arbetstagaren tillgodogörs ersättningen.⁸¹

Inga beskattningskonsekvenser uppstår däremot i det fall arbetsgivaren täcker ett underskott som uppkommer till följd av att ändrad beräkning av skatteavdrag har beviljats av Skatteverket och den skattskyldige sen inte medges de avdrag som låg till grund för beslutet. Skatteavdragen är nämligen i den här situationen korrekt gjorda och likaså beräkningen av bruttolön då ingen hänsyn togs till avdragen. Att beslutet om ändrad beräkning av preliminärskatteavdrag visat sig medföra för låga skatteavdrag i

⁷⁹ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.10.

⁸⁰ Författarens tillägg.

⁸¹ SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.11.

förhållande till den slutliga skatten ändrar inte det. När underskottet betalas blir bruttolönen och skatteavdragen desamma som om beslut om ändrad beräkning aldrig hade lämnats.⁸²

2.4.6 Nettolön bestående av enbart en förmån

Det andra ställningstagandet som Skatteverket lämnade syftar till att besvara två följdfrågor som uppstod efter det första ställningstagandet. Den första frågan rörde hur bruttolöneberäkningen ska göras om den anställde inte är berättigad till kontant lön utan enbart en förmån, för vilken arbetsgivaren ska stå för förmånsskatten. Skatteverket anser att det i en sådan här situation inte endast har avtalats om en förmån, utan också om en kontant lön vars belopp uppgår till detsamma som den skatt som belöper på den totala bruttoinkomsten. Bruttolönen erhålls genom uppgrossning av förmånsvärdet och består då av förmånen samt kontant lön motsvarande preliminärskatten. I det fall arbetstagaren inte hade varit berättigad till fri skatt hade ingen skyldighet att göra skatteavdrag förelegat eftersom att det då inte hade funnits någon kontant ersättning att dra av från. Beräkningen tydliggörs med följande exempel:

En bilförmån om 50 beräknas till en bruttoinkomst på 100. Av bruttobeloppet motsvarar 50 förmånsvärdet och 50 den kontanta ersättningen. Preliminärskatt betalas in med 50, vilket även motsvarar den slutliga skatten efter taxering av 100. På det här sättet, menar Skatteverket, blir situationen densamma som för en person med förmån om 50 och bruttolön om 50 eftersom hela det kontanta beloppet även där tas i anspråk för skatteavdrag.⁸³

2.4.7 Arbete under endast del av året

Den andra följdfrågan som ställningstagandet tog upp var hur bruttolön ska beräknas i det fall en anställd endast arbetar i Sverige under en del av beskattningsåret, exempelvis vid påbörjad tillsvidareanställning i november. Skatteverket anser att beräkningen blir densamma, bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön. För att lösa den problematik som finns med att skattetabellerna är utformade för helårsarbete kan på sedvanligt vis

⁸² SKV:s ställningstagande 2006-11-02 avsnitt 4.11. Inget sägs om hur situationen blir om den anställde själv betalar in underskottet. Antingen utgör det någon form av huvudregel att när den skattskyldige själv betalar in ett underskott så uppstår aldrig några beskattningskonsekvenser eller så ses det som en återbetalning av felaktigt utbetald lön. Det senare framstår dock som mindre troligt.

⁸³ SKV:s ställningstagande 2008-05-29 avsnitt 2 och 4.2. Skyldigheten att göra skatteavdrag följer av SBL 5:2§ 1 st.

ansökas om ändrad beräkning av skatteavdraget och på så vis få preliminärskatten att bättre överensstämma med slutlig skatt.⁸⁴ Den problematik som Skatteverket syftar på härrör från den progression som finns i skatteskalen och som gör att skatteavdragen för en person med hög nettomånadslön som under beskattningsåret endast arbetar exempelvis två månader i Sverige påverkas av progressionen trots att årslönen vida understiger skiktgränserna och slutlig skatt därmed beräknas efter en lägre skattesats.⁸⁵

2.4.8 Ställningstagandena i korthet

Hur Skatteverket hanterar beskattningen av nettolöner kan summeras såsom följer. Bruttolön beräknas efter modellen bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön oavsett vilka avdrag den skattskyldige är berättigad till vid taxeringen. De enda avdrag som inverkar på bruttolönens storlek är de som finns inbakade i skattetabellerna. För att undvika erläggande av för hög preliminärskatt i förhållande till den slutliga skatten får därför ändrad beräkning av skatteavdraget ansökas om hos Skatteverket, men en sådan ändring medför ingen skillnad för bruttolöneberäkningen.

Vidare är ett förmånsvärde inte beroende av avtalsformen, men vid nettolöneavtal medför det en ökning av bruttolönen med den skatt som belöper på förmånsvärdet. Vid felaktig beräkning av bruttolönen, vilket medfört för låga skatteavdrag, gottskrivs den skattskyldige den korrekt beräknade preliminärskatten, medan arbetsgivaren krävs på mellanskillnaden. Vad gäller utbetalning av överskott medför det inga skattekonsekvenser oavsett om den skattskyldige enligt avtal ska utge överskottet till arbetsgivaren. Däremot medför arbetsgivarens betalning av ett underskott på skattekontot utgivande av skattepliktig ersättning, utom i de fall underskottet beror på innehållen skatt i enlighet med beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag.

Slutligen kan en anställd som genom avtal erhåller en förmån och fri förmånsskatt inte anses ha erhållit enbart en förmån, utan även en kontant lön motsvarande förmånen av fri skatt. Samma beräkningsmetod ska dessutom användas oavsett om arbetet i Sverige omfattar hela eller delar av beskattningsåret.

⁸⁴ SKV:s ställningstagande 2008-05-29 avsnitt 2 och 4.3.

⁸⁵ Författarens tillägg.

2.5 Branschens syn på beräkning av bruttolön

2.5.1 Den av skatterådgivarna förespråkade metoden

Skatteverkets metod att bruttolön ska beräknas efter formeln bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön har inte vunnit medhåll av branschen, utan en modell där bruttolönen bestäms med hänsyn till de avdrag den skattskyldige är berättigad till förespråkas. Branschens metod innebär att den slutliga skatten ligger till grund för beräkningen enligt modellen bruttolön-slutlig skatt=nettolön.⁸⁶ En beräkning efter den modellen kan utvecklas enligt följande för att resultera i den direkta formeln för uppgrossning:

Formlerna $bruttolön-skatt=nettolön$ och $skatt=skattesats*(bruttolön-avdrag)$ resulterar vid en sammanläggning av dem i formeln

$$bruttolön-skattesats*(bruttolön-avdrag)=nettolön.$$

Den formeln kan utvecklas till

$$bruttolön-skattesats*bruttolön+skattesats*avdrag=nettolön,$$

vilket i sin tur innebär att

$$bruttolön-skattesats*bruttolön=nettolön-skattesats*avdrag.$$

Bruttolönen då kan brytas ut för att få

$$bruttolön*(1-skattesats)=nettolön-skattesats*avdrag.$$

Formeln för uppgrossning blir då

$$bruttolön=(nettolön-skattesats*avdrag)/(1-skattesats).⁸⁷$$

Den här formeln ska jämföras med den som uttrycker Skatteverkets beräkningsmetod, $bruttolön=nettolön/(1-tabellskattesats)$. För att enklare illustrera skillnader och likheter kommer dock i fortsättningen Skatteverkets metod betecknas med formeln $bruttolön=nettolön/(1-skattesats)$.

⁸⁶ Se exempelvis Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 273-281, Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 789-798 samt skrivelser publicerade på Deloittes och Ernst & Youngs hemsida.

⁸⁷ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 790.

2.5.2 Konsekvenserna av beräkning med och utan avdrag

I den situation den skattskyldige inte är berättigad till några avdrag och arbetar i Sverige under hela beskattningsåret blir det naturligtvis ingen skillnad oavsett vilken av metoderna som används.⁸⁸ Det följer av att när avdraget är lika med noll blir även skattesats*avdrag lika med noll och således återstår endast nettolön/(1-skattesats) i den ursprungliga formeln $\text{bruttolön} = (\text{nettolön} - \text{skattesats} * \text{avdrag}) / (1 - \text{skattesats})$.⁸⁹

Om det däremot finns ett avdrag som reducerar den slutliga skatten, exempelvis ett avdrag för dubbelt boende som motsvarar en erhållen bostadsförmån, blir resultatet inte detsamma för de båda metoderna. Vid en nettolön om 400 och en bostadsförmån om 100 blir bruttolönen enligt branschens metod $(400 + 100 - 100 * 0,50) / (1 - 0,50) = 900$, medan den enligt Skatteverkets metod blir $(400 + 100) / (1 - 0,50) = 1\ 000$. Den skattepliktiga inkomsten blir efter avdrag 800 respektive 900, varmed en skattesats på 50 % ger en slutlig skatt på 400 respektive 450. Arbetsgivarens totala lönekostnad (exklusive sociala avgifter) blir således 900 respektive 950 (500+400 alt. 450). Med branschens metod motsvarar lönekostnaden bruttolönen, medan bruttolönen med Skatteverkets metod blir 50 högre än lönekostnaden.⁹⁰

I det fall den skattskyldige inte arbetar hela beskattningsåret i Sverige ger metoderna också olika utslag. Låt säga att arbetet fortgår i sex månader och att nettoersättningen uppgår till 280 samt att skatten är 30 % upp till en brytpunkt på 400, varefter skatt tas ut med 50 %. Grundavdrag bortses ifrån. En beräkning utifrån slutlig skatt ger bruttolönen $280 / (1 - 0,30) = 400$. Då bruttolönen inte överstiger brytpunkten finns inget behov av ytterligare uppgrossning. Den slutliga skatten blir 120 och tillsammans med nettobeloppet 280 blir det 400. En beräkning efter månatliga tabellskatteavdrag innebär istället att nettolönen först måste fördelas på de månader som lönen motsvarar och sedan grossas upp var för sig i enlighet med gällande skattetabell. För att få fram rätt tabellskatteavdrag måste dock bruttoårslönen tas fram. Sex månaders arbete för 280 motsvarar 560 för ett helt års arbete, vilket överstiger brytpunkten. Bruttoberäkningen blir därför $(400 / (1 - 0,30)) + ((560 - 400) / (1 - 0,50)) = 891$. Tabellskatteavdraget torde härmed bli 42 % och bruttomånadslönen blir då $(280 / 6) / (1 - 0,42) = 80,5$. Den bruttolön som ska

⁸⁸ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 791.

⁸⁹ Författarens tillägg.

⁹⁰ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 791-792.

redovisas i deklARATIONEN utgör således $6 \cdot 80,5 = 483$. Skatten på inkomsten blir 30 % upp till brytpunkten och 50 % därutöver, vilket innebär $400 \cdot 0,30 + 83 \cdot 0,50 = 161,5$. Bruttolönen minskat med skatten ger nettot 321,5 (483-161,5), vilket inte motsvarar den överenskomna nettolönen 280.⁹¹

I båda situationerna blir följden att den mellanskillnad som uppstår tillfaller den skattskyldige som återbetalning av överskjutande skatt. Den skattskyldige är i sin tur enligt avtal skyldig att överföra beloppet till arbetsgivaren då denne annars erhåller högre ersättning än överenskommet. Det betyder att beloppet är föremål för beskattning utan att den skattskyldige tillgodogörs ersättningen,⁹² vilket följer av att en återbetalning av skatt till arbetsgivare enligt Skatteverket inte ska ses som återbetalning av lön och därför inte påverka den skattepliktiga inkomsten.⁹³ Vid beviljad jämkning av skatten hade skillnaden endast varit att mellanskillnaden aldrig hade betalats ut av arbetsgivaren, varmed beskattning hade skett av pengar som överhuvudtaget inte lämnat arbetsgivarens konto.⁹⁴

Det framhålls vara beklagligt att Skatteverket brukar en metod som innebär att den hos arbetsgivaren bokförda lönekostnaden och den av arbetstagaren slutligen erhållna kompensationen inte motsvarar den inkomst som arbetstagaren beskattas för och som ligger till grund för arbetsgivaravgifter.⁹⁵ Metoden borde av samma anledning stå i strid med allmänna beskattningsprinciper⁹⁶ och bokföringsmässiga grunder.

Att den beskattningsbara inkomsten kan fastställas först vid taxeringen bör inte ändra det faktum att den totala kompensationen som arbetstagaren erhåller utgörs av nettolönen och den slutliga skatten. Det som talar emot är en strikt tillämpning av skattebetalningslagen för fastställande av den taxerade inkomsten. Upprätthållandet av syftet med en sådan ordning, nämligen att underlätta den praktiska hanteringen och skapa neutralitet mellan brutto- och nettolöner, kan dock inte utan problem motiveras då

⁹¹ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 793-794.

⁹² Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 792 och 794.

⁹³ Se avsnitt 2.4.5.

⁹⁴ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 794.

⁹⁵ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 798 och Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 278.

⁹⁶ Allmänna beskattningsprinciper redogörs för i kapitel 3.

personer som erhåller samma nettoinkomst beskattas olika.⁹⁷ För att illustrera det här utgås ifrån att person A har en bruttolön om 300 och är berättigad till avdrag om 100, medan person B har en nettolön om 200 och är berättigad till samma avdrag. I det fall skatten är 50 % beskattas A för 200, varmed skatten blir 100 och nettoinkomsten 200. B beskattas istället för 300, varmed skatten blir 150. Med branschens metod hade skatten istället blivit 100.⁹⁸

Skatteverkets metod:

Bruttoberäkning $200/(1-0,50)=400$

Skatteberäkning $(400-100)*0,50=150$

Branschens metod:

Bruttoberäkning $(200-100*0,50)/(1-0,50)=300$

Skatteberäkning $(300-100)*0,50=100$

Dessutom synes det svårt att motivera varför Skatteverkets praktiska problem med att ompröva inkomstdeklarationer ska väga tyngre än att den beskattningsbara inkomsten motsvarar den ersättning som faktiskt utbetalats. Eftersom inkomstskattelagens regler är styrande vid taxeringen blir det fel att tillämpa skattebetalningslagens regler för att fastställa den inkomst som ska bli föremål för taxering.⁹⁹ Slutligen innebär en beräkning av bruttolön efter skattetablell stora konsekvenser när arbete utförs i Sverige under endast en del av beskattningsåret eftersom tabellerna utgår från arbete under hela året och därmed inte tar hänsyn till den progression som inkomsten fastställs bli föremål för vid taxeringen.¹⁰⁰

⁹⁷ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 798.

⁹⁸ Författarens tillägg.

⁹⁹ Lindberg och Stenbeck, SN, 2009, s. 798. Vilken lag som taxeringen sker enligt följer av taxeringslagen (1990:324) 1:1§ 1 st.

¹⁰⁰ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 279.

2.6 Diskussion kring innebörden och konsekvenserna av metoderna

Initialt ska sägas att det framstår som besynnerligt att, som Skatteverket gör, argumentera modellen för uppgrossning av nettolön efter skattebetalningslagens regler. Förvisso blir det med den modellen korrekt med avseende på inbetalning av preliminärskatt och företagande av skatteavdrag. Tillämpningen av skattebetalningslagen blir dessutom enhetlig mellan brutto- och nettolöner. Syftet med skattebetalningslagen är dock inte att fastställa skattepliktig inkomst, utan att tillförsäkra staten dess skattekrav.¹⁰¹ Som Lindberg och Stenbeck mycket riktigt påpekar är det inkomstskattelagen som verkar styrande för taxering av löneinkomster.¹⁰² Den beskattningsbara löneinkomsten ska således fastställas enligt inkomstskattelagens regler. Det framstår därmed som klart att Skatteverket inte kan erhålla stöd för sin beräkningsmetod genom skattebetalningslagen. Ska Skatteverket kunna anses ha stöd i svensk rätt för sin metod krävs alltså att den kan rättfärdigas genom hänvisning till andra rättskällor än den nu använda.

Vidare anför Skatteverket att uppgrossningen ska ske efter skattetabell oavsett hur många arbetsgivare som en skattskyldig erhåller ersättning från. Det trots att den i skatteskalen förekommande progressionen därmed inte tillgodoses eftersom lönerna grossas upp var för sig och uppgrossningen således i vissa fall sker efter lägre skattesatser än vad som skulle varit fallet om samtliga ersättningar hade grossats upp gemensamt. Det här är nog tyvärr en oundviklig konsekvens vid tillämpning av skattebetalningslagen, vilken uppstår även vid brukande av en metod där avdrag beaktas vid uppgrossningen eftersom lönerna även där grossas upp var för sig.

Skatteverkets mening att avdragsrätt inte ska beaktas vid uppgrossning motiveras med att eftersom bruttolön ska fastställas månatligen för fullgörande av skyldigheterna enligt skattebetalningslagen kan den inte justeras på grund av senare inträffade händelser, såsom ett vid taxeringen godkänt avdrag. Vidare ansågs det orimligt att göra bruttolönens storlek beroende av huruvida ett avdrag kan styrkas. Skatteverket måste här anses argumentera enbart utifrån praktiska konsekvenser. Det är givet att beskattningen av nettolöner måste vara praktiskt genomförbar, men det synes svårt att

¹⁰¹ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁰² Se avsnitt 2.5.2.

motivera en eventuell felaktig beskattning med de praktiska problem som uppstår för att få till ”korrekt” beskattning, vilket även Lindberg och Stenbeck uttryckt.¹⁰³ De praktiska tillämpningssvårigheterna kan helt enkelt inte tillmätas någon betydelse i sammanhanget eftersom gällande rätt inte tolkas med hänsyn därtill.

Den differens som ofta uppstår mellan preliminärskatt och slutlig skatt menar Skatteverket löses genom ett beslut om ändrad beräkning av preliminärskatten, vilket innebär att avdragen beaktas utan att det medför någon förändring av bruttolöneberäkningen. Den här typen av differens kan förstås uppstå oavsett hur bruttolönen beräknas då det kan vara svårt att i förväg förutse alla avdrag den skattskyldige medges eller, för den delen, inte medges. I det fall ändrad beräkning beviljas innebär det att arbetsgivaren inte behöver göra lika stora skatteavdrag som annars och, i bästa fall, att skatteavdragen motsvarar den slutliga skatten, varmed inget överskott uppstår som sedan tillfaller arbetstagaren. Såsom Lindberg och Stenbeck påpekat innebär det här beskattning av pengar som aldrig lämnar arbetsgivarens konton eftersom skillnaden mellan preliminärskatt och slutlig skatt ändå medräknas i arbetstagarens ersättning.¹⁰⁴ För författaren framstår det här som ett starkt tecken på att något inte står rätt till. Förvisso undviks den problematik som annars uppstår med att återkräva överskjutande skattemedel från arbetstagaren och hur det ska redovisas, men å andra sidan krävs då även att alla avdrag som medtas i den nya beräkningen beviljas. Oavsett överensstämmelsen mellan preliminärskatt och slutlig skatt kvarstår dock det faktum att arbetsgivaren beskattas för pengar som överhuvudtaget inte varit föremål för någon transaktion.

Att den skattskyldige vid en beräkning av bruttolönen till ett för lågt belopp efter en korrekt beräkning beskattas för rätt belopp genom att tillgodogöras det belopp som skulle ha innehållits i preliminärskatt, medan arbetsgivaren krävs på detsamma, framstår som rimligt. I sammanhanget kan dock inte undvikas att relatera till den problematik som Skatteverket anförde kring justering av bruttolönen till ett lägre belopp till följd av beviljade avdrag. Det framstår som löjeväckande att en sådan ändring skulle medföra sådana praktiska problem att det inte rimligen kan krävas, medan en justering åt andra

¹⁰³ Se avsnitt 2.5.2.

¹⁰⁴ Se avsnitt 2.5.2.

hållet inte innebär några som helst problem. Skatteverkets lösning på bruttolöner som felaktigt beräknats till för höga belopp framstår däremot som mindre rimlig. Eftersom Skatteverket anser att bruttolönen utgör erhållen nettolön och tillgodoförd skatt, vilket är konsekvent i förhållande till lösningen av för lågt beräknade bruttobelopp, innebär det att den slutliga skatten i en sådan situation blir högre än om beräkningen hade skett korrekt från början. Skattehöjningen uppstår till följd av att den tillgodoförda skatten vid ett för högt beräknat bruttobelopp blir högre än vad den annars skulle ha varit. En felräkning, som i efterhand ändå justeras, leder alltså till ytterligare beskattning av inkomsten som inte har grund i något annat än just en rättad felräkning. Det kan inte ens jämföras med en typ av skattetillägg eftersom felet är till den skattskyldiges nackdel. Vidare leder det här till ännu större differens mellan preliminärskatt (även tillgodoförd skatt) och slutlig skatt, med vilka konsekvenser det innebär.

Skatteverkets redogörelse för de skattemässiga konsekvenserna av över- respektive underskott på skattekontot är värd att belysa. Det anges att ett överskott aldrig kan medföra några som helst skattemässiga konsekvenser och att en överföring av överskottet till arbetsgivaren i enlighet med anställningsavtalet inte utgör återbetalning av lön. Enligt författaren synes det tvärtom uppenbart att arbetstagaren inte har tillgodogjorts hela det belopp som arbetsgivaren initialt utbetalat om skattemedel betalas tillbaka. Vid det omvända förhållandet, att arbetstagaren istället behåller pengarna, tillgodogörs denne mer ersättning än vad som överenskommits. Situationen att ett underskott däremot alltid medför en höjning av den skattepliktiga inkomsten när arbetsgivaren täcker underskottet, förutsatt att underskottet inte följer av ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag, framstår i jämförelse med hanteringen av överskott ytterst inkonsekvent. I princip är det enligt Skatteverket alltså omöjligt att sänka en korrekt beräknad bruttolön, medan det finns obegränsat med möjligheter för att höja en sådan. Den inkonsekventa hanteringen fortsätter genom att ett beslut om ändrad beräkning som resulterat i underskott på skattekontot vilket täcks av arbetsgivaren inte medför en höjning av bruttolönen. Även om författaren kan förstå och acceptera argumenten till stöd för den här inkonsekventa hanteringen måste ifrågasättas om det inte styrker att metoden för att beräkna bruttolönen i grunden är felaktig. Skatteverket stödjer sig i sin argumentation på modellen bruttolön-tabellskatteavdrag=nettolön och eftersom upprätthållande av den modellen resulterar i en sådan här inkonsekvent hantering av under- respektive överskott finns skäl att ifrågasätta den.

Skatteverkets bedömning av beskattningen för en ersättning som består av enbart en förmån framstår i författarens tycke som helt rimlig. Intressant är att Skatteverket här definierar formen på förmånen av fri skatt som pengar eller, som det benämns i ställningstagandet, kontant lön. I lag stadgas gällande förmåner att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet.¹⁰⁵ Den här bestämmelsen blir dock inte överhuvudtaget intressant enligt Skatteverkets bedömning. Det torde i enlighet härmed inte vara möjligt för Skatteverket att hävda förmånens värde vara något annat än det kontanta belopp som utgör skatt på nettolönen. Härmed blir det faktum att Skatteverket anser förmånen motsvara det tabellskatteavdrag som motsvarar nettolönen intressant då det *de facto* inte utgör skatten på nettobeloppet, förutsatt att preliminärskatten inte motsvarar den slutliga skatten. Uppenbarligen anser därför Skatteverket att förmånen av fri skatt inte utgörs av den skatt som belöper på nettointkomsten, utan av den preliminärskatt som belöper på densamma, vilket i sig är en intressant tolkning av förmånen av fri skatt.

Det som kanske främst kan ifrågasättas är Skatteverkets beräkning av bruttolön vid arbete som inte pågår under hela beskattningsåret. Skatteverket anser att ansökan om ändrad beräkning av skatteavdraget får lämnas för att undkomma de problem som uppstår i och med att skattetabellerna är utformade efter helårsarbete och således innefattar den progression som finns i skatteskalen. Det faktum att bruttolönen kan komma att beräknas efter en skattesats som är upp till 25 % högre än den som lönen egentligen ska beskattas till framstår inte som ett problem i Skatteverkets ställningstagande.¹⁰⁶ Den inställningen är anmärkningsvärd med tanke på vilken skillnad det kan medföra för beskattningen jämfört med om lönen beräknas efter den skattesats som den faktiskt ska beskattas till. Än mer anmärkningsvärt är avsaknaden av argument till stöd för att beräkningen ska ske efter den tabellskatt som motsvarar ett helt års arbete med samma ersättning istället för efter den tabellskatt som motsvarar den totala ersättningen som erhålls under den period som arbetet fortgår.

Skillnaden i lönekostnadens motsvarighet till bruttolönen är en intressant konsekvens av tillämpning av de båda beräkningsmetoderna. Som påvisats innebär en metod där

¹⁰⁵ IL 61:2§.

¹⁰⁶ Jmf. IL 65:5§ 1 st.

avdrag beaktas att arbetsgivarens lönekostnad motsvarar arbetstagarens bruttolön, och således underlaget för arbetsgivaravgifter. En metod där avdrag inte beaktas resulterar istället i en differens mellan lönekostnad och bruttolön, varav den senare alltid blir högre än den förra förutsatt att avdragsrätt finns. Det här har inte kommenterats av Skatteverket, vilket torde innebära att det antingen förbigåtts eller inte upptäckts. Det bör dock knappast vara önskvärt och det framstår inte som konsekvent i förhållande till ”normala” löner för vilka sociala avgifter betalas utifrån ett underlag som motsvarar den faktiska lönekostnaden. Det här innebär även att den av arbetstagaren erhållna kompensationen, vilken motsvarar lönekostnaden, är lägre än den inkomst som denne beskattas för.

Som visats föreligger otaliga skäl för att ifrågasätta Skatteverkets beräkningsmetod. Till dess försvar ska anges att ställningstagandena är skrivna utifrån en ”objektiv” syn på situationen, medan de artiklar som framförallt hänvisats till delvis är skrivna i syfte att ifrågasätta riktigheten i det som anges i delar av ställningstagandena. Dock är flera av de diskussioner kring ställningstagandena som förts ovan inte tidigare publicerade och då inte heller de kan läggas till Skatteverkets fördel finns uppenbarligen mycket som talar emot en sådan metod.

Vad gäller den av branschen förespråkade metoden, nämligen att avdrag alltid ska beaktas och att bruttolön således ska beräknas efter slutlig skatt, är inte heller den helt problemfri. Precis som Skatteverket påpekat räcker det inte att avdragsrätt föreligger, utan avdrag måste även kunna styrkas. Vid en eventuell tvist kan det innebära att år förflyter utan att den taxerade inkomsten kan fastställas,¹⁰⁷ vilket även leder till att underlag för arbetsgivaravgifter under samma tid förblir osäkert. Syftet med nettolöneavtalet, nämligen att öka förutsebarheten för den skattskyldige, kan således innebära försämrad förutsebarhet för arbetsgivaren. Scenariot blir dessutom än mer speciellt eftersom att det inte är arbetsgivaren som är part i en eventuell tvist, utan den skattskyldige, varför arbetsgivaren inte har någon direkt möjlighet att styra över förfarandet som denne drabbas av. Det här kan förstås ha negativ inverkan på arbetsgivarnas vilja att ingå den här typen av avtal. Resonemanget saknar dock relevans

¹⁰⁷ Se Kammarrättens yttrande i RÅ 2010 ref. 15.

för en tolkning av gällande rätt för att fastställa rättsläget, varför det inte kan tillmätas någon vikt.

Utöver den praktiska problematik som föreligger vid beräkning efter slutlig skatt framstår det dock som svårt att hitta brister i metoden. Med metoden överensstämmer lönekostnaderna med underlaget för arbetsgivaravgifter och den bruttolöns som arbetstagaren beskattas för. Nettoersättning för arbete som endast pågår under delar av beskattningsåret grossas upp efter skattesatser som motsvarar de som bruttolönen sedan kommer att beskattas till. Vid underskott på skattekontot tillgodogörs arbetstagaren ytterligare ersättning, vilket därmed höjer dennes bruttolöns, och vid överskott betalar denne tillbaka ersättning som felaktigt utgått, vilken således sänker bruttolönsen. Det här kräver förstås att arbetsgivaren står för hela skatten och inte heller mer än så. I det fall bruttolönen beräknats fel korrigeras detta med följd att beskattning endast sker av det korrekta beloppet. En felräkning kan aldrig resultera i att beskattningen blir högre än vad den skulle ha varit vid en från början korrekt beräkning. Fortfarande kan ansökas om ändrad beräkning för att få bättre överensstämmelse mellan preliminärskatt och slutlig skatt redan från början och precis som för ”vanliga” löner innebär inte det här någon skillnad för beskattningen. Allt det här är konsekvensen av att bruttolön beräknas efter slutlig skatt.

Det faktum att branschens metod inte har direkt stöd i inkomstskattelagen kan inte användas som ett argument till dess nackdel eftersom att det inte finns något reglerat kring beskattning av nettolöner. Ett sådant resonemang skulle fullkomligt urholka beskattningen av nettolöner eftersom ingen metod, vare sig befintlig eller i framtiden utvecklade, kan ha direkt stöd av inkomstskattelagen utan att det tillkommer en reglering med avseende på nettolönebeskattning. Sådär långt framstår det därför som att branschen har mer stöd för sin metod än vad Skatteverket har för sin.

3 Allmänna skatterättsliga principer

3.1 Introduktion

Nedan följer en presentation av de skatterättsliga principer som författaren funnit tillämpliga på den förevarande problematiken. Principernas innebörd och syfte berörs liksom deras ställning i svensk rätt såsom den diskuterats i doktrin. Sist följer en analys av hur metoderna för bruttolöneberäkning förhåller sig till principerna.

3.2 Principernas innebörd

3.2.1 Legalitetsprincipen

I regeringsformen finns som sagt stadgat att skatt inte får uttas utan lagstöd,¹⁰⁸ vilket ger uttryck för den så kallade legalitetsprincipen. För beskattningsrättens del innebär principen inte att lagtolkning måste vara bunden till lagtexten, utan endast att den fria lagtolkningen inte får vara till skattebetalarnas nackdel. Det innebär i sin tur att det inte får förekomma såväl påförande av ny skatt utan lagstöd som utvidgning av beskattningsreglernas föreskrivna räckvidd till skada för skattskyldiga.¹⁰⁹ Vidare innebär det för den praktiska lagtillämpningen att den för den skattskyldige mest fördelaktiga tolkningen ska tillämpas i tveksamma fall.¹¹⁰

En av de viktigaste funktionerna som principen fyller är att enskilda ges en möjlighet att i förväg bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av sina handlingar, med andra ord medför principen ökad förutsebarhet. För att kravet på förutsebarhet ska vara uppfyllt krävs att rättstillämparna i så stor utsträckning det går gör det möjligt för skattskyldiga att företa skattemässiga bedömningar av transaktioner och ju striktare tillämpning av rättskällorna desto större förutsebarhet.¹¹¹ Frågan vilken betydelse principen och förutsebarhet tillmäts idag har ställts i doktrin med hänvisning till att Regeringsrätten anses ha större benägenhet att beakta effekterna av en transaktion än huruvida det

¹⁰⁸ Se avsnitt 1.4.

¹⁰⁹ Lindencrona m.fl., 2009, s. 681.

¹¹⁰ Hellenius och Rabe, 2010, s. 492.

¹¹¹ Lindencrona m.fl., 2009, s. 681.

föreligger klart lagstöd och andra klara tolkningskriterier. Legalitetsprincipens betydelse anses därför inte klart kunna påvisas.¹¹²

3.2.2 Likformighetsprincipen

En annan viktig princip inom skatterätten och som använts flitigt, om ej uttryckligen, vid argumentation kring beräkningsmetoderna är likformighetsprincipen.¹¹³ Principen ger uttryck för att taxering i den utsträckning det är möjligt ska vara likformig och rättvis.¹¹⁴ Den syftar därför till att lika fall ska bedömas lika och det innebär att personer med samma inkomst ska betala samma skatt.¹¹⁵ Principen har växt sig allt starkare inom svensk skatterätt och har i stor utsträckning präglat reformarbetet av skattesystemet.¹¹⁶ Lagstiftaren måste för att beakta likformighetsprincipen sträva efter att likartade fall beskattas på ett likartat sätt, exempelvis ska ekonomiskt likvärdiga inkomster beskattas på samma sätt oavsett i vilken form de erhålls. En alltför strikt tillämpning av principen kan dock leda till komplicerad och svårtillämpad lagstiftning, varför principen ibland fått stå tillbaka i syfte att erhålla enkla och lättillämpade regler.¹¹⁷

Domstolar och förvaltningsmyndigheter är bundna att beakta allas likhet inför lagen och iaktta såväl saklighet som opartiskhet.¹¹⁸ Härav framgår Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas skyldighet att tillämpa likformighetsprincipen vid rättstillämpningen. Svårigheten är förstås att avgöra var gränsen för lika går. Skattelagstiftningen kan till följd av politiska ställningstaganden eller skattetekniska skäl innehålla olikheter, varmed en annan tillämpning än vad som avsetts inte är motiverad av likhetshänsyn.¹¹⁹

¹¹² Hellenius och Rabe, 2010, s. 492.

¹¹³ Se exempelvis avsnitt 2.4.2, ”*varför samma principer gäller vid överenskommen bruttolön... som nettolön*”, och avsnitt 2.5.2, ”*personer som erhåller samma nettoinkomst beskattas olika*”.

¹¹⁴ Hellenius och Rabe, 2010, s. 492.

¹¹⁵ Lindencrona m.fl., 2009, s. 42.

¹¹⁶ Hellenius och Rabe, 2010, s. 46.

¹¹⁷ Lindencrona m.fl., 2009, s. 42.

¹¹⁸ RF 1:9§.

¹¹⁹ Lindencrona m.fl., 2009, s. 42-43.

3.2.3 Neutralitetsprincipen

Det svenska skattesystemet är präglad av en neutralitetsprincip, vilket innebär att beskattningen ska vara utformad så att den i förhållandet mellan en skattskyldigs olika handlingsalternativ är neutral. Den enskildes handlande ska således inte påverkas av beskattningen.¹²⁰ Principen har även uttryckts som att ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ före skatt bör vara det även efter skatt. Att skatten inte ska påverka den enskildes val innebär ett nära samband med likformighetsprincipen avseende utformningen av skatteregler.¹²¹ Det finns starka samhällsekonomiska skäl som motiverar ett neutralt skattesystem, men ibland får neutralitetsprincipen stå tillbaka i syfte att erhålla praktiskt tillämpbara regler.¹²² Vidare bortses ibland ifrån principen på grund av andra samhällsmål, exempelvis skapande av en bättre miljö genom en särskild koldioxidskatt.¹²³ Det ska även sägas att principen främst torde ha betydelse vid skattereglernas detaljutformning.¹²⁴

3.3 Metoderna i förhållande till de skatterättsliga principerna

Det framstår som högst osannolikt att någon skulle motsätta sig att svaret på frågan huruvida avdrag ska beaktas eller inte vid bruttoberäkning inte klart och tydligt framgår av lagtexten. Det finns som bekant inget särskilt reglerat avseende beskattning av nettolöner, utan det är gängse regler för beskattning av inkomst av tjänst som blir tillämpliga. Att dessa regler kan tolkas på olika sätt visar såväl branschens och Skatteverkets ståndpunkter på som det av Regeringsrätten nyligen lämnade prejudikatet.¹²⁵

Beräkningar visar att beskattningen blir högre vid bruttolöneberäkning utan hänsyn till avdrag. Se exempelvis tabellen nedan som visar båda beräkningarna för en skattskyldig person med en nettolön om 50 000 kr, ett berättigat avdrag om 10 000 kr och en skattesats på 50 %.

¹²⁰ Hellenius och Rabe, 2010, s. 47.

¹²¹ Lindencrona m.fl., 2009, s. 43.

¹²² Lindencrona m.fl., 2009, s. 43-44.

¹²³ Hellenius och Rabe, 2010, s. 47.

¹²⁴ Hellenius och Rabe, 2010, s. 48.

¹²⁵ Se avsnitt 4.6.1 för en genomgång av rättsfallet.

Tabell 3-1 Illustration av skatteberäkning vid uppgrossning med och utan hänsyn till avdrag

	Beräkning med avdrag	Beräkning utan avdrag
Nettolön-avdrag*skattesats	$50\,000 - 10\,000 * 0,50$ $= 45\,000$	
Bruttolön efter uppgrossning	$45\,000 / (1 - 0,50) = 90\,000$	$50\,000 / (1 - 0,50) = 100\,000$
Beskattningsbar inkomst	$90\,000 - 10\,000 = 80\,000$	$100\,000 - 10\,000 = 90\,000$
Slutlig skatt	$80\,000 * 0,50 = 40\,000$	$90\,000 * 0,50 = 45\,000$

Av tabellen framgår klart att en skattskyldig beskattas till ett högre belopp när bruttolön beräknas utan hänsyn till avdrag än vid beräkning med beaktande av dem. Huruvida det här är förenligt med legalitetsprincipen framstår som tveksamt då det onekligen rör sig om ett oklart fall vilket tolkas till den skattskyldiges nackdel. Eftersom principen avser såväl påförande av ny skatt som utvidgning av beskattningsreglers föreskrivna räckvidd bör även en högre beskattning än vad som finns föreskrivet omfattas. Med stöd av principen torde därför kunna hävdas att brukande av en metod som inte beaktar avdrag är grundlagsstridigt.

Legalitetsprincipens betydelse för rättstillämpningen har dock ifrågasatts med hänvisning till att Regeringsrätten framstår som mer benägen att beakta en transaktions effekter än förevarande princip. Eftersom i grundlag avfattade bestämmelser utgör den svenska rättskällan som har högst hierarkiskt värde torde dock principen inte så enkelt kunna bortses ifrån. Även Regeringsrätten är skyldig att verka under lagarna och författaren anser inte att dess benägenhet att inte strikt upprätthålla principen inverkar på den skyldigheten. Dess uppgift är rättskipning,¹²⁶ medan det är riksdagen som stiftar lag.¹²⁷ Regeringsrättens inverkan på rättslägets utveckling genom tolkning av detsamma bör därför ske inom de klara ramar som principer av det här slaget utgör. Dessutom kan ifrågasättas om en benägenhet att istället beakta en transaktions effekt skulle få någon betydelse i det här fallet. Då det är oklart vad som avsågs med effekten av en transaktion kan en bedömning av frågan inte göras. Av det hittills sagda följer att principen inte torde kunna bortses ifrån.

¹²⁶ RF 1:8§.

¹²⁷ RF 1:4§ 2 st.

Vidare blir likformighetsprincipen intressant, inte minst eftersom att oenigheten bland de inblandade aktörerna i stor utsträckning grundar sig i bedömningen av hur beskattning av bruttolöner och nettolöner ska kunna ske likformigt och rättvist. Syftet med det är förstås även att tillgodose neutralitetsprincipen, med vilken bedömningen avser huruvida beskattningen är neutral mellan brutto- och nettolöner. Frågan lyder härmed huruvida beskattningen blir lika mellan lönemodellerna om beräkningen av bruttobeloppet sker med hänsyn till avdrag eller inte? Det ter sig självklart att i en situation där ingen avdragsrätt föreligger är föreställningen att en bruttolön om 100 är lika med nettolönen 70 vid en skattesats på 30 %, eftersom en bruttolön på 100 i det här fallet ger nettobeloppet 70 och skatten 30. Även nettot på 70 beskattas med 30 ($70/(1-0,30)=100$ och $100*0,30=30$) och således sker beskattningen likformigt mellan de två ekonomiskt likvärdiga inkomsterna.

I en situation där avdragsrätt föreligger tar föreställningen om lika däremot olika form. Skatteverket har hävdad att bruttolönens storlek inte bör bli olika för två personer bara för att den ena har avdragsgilla kostnader och att avdrag därför inte ska beaktas.¹²⁸ Initialt framstår det argumentet som fullt legitimt, men frågan är om det inte är missvisande. En ”vanlig” bruttolön kan nämligen inte vara direkt jämförbar med det brutto som erhålls efter en uppgrossad nettolön på grund av den förmån av fri skatt som ingår i den senare och som inte återfinns i den ”vanliga” bruttolönen. Det borde snarare vara aktuellt med en jämförelse av de nettobelopp som erhålls vid ett bruttolöneavtal efter det att skatt har betalats och vid ett nettolöneavtal. Utgångspunkten blir således att två lika stora nettobelopp ska beskattas med samma belopp under likvärdiga omständigheter. I den situationen att person A har en bruttolön på 300 och är berättigad till avdrag med 100 ger en skattesats om 50 % skatten 100 och nettolönen 200 ($(300-100)*0,50=100$ och $300-100=200$). Person B har i det här fallet en nettolön på 200 och är berättigad till samma avdrag. Rimligtvis borde skatten då bli 100 även för person B enligt likformighetsprincipen. En beräkning av skatten enligt en metod där avdrag inte beaktas vid bruttolöneberäkningen resulterar i att skatten istället blir 150 ($200/(1-0,50)=400$ och $(400-100)*0,50=150$). Genom att beakta avdraget vid beräkningen erhålls istället skatten 100 ($(300-100)*0,50=100$).

¹²⁸ Se avsnitt 2.4.3.

När det rör sig om nettolöner och således förmåner av betald skatt blir det dessutom något märkligt att hävda att en bruttolöns storlek inte bör bli olika för två personer bara för att den ena har avdragsgilla kostnader eftersom en avdragsgill kostnad, oavsett vilken metod som tillämpas, sänker skatten på inkomsten och således skattekompensationen. Ovanstående tabell visade exempelvis att en nettolön på 50 000 vid en skattesats på 50 % och efter avdrag om 10 000 resulterar i en slutlig skatt på 40 000 respektive 45 000 med och utan hänsyn till avdrag vid bruttolöneberäkningen.¹²⁹ Om den skattskyldige enligt samma förutsättningar inte varit berättigad till något avdrag hade den slutliga skatten istället blivit 50 000 ($50\,000/(1-0,50)=100\,000$ och $100\,000*0,50=50\,000$). Resonemanget framstår därför inte som rimligt, utan istället ter det sig självklart att två nettolöner, för vilka den ena är berättigad till avdrag, ska resultera i olika stora bruttolöner. Skattekompensationen blir nämligen större för den nettolön för vilken avdragsrätt inte föreligger och således bör den skattskyldige som ersättningen tillhör anses ha tillgodogjorts ett större löneunderlag, en högre bruttolön, och även förmånsbeskattas till ett högre belopp än den skattskyldige till vilken den andra ersättningen hör.

Den bristande likformigheten drabbar även neutraliteten. Ett tidigare angivet exempel visade tydligt att en nettolön beskattas högre än en motsvarande bruttolön om avdrag inte beviljas vid framräkningen av bruttolön. I exemplet innebar det att bruttolönen 300 efter avdrag om 100 beskattades till 100, medan motsvarande nettolön 200 efter avdraget beskattades till 150. Dessutom blir underlaget för arbetsgivaravgifter högre då bruttolönen vid beräkning utan hänsyn till avdrag uppgick till 400. Det här innebär förstås att det blir skattemässigt mer attraktivt att välja en ersättningsmodell där arbetsgivaren inte står för arbetstagarens skatt, vilket i sin tur får konsekvenser just för personalförflyttningar över nationsgränser till Sverige där nettolön som ersättningsform fyller en stor funktion. Att ersättning genom bruttolön är skattemässigt attraktivare än motsvarande ersättning med nettolön innebär att beskattningen inte är neutral mellan ersättningsformerna, vilket inte blir fallet om uppgrossningen görs med hänsyn till avdrag.

¹²⁹ Se Tabell 3-1.

En analys av hur metoderna förhåller sig till de skatterättsliga principerna visar tydligt att en metod där avdrag inte beaktas och bruttolön således beräknas utifrån något annat än slutlig skatt inte är förenligt med de metoder som utgör starka grundpelare i det svenska skattesystemet. Principerna är det närmaste inkomstskattelagen som går att komma med avseende på beskattning av nettolöner till följd av den avsaknad som råder av direkt reglering. Dock går det inte att bestämt säga att det här resultatet innebär att beräkning utan hänsyn till avdrag strider mot bestämmelserna i inkomstskattelagen eftersom att lagen innehåller flera undantag från principerna i syfte att uppnå mål som ges högre prioritet än de mål principerna syftar till att uppnå. Återigen finns dock inget reglerat kring bruttolöneberäkning och därmed heller inga undantag från principerna med avseende på den här beskattningen. Principerna får således anses normerande, varmed det är mer troligt att en beskattning som går i linje med principerna är förenlig med gällande rätt än en beskattning som går emot samtliga.

4 Utvecklingen av rättsläget i praxis

4.1 Introduktion

I det här kapitlet redogörs för den praxis som finns och vilka prejudikat som följt av domarna. De sammanfattade rättsfallen åtföljs av en kommentar och, i den mån det framstår som behövt, förklaringar till uttalanden i domarna. Det ska sägas att flera av domarna har varit föremål för fler frågor än de som belyses i de redogörelser som ges här, exempelvis huruvida grund för uttag av skattetillägg förelegat. Sådana frågor har dock utelämnats då de saknar relevans för framställningens syfte. I kapitlets sista avsnitt ges en sammanfattande kommentar av rättsutvecklingen i förhållande till metoderna.

4.2 RÅ 1977 Aa 141

4.2.1 Sammanfattning

En skattskyldig erhöll under ett beskattningsår kontant lön för vilken arbetsgivaren svarade för inbetalningen av den på inkomsten belöpande preliminärskatten. I sin självdeklaration tog den skattskyldige endast upp den kontanta lönen som inkomst av tjänst. Länskatterätten anförde att skattepliktig inkomst utgör uppburen bruttolön för vilken arbetsgivaren ska betala in preliminärskatt. Härav hade den skattskyldige deklarerat fel när endast nettolönen hade tagits upp som skattepliktig inkomst. Kammarrätten gjorde ingen ändring av Länskatterättens dom.

Regeringsrätten slog fast att lön innan skatteavdrag, bruttolön, ska tas upp som intäkt av tjänst. Bruttolönen hade dock i detta fall inte blivit beloppsmässigt bestämd, utan istället hade en överenskommelse träffats om en nettolön. Vid denna typ av uppgörelse ansågs det rättfärdigat att normalt anta att parterna avsett inbetalning av preliminärskatt enligt skattetablell eller enligt särskilt förordnande av skattemyndighet. Bruttolönen ska då bestämmas till det belopp som efter sådant avdrag ger den överenskomna nettolönen. En överenskommelse om lägre skatteavdrag ansågs strida mot uppbördslagen. Den skattskyldige hade bestridit grunderna för höjningen av den beskattningsbara inkomsten, men inte angett hur bruttolönen i enlighet med anställningsavtalet borde ha bestämts. Därav ansåg Regeringsrätten att bruttolönen måste beräknas med utgångspunkt i antagandet att arbetsgivaren skulle företa lagenliga skatteavdrag. Det faktum att arbetsgivaren redovisat lägre innehållen skatt saknade betydelse vid bestämmandet av taxeringen.

4.2.2 Kommentarer

Den grundläggande principen att inkomst alltid ska redovisas med ett bruttobelopp och att en erhållen nettolön därför måste räknas om etablerades i det här målet och prejudikatet används fortfarande av rättstillämpare.¹³⁰ Domen angav även en ram för hur bruttolön ska tas fram, nämligen att så ska ske genom en uppgrossning av nettolönen. Uttalandena visar att uppgrossningen enligt Regeringsrätten normalt ska ske efter skattetabell eller särskilt förordnande av skattemyndighet. Eftersom avdrag enligt såväl skattebetalningslagen som uppbördslagen är avsedda att i möjligaste mån motsvara den slutliga skatten kan det här tolkas som ett uttryck för att avsikten var att slutlig skatt ska avgöra den skattskyldiges bruttoersättning.¹³¹ Uttalandet kan åtminstone inte jämföras med Skatteverkets linje eftersom en jämkning av skatteavdraget enligt Skatteverket aldrig ska påverka beräkningen av bruttolön, utan så ska fortfarande ske enligt skattetabell.¹³² Regeringsrättens domskäl visar här på att så inte alls är fallet.

Det faktum att domen starkt motsäger Skatteverkets metod medför dock inte nödvändigtvis att den samtidigt ger stöd för branschens metod. Det faktum att beräkningen anges kunna ske efter jämkat skatteavdrag, varmed avdrag faktiskt beaktas, behöver inte innebära att domstolen avsåg den slutliga skatten ligga till grund för beräkningen. Det enda som med säkerhet kan sägas är att Regeringsrätten ville att avdrag i den utsträckning som en jämkning medför skulle inverka på beräkningen av bruttoersättningen. Regeringsrättens kommentar om att den skattskyldige inte angett hur bruttolönen enligt anställningsavtalet borde bestämmas ger dessutom utrymme för ytterligare metoder. Med tanke på att den tvistiga frågan inte avsåg hur bruttolön skulle beräknas, utan om det var felaktigt att deklarerat erhållen nettolön, torde ur domen inte kunna utläsas en metod för bruttolöneberäkning. Att domen däremot talar emot Skatteverkets praxis framstår för författaren som klart, trots att den tolkningen inte diskuterats varken i senare praxis eller i doktrin.

¹³⁰ Se RÅ 2010 ref. 15 där tvisten rörde just hur beräkningen av nettolönen till ett bruttobelopp skulle ske.

¹³¹ SBL 4:1§ och uppbördslagen (1953:272) 45§ 1 mom. 1 st.

¹³² Se avsnitt 2.4.3.

4.3 RÅ80 1:90

4.3.1 Sammanfattning

Fem kanadensiska hockeyspelare hade kontrakterats av en svensk förening. Under kontraktstiden skulle föreningen utbetala kontant ersättning jämte vissa naturaförmåner till spelarna och svara för deras inkomstskatter. De kontanta ersättningarna utbetalades utan avdrag för preliminärskatt. Spelarnas huvudsakliga tjänsteinkomst härrörde under kontraktstiden från föreningen. Skattemyndigheten höll föreningen betalningsskyldig för innehållen men ej inbetald preliminärskatt, med undantag för det belopp som redan hade betalats. De utbetalade kontanta ersättningarna betraktades som nettolöner och den preliminärskatt som svarade mot dessa beräknades utifrån preliminärskattetabell för månadslön. Föreningen ansåg att dess åtagande endast avsåg slutlig skatt, varmed den inte varit skyldig att betala preliminärskatt.

Länsskatterätten anförde att i enlighet med uppbördslagen ska preliminärskatt betalas för sådan inkomst av tjänst som helt eller delvis utgörs av pengar och som hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga anställning eller i övrigt utgör dennes huvudsakliga tjänsteinkomst. För utbetalning av kontanter som utgör lön ska således arbetsgivaren göra avdrag för preliminärskatt. På grund av att beräkningen av skatteavdraget är ingående reglerat ansågs utrymme inte föreligga för en godtycklig beräkning. Det ansågs mot den här bakgrunden ostridigt att föreningen varit skyldig att göra skatteavdrag.

Föreningen överklagade och yrkade att betalningsansvaret skulle nedsättas då den beräknade preliminärskatten vida översteg spelarnas slutliga skatt, vilket innebar att föreningen i realiteten ålagts att betala preliminärskatt för större bruttoinkomst än spelarna enligt avtalen var berättigade till. Kammarrätten höll med om att preliminärskatten väsentligt överstigit den slutliga skatten i avsaknad av beslut om jämkning. Frågan huruvida arbetstagarna hade rätt till överskjutande belopp berodde på deras rätt enligt avtalet och skulle därför inte beaktas. Kammarrätten ansåg det därför saknas anledning att ålägga föreningen ansvar för ett högre belopp än slutskatten.

Målet prövades även i Regeringsrätten, vilken menade att frågan var för vilket belopp föreningen med stöd av bestämmelserna i uppbördslagen kunde göras ansvarig. Rätten ansåg att vid överenskommelse om fri skatt får överenskommelsen anses innebära en

skyldighet för arbetsgivaren att svara för preliminärskatten. Så även om arbetsgivarens åtagande formellt endast avser arbetstagarens slutliga skatt. Resonemanget stöddes av att preliminärskatten är avsedd att överensstämja med den slutliga skatten i den mån så är möjligt. För att möjliggöra det är skattemyndigheten behörig att bestämma en särskild beräkningsgrund istället för en beräkning enligt skattetabell. Dessa bestämmelser är bindande för arbetsgivaren och denne måste därför följa skattemyndighetens beslut. En arbetsgivare som anser sig skyldig enligt avtal att endast svara för slutlig skatt måste därför åstadkomma jämkning av preliminärskatten. Det sagda till trots så fastställde majoriteten Kammarrättens dom med anledning av att spelarnas inkomsttaxering vunnit laga kraft, varmed det fastställdes att preliminärskatten vida översteg den slutliga skatten och uppenbara skäl till jämkning därav förelåg. Det nyss anförda liksom det faktum att utredningen visade att den varit såväl föreningens som spelarnas avsikt att åtagandet endast skulle avse slutskatten var skäl till en begränsning av beloppet.

4.3.2 Kommentar

Domen avgjorde utrymmet för avtalsfrihet vid överenskommelser om fri skatt. Det är alltså inte möjligt för en arbetsgivare att avtala bort sin skyldighet att innehålla preliminärskatt genom att enbart hävda sig ansvarig för slutlig skatt, vilket framstår som föga förvånande då inget i skattebetalningslagen ger uttryck för att lagen skulle kunna vara dispositiv i det avseendet. Att så är fallet för dock med sig den problematik som finns med att det uppstår en differens som antingen tillgodoförs den skattskyldige alternativt krävs in från densamma i de situationer som preliminärskatten inte överensstämmer med den slutliga. Här finns ingen skillnad mot vid ett bruttolöneförhållande utom just den att skatten i det här fallet inte egentligen ska tillgodoföras alternativt krävas från den skattskyldige, utan från dennes arbetsgivare.

Med skattebetalningslagens syfte i åtanke kan ifrågasättas om den här bedömningen fyller någon funktion. Eftersom att det i den här typen av fall är arbetsgivaren som svarar för skatten innebär det inte större olägenheter för det allmänna att den inte betalas in efterhand som intjänandet sker än att exempelvis bolagsskatten inte gör det. Saken blir förstås en annan utifall att arbetsgivaren bedriver enskild näringsverksamhet och således måste betala in skatt på företagsvinsten efterhand, men då nettolöneavtal torde vara vanligast inom multinationella koncerner bör sådana situationer kunna bortses ifrån. Inte heller gör inbetalning av preliminärskatt någon skillnad avseende den

skattskyldiges möjligheter att beräkna andelen av inkomsten som måste reserveras för kommande skattebetalningar eftersom syftet med nettolön är att arbetstagaren alltid ska veta vilken disponibel inkomst denne får. Härav hade ett avsteg från skattebetalningslagen varit motiverat i syfte att undvika det problem som lätt uppstår i och med att det kan vara svårt att beräkna den slutliga skatten i det skede som preliminärskatten ska beräknas. Problematiken som åsyftas avser framförallt hur arbetsgivare ska bokföra en skatteåterbetalning som erhålls av en anställd efter att den slutliga skatten fastställts eftersom en sådan enligt Skatteverket inte utgör återbetalning av lön.¹³³

Vad gäller beräkningsmetoderna går inte att dra några slutsatser ur domskälen. Domen behandlar överhuvudtaget inte beräkningen av bruttolön, utan endast beräkning av preliminärskatteavdrag. Att avdragen ska ske så att de motsvarar slutlig skatt så långt det är möjligt följer av lag och går i linje med Skatteverkets praxis. Inte heller det faktum att föreningen endast ålades ansvar för den slutliga skatten ger någon vägledning eftersom det inte säger hur den beskattningsbara inkomsten framräknats och således inte heller hur den slutliga skatten räknats fram. Såväl Skatteverket som branschen utgår från att arbetsgivaren i slutändan endast ska svara för den slutliga skatten, men deras metoder för att räkna fram den slutliga skatten skiljer sig väsentligen åt.

4.4 RÅ 1987 ref. 61

4.4.1 Sammanfattning

En holländsk person som var anställd av ett holländskt bolag arbetade under en period om nästan tre år i Sverige på ett svenskt bolag. För detta arbete uppbars kontant årslön från arbetsgivaren och därtill även bostads- och bilförmåner. Det holländska bolaget skulle enligt anställningsavtalet svara för den svenska inkomstskatten, men någon preliminärskatt erlades inte. Den skattskyldige deklarerade för de kontanta lönerna och förmånerna, men inte för arbetsgivarens åtagande att svara för inkomstskatten. I en skrivelse till Taxeringsnämnden begärdes därför rättelse av den sista deklARATIONEN till följd av att arbetsgivaren utöver den kontanta lönen erlagt ytterligare medel för betalning av inkomstskatten. Taxeringsnämnden gjorde härmed ett tillägg till den deklarerade inkomsten för förmånen av fri skatt. Det i skrivelsen angivna beloppet

¹³³ Se avsnitt 2.4.5.

beskattades dock inte då det enligt den av nämnden inhämtade informationen avsåg kvarskatt sen tidigare års taxering. Samma år yrkade taxeringsintendenten eftertaxering för de tidigare två taxeringsåren för värdet av förmånen av fri skatt. Den skattskyldige bestred yrkandena med anledning av att inkomst av tjänst ska beskattas i enlighet med kontantprincipen¹³⁴ och under de aktuella beskattningsåren var endast den deklarerade lönen känd och tillgänglig för lyftning. Ytterligare medel blev tillgängliga för lyftning först när behov av ytterligare pengar kunnat styrkas med debetsedel. Vidare förelåg ingen skyldighet för arbetsgivaren att göra skatteavdrag.

Länsrätten yttrade i fråga om eftertaxering av de två tidigare beskattningsåren att det i målet inte visats några omständigheter som medför att arbetsgivaren varit skyldig att innehålla preliminärskatt. Beskattningen ansågs därför hänförlig till arbetsgivarens inbetalning av skatt för arbetstagarens räkning. Angående det aktuella beskattningsåret yttrade Länsrätten att av samma skäl som för tidigare beskattningsår saknas förutsättningar att vid eftertaxering påföra värdet av förmånen av fri skatt.

Taxeringsintendenten överklagade och anförde att bruttolönen i sin helhet utgör inkomst av tjänst utan avdrag för allmänna skatter, varför en förmån av fri skatt och tillhörande nettolön ska behandlas som en odelbar enhet i egenskap av bruttolön. Beskattningen ska således ske när nettolönen kan lyftas. Kammarrätten fann att en överenskommelse om nettolön förelåg och att reglerna kring preliminärskatt var tillämpliga då den aktuella inkomsten utgjort huvudsaklig förvärvskälla. Med utgångspunkt i nettolönen och i tillämpliga skattesatser ska därför en bruttolön inklusive preliminärskatt beräknas. Bruttolönen måste för den skattskyldige anses såsom verklig förvärvad och till beloppet känd vid ifrågavarande beskattningsår.

Regeringsrätten angav att huvudfrågan i målet var hur arbetsgivarens åtagande att svara för den skattskyldiges inkomstskatt skulle beaktas vid inkomsttaxeringen. I domskälen anfördes att det vid avtal om nettolön är klart att det inte är nettolönen som ska utgöra grund för beräkningen av den beskattningsbara inkomsten. Istället ska den mot nettolönen svarande bruttolönen användas och så även i fall då arbetsgivaren inte varit

¹³⁴ Kontantprincipen för tjänsteinkomster regleras i IL 10:8§ där det anges att en inkomst ska redovisas det beskattningsår den kan disponeras eller på annat sätt har kommit den skattskyldige till del.

skyldig att göra avdrag för preliminärskatt. En förmån av fri skatt ska alltså oberoende av parternas överenskommelse hänföras till samma beskattningsår som nettolönen.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och menade att eftersom beskattning av tjänsteinkomst ska ske enligt kontantprincipen är det endast de belopp eller förmåner som tillkommit den skattskyldige under inkomståret som ska tas upp till beskattning. Det oavsett om anställningsavtalet ger rätt till ytterligare förmåner vid senare tillfälle, men vilka den skattskyldige förvärvat rätten till under inkomståret. Det här är en konsekvens av avsaknaden av regler om avräkning av mottagna kontantbelopp från ett inkomstårs totala inkomster, vilka den skattskyldige förvärvat rätten till under tidigare inkomstår.

Regeringsrådet argumenterade vidare att vid normal tillämpning av systemet för preliminärskatt tillgodogörs den skattskyldige skatteavdrag oavsett om skyldigheten att inbetala den innehållna skatten fullgörs eller inte. Härvid spelar det ingen roll att pengarna inte betalats ut till den skattskyldige, de hänförs ändå till bruttolönen för inkomståret. I det fall arbetsgivaren inte omfattas av reglerna för preliminärskatt kan inte ett avtal om betalning av debiterad kvarstående skatt utgöra något avdrag från inkomstårets bruttolön. Ett sådant avdragsbelopp skulle i vart fall inte kunna hänföras till inkomstårets bruttolön eftersom det inte har tillgodoförts den skattskyldige såsom skattebetalning.

4.4.2 Kommentar

Domen kan ses som en utvidgning av RÅ80 1:90 där det rörde sig om en svensk arbetsgivare, vilken var skyldig att svara för inbetalning av preliminärskatt, och det fastställdes att denne inte kunde avtala bort sin skyldighet att göra det genom att i avtalet endast göra sig ansvarig för arbetstagarens slutliga skatt. När det här rörde sig om en utländsk arbetsgivare, utan skyldighet att betala in preliminärskatt och således endast ansvarig för slutlig skatt, ansågs dennes åtagande ändå hänförligt till året då utbetalning av den nettolön som förmånen av fri skatt avsåg gjordes. En motsatt bedömning hade resulterat i en inkonsekvent hantering av nettolönebeskattning eftersom skatteförmånen i så fall hade hänförts till olika beskattningsår beroende på arbetsgivarens anknytning till Sverige. En sådan inkonsekvens är inte önskvärd med tanke på likformighetsprincipen och situationerna kan inte anses vara annat än lika då den enda skillnaden ligger i just arbetsgivarens skyldighet att innehålla preliminärskatt, vilket inte har någonting att göra med arbetstagarens skattskyldighet.

I författarens tycke vore det dessutom märkligt att inte anse skatteförmånen hänförlig till samma beskattningsår som nettolönen då förmånen uppstår just till följd av denna. De argument som det skiljaktiga regeringsrådet anförde mot en sådan ståndpunkt och som främst har fäste i kontantprincipen är förvisso riktiga. Samtidigt föreligger dock inte den problematik med att medel till betalning inte finns förrän den skattepliktiga inkomsten erhållits, vilken kontantprincipen syftar till att undvika, eftersom att det är arbetsgivaren som står för skatten. Härmed torde de argumenten få ge vika för likformighetsprincipen. I det här fallet går att utläsa än mindre än i dess föregångare RÅ80 1:90 om uppgrossningen av nettolönen, varmed inget finns att kommentera avseende det.

4.5 RÅ 2009 not. 97

4.5.1 Sammanfattning

En amerikansk person var tillfälligt anställd av sin amerikanska arbetsgivare i Sverige. Förhandlingar med det svenska bolaget angående anställningsvillkor hade inletts och ambitionen var att den disponibla lönen skulle vara densamma som om arbetet pågått i hemlandet. I villkoren för utlandstjänstgöring utgjorde ersättningen därför en nettolön, vilken bestod av hemlandslönen med avdrag för den skatt som skulle ha utgått vid arbete i hemlandet och vissa påslag. Vid en högre beskattning i arbetslandet än i hemlandet skulle den anställde ersättas för mellanskillnaden och vid motsatt förhållande skulle mellanskillnaden tillfalla arbetsgivaren. I enlighet med svenska regler skulle den avtalade nettolönen räknas om till en bruttolön. Med anledning härav begärdes förhandsbesked för två frågor: ska skillnaden mellan slutlig skatt och preliminärskatt som enligt avtal tillhör arbetsgivaren korrigeras med motsvarande belopp i inkomstdeklarationen för beskattningsåret och om inte, ska i så fall korrigeringskostnaden ske för beskattningsåret därpå då återbetalningen i själva verket äger rum?

Skatterättsnämnden ansåg att en återbetalning ska beaktas vid beräkning av den för det aktuella beskattningsåret skattepliktiga lönen. Alltså ska återbetalningen korrigeras den lön som den slutliga skatten hänförs till. Nämnden motiverade sitt beslut med att det av RÅ 1987 ref. 61 framgår att det är inkomsten beräknad i brutto som ska ligga till grund för taxeringen och att förmånen av fri skatt ska hänföras till beskattningsåret för nettolönen. Då bruttolönen härmed ska beräknas efter den avtalade nettolönen ska en återbetalning till följd av att preliminärskatten överstiger den slutliga skatten behandlas

som en återbetalning av lön och hänförs till samma beskattningsår som lönen utbetalades. Den andra frågan blev således inte relevant.

Skatteverket överklagade och yrkade att en återbetalning till arbetsgivaren av slutlig skatt inte skulle påverka bruttolönen. Regeringsrätten å sin sida ansåg att förutsättningar saknades för att lämna ett förhandsbesked då förutsättningarna i avtalet inte var tillräckligt klara och renodlade. Istället ansågs det oklart vad överenskommelsen om nettolön i detalj innebar och huruvida det var möjligt att ur det skapa ett materiellt riktigt resultat. Skatterättsnämndens förhandsbesked undanröjdes därför och ansökan avvisades.

4.5.2 Kommentrar

Ett enligt författarens mening olyckligt domslut som kanske hade sett annorlunda ut om det inte hade rört sig om avgörande av ett förhandsbesked. Dock tyder Regeringsrättens ovilja att avgöra målet ändå på att det kan finnas flera olika lösningar beroende på förutsättningarna. Domen kan således anses tala emot Skatteverkets ståndpunkt att det aldrig blir några skattekonsekvenser vid en skatteutbetalning av överskott, oavsett om överskottet i slutänden tillfaller den anställde själv eller arbetsgivaren.¹³⁵

Domen kan dock likväl anses motsäga den av branschen förespråkade lösningen att en återbetalning av skatt till arbetsgivaren är att jämställa med en återbetalning av lön. Att Skatterättsnämnden var av den åsikten är klart och det verkar därför som att nämnden i likhet med branschen förespråkar en modell där bruttolön=slutlig skatt+nettolön. Såsom anfördes i tidigare avsnitt övergår nämndens beslut Skatteverkets befogenheter och således bör dess beslut härmed punktera Skatteverkets praxis att en återbetalning av skatt aldrig ska påverka den skattepliktiga ersättningen.¹³⁶ Så blir dock inte fallet i och med Regeringsrättens beslut att undanröja det av nämnden meddelade förhandsbeskedet, men ett motsatsslut torde inte heller kunna dras. Regeringsrätten öppnade nämligen upp för att innebörden av överenskommelsen om nettolön kan vara styrande och att nämndens beslut undanröjdes var inte en följd av att Skatteverkets talan fastställdes. Frågan blir därför vilken typ av innebörd som avses. För författaren framstår det som svårt att tänka sig en annan innebörd än just den att arbetsgivaren står

¹³⁵ Se avsnitt 2.4.5.

¹³⁶ Se avsnitt 1.4.

för inkomstskatten och att arbetstagaren således erhåller en skattepliktig förmån utöver den kontanta ersättningen.

4.6 RÅ 2010 ref. 15

4.6.1 Sammanfattning

I målet avgjordes huruvida ett allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsutgifter ska beaktas vid beräkning av bruttolön. Den skattskyldige var från Nederländerna och jobbade i Sverige på uppdrag av en utländsk arbetsgivare som inte hade fast driftställe i landet. Enligt anställningsavtalet skulle en ersättning utgå i form av nettolön, för vilken arbetsgivaren skulle svara för inkomstskatt. Skatteverket hade efter omprövning beslutat att avdrag skulle medges för utländska socialförsäkringsutgifter. Storleken av den beräknade bruttolönen bestreds med hänvisning till att det av Skatteverket medgivna avdraget skulle tas med i beräkningen av bruttolönen.

Länsrätten gjorde bedömningen att det saknades skäl att avvika från de principer som legat till grund för Skatteverkets beräkning, nämligen att avdrag inte beaktas. Kammarrätten ansåg att Skatteverkets beräkningsmetod medför en i viss mån schablonmässig beräkning av bruttolönen och däri värdet av förmånen av fri skatt med resultatet att den beräknade bruttolönen i vissa fall blir högre än den faktiska bruttolönen, medan den i andra fall blir lägre. Som exempel på situationer när det kan inträffa nämndes att den skattskyldige beviljas ett avdrag vid taxeringen respektive har ytterligare inkomster vilka resulterar i att inkomsten blir föremål för progression. Det här, menade Kammarrätten, talar för en beräkning med hänsyn till den slutliga och därmed faktiska skatten. Samtidigt ansågs en sådan beräkningsmetod medföra praktiska problem, såsom att inkomst inte skulle kunna anges i kontrolluppgift, att underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter skulle saknas och att bruttolön inte skulle kunna anges i den skattskyldiges självdeklaration. En tvist rörande exempelvis ett yrkat avdrag skulle dessutom kunna innebära att år passerade utan att bruttolönen fastställs. Vidare ansåg Kammarrätten att något lagligt hinder för Skatteverkets beräkningsmetod inte förelåg.

Ett kammarrättsråd var skiljaktigt och anförde att beskattning skulle ske dels för den nettolön som erhöles, dels för den skatt som belöper på en bruttolön, vilken beloppsmässigt överensstämmer med nettolönen efter avdrag för samma skatt. Omräkningen till bruttolön bör i möjligaste mån ske på samma sätt och ge samma

beskattningseffekter som gäller för andra skattskyldiga. Till följd av att skatteavdrag enligt Skatteverket inte ska göras vid framtagande av bruttolönen även i ett fall där skatten bestämts till ett belopp understigande det enligt skattetabellen bör bestämmelserna i skattebetalningslagen om beräkning av avdrag enligt tabell och jämkning inte vara direkt tillämpliga.

Kammarrättsrådet fortsatte med att bestämmelserna om skatteavdrag i sig inte heller utgör någon grund för beräkning av den slutliga skatten, utan det gör den skattskyldiges beskattningsbara inkomst. Bruttolönen ska därför beräknas på ett sätt varigenom den erhållna skatteförmånen till belopp överensstämmer med den slutliga skatt som belöper på löneinkomsten. Det här, menade rådet, innebär att omräkning av nettolön till bruttolön kan ske med hjälp av bestämmelserna om preliminärskatteavdrag förutsatt att bestämmelsernas syfte med avseende på att den preliminära skatten i möjligaste mån ska överensstämma med den slutliga skatten beaktas. Vidare tillades att i det fall löneinkomsten förändras som en följd av vägrat avdrag innebär det att den beskattningsbara inkomsten ändras och därav även den slutliga skatten. Rådet menade dock att en korrigerings av bruttolönen respektive den på skattekomensationen belöpande slutliga skatten endast blir aktuellt då arbetsgivaren kompenserar för skattepåslaget.

Regeringsrätten anförde i domskälen att för allmänna avdrag och grundavdrag gäller att de ska göras från överskott i bland annat inkomstslaget tjänst med hänvisning till inkomstskattelagen 1:5§. Avdragen ska alltså inte påverka intäkterna i inkomstslaget och därför kan de inte heller beaktas vid beräkning av tjänsteintäkterna, vilka utgör bruttolönen. Förmånen av fri skatt ska grundas på en bruttolön beräknad utan påverkan av de aktuella avdragen. På dessa grunder avslogs överklagandet.

Ett regeringsråd gjorde följande tillägg. Den skattskyldige har hävdatt att en beräkning av bruttolön ska ske enligt sambandet $B=N+S_{bfi}$, varav B utgör tjänsteintäkterna, N nettolönen med förmåner inkluderade och S_{bfi} skattekomensationen avseende den beskattningsbara inkomsten. Det här sambandet innebär att det allmänna avdraget och grundavdraget gör att S_{bfi} blir lägre än den beräknade skatten på bruttoinkomsten, S_b . Skillnaden betecknades som sA där s utgör skattesatsen och A är summan av avdrag. Med denna modell menade regeringsrådet att avdrag beaktas två gånger eftersom beräkningsmetoden medför att avdragen får genomslag i beräkningen av bruttolönen

(detta illustrerat som att B minskar med $sA/(1-s)$ för ett visst givet A) och dessutom kan nyttjas som vanligt för att minska skatten. Det sammantagna resultatet blir således en skatteminskning som överstiger avdragsbeloppet om skattesatsen är högre än 50 %.

4.6.2 Kommentar

Till att börja med så torde regeringsrådet ha förbiset att den modell som åberopas av den i målet skattskyldige utgår från att bruttolönen beräknas efter skattekomensationen avseende den beskattningsbara inkomsten. Det kan därför inte uppstå någon skillnad, ovan betecknad sA . Om regeringsrådet mot förmodan inte förbiset det här kan ifrågasättas vad det är som försökt illustreras. Även i bruttolöneförhållanden uppstår en differens mellan skatt beräknad på bruttolönen och skatt beräknad på den beskattningsbara inkomsten när avdragsrätt föreligger. Det är därför svårt att se det anmärkningsvärda i att så även blir fallet i ett nettolöneförhållande.

Det regeringsrådet försökt att illustrera och som visar att en skattesats överstigande 50 % medför en skatteminskning som är högre än avdragsbeloppet kan enklare förklaras med hjälp av siffror. Då formeln lyder att B (bruttolönen) för ett visst givet A (avdrag) minskar med $sA/(1-s)$ där s utgör skattesatsen innebär det att vid ett avdrag om 10 000 och skattesatserna 30 %, 50 % och 60 % så minskar B med följande.

$$0,30 \cdot 10\,000 / (1 - 0,30) = 4\,285,7$$

$$0,50 \cdot 10\,000 / (1 - 0,50) = 10\,000$$

$$0,60 \cdot 10\,000 / (1 - 0,60) = 15\,000$$

Det här innebär mycket riktigt att avdraget vid en skattesats över 50 % medför en skatteminskning som är större än den avdragsbeloppet ger. På samma sätt innebär det även att en skattesats under 50 % resulterar i en skatteminskning som understiger den som avdragsbeloppet berättigar till. Ett annat sätt att illustrera det här på är att beräkna bruttolönen vid de olika skattesatserna. Beräkningen utgår ifrån en avtalad nettolön om 50 000 och ett avdrag om 10 000.

$$\text{Skatt om 30 \% och } B = N + S_{\text{bfi}} \text{ ger utan avdrag bruttolön enligt } 50\,000 / (1 - 0,30) = 71\,428,6$$

$$\text{Med avdrag om 10 000 blir det istället } (50\,000 - 10\,000 \cdot 0,30) / (1 - 0,30) = 67\,142,9$$

Avdrag om 10 000 sänker i det här fallet bruttolönen med 4 285,7.

Skatt om 50 % och $B=N+S_{\text{bfi}}$ ger utan avdrag bruttolön enligt $50\,000/(1-0,50)=100\,000$

Med avdrag om 10 000 blir det istället $(50\,000-10\,000*0,50)/(1-0,50)=90\,000$

Vid en skattesats på 50 % motsvarar minskningen av bruttolönen avdraget.

Skatt om 60 % och $B=N+S_{\text{bfi}}$ ger utan avdrag bruttolön enligt $50\,000/(1-0,60)=125\,000$

Med avdrag om 10 000 blir det istället $(50\,000-10\,000*0,60)/(1-0,60)=110\,000$

Här innebär ett avdrag om 10 000 att bruttolönen sänks med 15 000.

Frågan är om det här innebär några konstigheter då bruttolönen genom den här beräkningsmetoden görs beroende av hur stor förmånen av fri skatt är, vars storlek i sin tur är beroende av skattesatsen. Ju högre skattesats desto större förmån av fri skatt. Precis som ytterligare ersättning ökar förmånen av fri skatt och bruttoersättning så minskar ett avdrag densamma och således även bruttolönen. Skattesatsen är därför även avgörande för vilken skillnad ett avdrag medför. Det går därför inte riktigt att jämföra ett avdrag i den här situationen med de avdrag som görs från bruttoinkomst för att få fram en beskattningsbar inkomst eftersom variabeln förmån av fri skatt då inte finns med och skillnaden avdraget medför därmed är konstant. Av samma anledning blir den här typen av avdrag inte heller jämförlig med avdrag efter Skatteverkets modell eller, för den delen, Regeringsrättens modell då avdrag även där endast påverkar den skattepliktiga inkomsten och inte bruttolönen.

Det regeringsrådet bör ha menat med påståendet att en modell där avdrag beaktas medför att de beaktas två gånger är att avdraget först dras av vid framräkningen av bruttobeloppet, jämför med den av branschen förespråkade formeln $\text{bruttolön}=(\text{nettolön}-\text{skattesats}*\text{avdrag})/(1-\text{skattesats})$, och att det sedan vid beräkning av skatten dras av från bruttobeloppet för att få fram den skattepliktiga inkomsten. Det här är som bekant vid det här laget helt korrekt och rimligt vid eftersträvande av att bruttolönen ska vara beroende av storleken av förmånen av fri skatt eftersom den då måste justeras med beviljade avdrag på samma sätt som skatten justeras samt att avdrag enligt inkomstskattelagen dessutom alltid måste göras från överskott i inkomstslaget tjänst,¹³⁷ alltså från bruttolönen.

¹³⁷ IL 1:5§.

Skatteverket har lämnat en kommentar till rättsfallet där det framkommer att Skatteverket anser sig ha stöd för fortsatt tillämpning av sin beräkningsmetod, vilket motiveras med att metoden användes vid beräkningen av den skattskyldiges bruttolön och att överklagandet inte vann bifall. Att Regeringsrätten faktiskt angav att allmänna avdrag och grundavdrag inte ska beaktas vid bestämmande av bruttolönen bortförklaras med att skatteförmånen enligt domen ska värderas när nettolönen kan disponeras och att hänvisning sker till RÅ 1987 ref. 61, där det ansågs att bruttolönen utgjorde ett belopp som efter avdrag för preliminärskatt motsvarade den överenskomna nettolönen.¹³⁸ Denna hänvisning ter sig djärv då det som står att läsa i domen är ”[v]id taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därå belöpande skatt ger nettolönen”¹³⁹. Att med belöpande skatt i det här fallet avses just preliminärskatt och inte slutlig skatt är diskutabelt. För författaren framstår det därför inte som troligt att domskälen på något vis ger stöd för Skatteverkets metod. Vidare så fanns inget yrkande om tillämpning av en beräkningsmetod som hade varit än mindre förmånlig för den skattskyldige än Skatteverkets metod, varför det inte är konstigt att utgången av domen resulterade i att Skatteverkets metod kom att tillämpas.

Vad beträffar majoritetens domskäl kan inte undvikas att kommentera utförligheten i dem. Det är anmärkningsvärt att Regeringsrätten så kortfattat avgjorde en så komplicerad fråga, om vilken det funnits motstridiga åsikter under en längre tid. Givetvis kan även vidden av domen av samma skäl diskuteras. Det är tänkbart att resonemanget är nära knutet till omständigheterna i det specifika fallet, men det synes knappast troligt då uttalandet om att inkomstskattelagen 1:5§ ger för handen att allmänna avdrag och grundavdrag inte ska påverka intäkterna i inkomstslaget tjänst är allmänt och således alltid bör vara tillämpligt vid fastställande av bruttolön. Det faktum att enbart allmänna avdrag och grundavdrag omnämndes medan kostnadsavdrag utelämnades lämnar dock utrymme för tolkning. Den hänvisning Regeringsrätten gör till inkomstskattelagen 1:5§ för att motivera att allmänna avdrag och grundavdrag inte ska beaktas vid bruttolöneberäkningen ter sig i ljuset av det anförda dessutom intressant. Bestämmelsen utgår ifrån överskott i inkomstslaget tjänst, vilket i sin tur beräknas

¹³⁸ SKV:s rättsinformation, 2010-02-23.

¹³⁹ RÅ 1987 ref. 61.

genom en minskning av intäktsposterna med kostnadsposterna i enlighet med inkomstskattelagen 10:16§. Domen skulle härmed kunna anses ge stöd för att kostnadsavdrag ska beaktas vid uppgrossningen. Dock angavs i domskälen att den skattskyldige hävdade att beräkning av bruttolönen skulle ske med beaktande av de avdrag denne var berättigad till vid taxeringen. Det rörde sig här om ett allmänt avdrag och grundavdrag. Med tanke på domskälens omfattning framstår det därför som mer troligt att Regeringsrätten avsåg att enbart bedöma förhållandet som var för handen än att genom sin tystnad avlämna ett prejudikat innebärande att kostnadsavdrag ska beaktas vid uppgrossning av nettolön men inga andra avdrag. Det enda som med säkerhet kan sägas är att Regeringsrätten anser att beräkningen ska ske utan hänsyn till allmänna avdrag och grundavdrag (härefter benämnt avdrag), medan det för kostnadsavdrag fortfarande inte finns någon vägledning. Av det hittills sagda framstår det i författarens tycke som mer intressant att diskutera domens riktighet än prejudikatets tillämpningsområde.

Att det skulle strida mot inkomstskattelagen 1:5§ att beakta avdrag vid fastställande av bruttolönen framstår som tveksamt eftersom bestämmelsen endast anger hur den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska tas fram utifrån överskottet i inkomstslaget tjänst. Då beräkning av bruttolön sker just i syfte att fastställa överskottet som blir föremål för tjänstebesättning når inte bestämmelsens räckvidd bruttolöneberäkningen. Dessutom har visats ovan att beaktande av ett avdrag vid bruttolöneberäkning inte får de effekter som avdraget får när det görs från den fastställda bruttolönen, utan det som händer är att avdraget minskar den skattepliktiga förmånen av fri skatt. Så sker inte nödvändigtvis i motsvarighet till avdragsbeloppet, utan hur stor minskningen blir är helt beroende på skattesatsen eftersom det är den som tillsammans med den avtalade nettolönen sätter ramen för förmånsvärdet. Regeringsrättens argumentation kan därför inte bara hävdas vara löjeväckande kort, utan dessutom bristfällig och sannolikt felaktig. Det tillägg som gjordes av ett regeringsråd förändrar på intet sätt det ovan anförda och vidare har vikten av tillägget redan diskuterats, vilken synes vara tämligen liten. Sammanfattningsvis kan därför finnas skäl att ifrågasätta Regeringsrättens domskäl.

4.7 Avslutande kommentar till rättspraxis

Det finns alltså bortsett från den senaste domen inte någon direkt vägledning avseende beräkningen av bruttolön. Det som sades i RÅ 1977 Aa 141 ger förvisso för handen att

Skatteverket inte har stöd för sitt påstående att bruttolön alltid ska beräknas efter tabellskatteavdrag, liksom att Regeringsrätten anser att avdrag i viss utsträckning ska beaktas. Hur beräkningen faktiskt ska ske angavs dock inte. Om Regeringsrätten inte hade avvisat ansökan om förhandsbesked i RÅ 2009 not. 97 hade rimligtvis funnits mer vägledning. Det faktum att Regeringsrätten i nämnda dom ändå inte helt stängde möjligheten att en återbetalning av skatt kan likställas med en återbetalning av lön ter sig extra intressant i ljuset av RÅ 2010 ref. 15 och det däri lämnade prejudikatet. Frågan är huruvida Regeringsrätten med domen i tystnad suddar ut den möjligheten som lämnades i den föregående domen, då det annars föreligger två motstridiga uttalanden.

Kanske är förhållandet mellan RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 2010 ref. 15 än mer intressant eftersom de domarna uppenbart inte är förenliga med varandra. Åtminstone inte efter den tolkning som författaren gjort av domskälen och dess räckvidd. Måhända att Regeringsrätten i tystnad avsett att sudda ut det ställningstagande avseende bruttolöneberäkning som påvisades i den gamla domen. Även om så är fallet och det därmed kan anses att Regeringsrätten numera har en relativt tydlig linje för bruttolöneberäkning, nämligen att avdrag inte får beaktas, föreligger ändå skäl att diskutera domens värde i egenskap av uttolkare av bruttoberäkningsproblematiken ytterligare. Faktum kvarstår dock att det är ett alldeles nytt prejudikat, varmed det inte helt lätt kan bortses ifrån. Dess rättskällevärde är alldeles för högt för det och således måste utredningen av huruvida det här prejudikatet bör verka styrande för rättsläget avseende bruttolöneberäkning ske med beaktande av samtliga rättskällor och tyngden i domskälen.

5 Avslutande analys

5.1 Introduktion

Inledningsvis ska sägas att det efter Regeringsrättens dom kan anses röra sig om tre olika beräkningsmetoder.¹⁴⁰ En där avdrag beaktas, en där avdrag inte beaktas utöver de som finns inbakade i skattetabellen och en där avdrag inte beaktas alls. De två sistnämnda är förvisso mer lika varandra, men författaren är som redan nämnts¹⁴¹ inte beredd att hålla med Skatteverket om att de överensstämmer med varandra. För att syftet med förevarande framställning ska uppfyllas fordras nu att de resultat som analyser av rättskällorna gett vägs mot varandra då samtliga inte pekar åt samma håll. Det av Regeringsrätten nyligen lämnade prejudikatet måste dessutom utredas vidare till följd av den osäkerhet som föreligger avseende riktigheten i argumentationen.

5.2 Diskussion

För författaren framstår det redan nu som klart att en metod där beräkningen av bruttolön ska ske efter tabellskatteavdrag helt saknar grund i svensk rätt. Skatteverket argumenterar utifrån skattebetalningslagen, vilken redan konstaterats helt saknar betydelse för fastställande av taxerad inkomst. I övrigt har stöd för en sådan metod inte funnits i den praxis som finns på området. Tvärtom visar RÅ 1977 Aa 141 på motsatsen och det senaste avgörandet från Regeringsrätten slår helt hål på den eventuella möjlighet som fanns kvar för tillämpning av en sådan metod. Då metoden dessutom står i strid med de på beskattningsrättens område etablerade principerna för tolkning av skatterätt måste det anses klart att Skatteverkets metod helt saknar rättslig grund.

Att uppgrossning inte ska ske enligt formeln bruttolön=tabellskatt+nettolön innebär dock inte nödvändigtvis att det måste ske genom formeln bruttolön=slutlig skatt+nettolön. Såväl Skatteverket som Regeringsrätten har angett att vid beräkningen ska hänsyn inte tas till eventuella avdrag som den skattskyldige är berättigad till. En tänkbar modell kan därför även vara bruttolön=skatt innan avdrag+nettolön. Även om det tidigare i framställningen visats föreligga starka argument till stöd för beräkning med hänsyn till avdrag genom analyser av de skatterättsliga principerna och den

¹⁴⁰ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 274, vilka är av uppfattningen att det numera rör sig om tre metoder.

¹⁴¹ Se avsnitt 4.6.2.

argumentation som förts av branschen kan inte det av Regeringsrätten nyligen lämnade prejudikatet enkelt bortses ifrån. Regeringsrätten är i egenskap av den i Sverige främsta uttolkaren av svensk skatterätt en instans vars uttalanden måste tillmätas stor betydelse och så i ännu större utsträckning vid avsaknad av direkt lagreglering. Dock är Regeringsrättens prejudikat inte att jämföras med lag och de kan därmed ifrågasättas och även bortses ifrån i de fall de finnes sakna grund. Som redan påpekats föreligger skäl att inte rakt av acceptera prejudikatet som styrande i frågan eftersom motiveringen bakom svaret på den komplicerade rättsfrågan var allt annat än utförlig och dessutom inte bör kunna anses materiellt korrekt.

För att avgöra beräkningsproblematiken måste först och främst klarläggas vad som egentligen har avtalats om vid en överenskommelse om nettolön. Uppenbarligen är det inte helt enkelt att fastställa då Skatteverket måste anses tolkat avtal om fri skatt som en skyldighet för arbetsgivaren att svara för arbetstagarens preliminärskatt,¹⁴² medan branschen anser det röra sig om slutlig skatt. Som angavs redan i inledningskapitlet finns två etablerade metoder för att tillförsäkra arbetstagare som sänds utomlands en viss disponibel inkomst, varmed den ena går ut på att ersätta den mellanskillnad som eventuellt uppstår mellan den skatt som skulle ha erlagts i hemlandet och den skatt som erläggs i arbetslandet. Den andra metoden innebär att arbetsgivaren inte bara svarar för en mellanskillnad, utan för hela den skatt som arbetstagaren blir skyldig att betala för sin inkomst. Med skatt måste i det här fallet förstås den skatt som *de facto* ska betalas på inkomsten.

Att prata om såväl preliminärskatt som skatt före berättigade skatteavdrag är gjorda torde, enligt författarens mening, saknas grund för, förutsatt att så inte uttryckligen har stadgats i anställningsavtalet. Det förefaller självklart att en arbetsgivare som vill garantera sin anställda en viss disponibel inkomst avser att betala den skatt som arbetstagaren själv annars ska betala och varken mer eller mindre, givetvis med undantag av den skatt som belöper på förmånen av fri skatt och som uppstår när arbetsgivaren betalar skatten. Att så är fallet blir än mer tydligt vid tanke på de förhållanden som var för handen i RÅ 1987 ref. 61 där det rörde sig om en utländsk arbetsgivare som saknade skyldighet att betala in preliminärskatt och således endast var

¹⁴² Se avsnitt 2.6 och diskussionen kring Skatteverkets bedömning av ersättning i form av enbart en förmån.

ansvarig för slutlig skatt. Att arbetsgivaren i en sådan situation skulle betala något annat än just den skatt som arbetstagaren var skyldig att betala framstår inte som rimligt. Det får härmed anses klart att det vid nettolöneavtal är just den slutliga skatten som ska betalas om inte annat har överenskommit om i anställningsavtalet.

Nästa steg är att slå fast hur uppgrossningen i enlighet med gällande rätt ska ske. Eftersom det är slutlig skatt som ska vara föremål för förmånsbeskattning innebär det att bruttolön måste beräknas som summan av nettolönen och därpå belöpande slutlig skatt samt förmånsskatt belöpande på skattebeloppet. Den av branschen förespråkade modellen $\text{bruttolön} = \text{slutlig skatt} + \text{nettolön}$ blir därför aktuell, vilken ovan visats ger formeln $\text{bruttolön} = (\text{nettolön} - \text{skattesats} * \text{avdrag}) / (1 - \text{skattesats})$ för uppgrossning.¹⁴³ Regeringsrätten har dock genom den senaste domen gett uttryck för att den korrekta formeln för uppgrossning är $\text{bruttolön} = \text{nettolön} / (1 - \text{skattesats})$. Det återstår således att utreda vilken tyngd Regeringsrättens dom ska ges.

Som redogjorts för ovan hänvisade Regeringsrätten i domskälen till inkomstskattelagen 1:5§ för att slå fast att avdrag inte ska påverka intäkterna i inkomstslaget tjänst, utan enbart göras från överskott i detsamma, varför avdragen inte heller kan beaktas vid beräkning av bruttolönen. Regeringsrätten menade att förmånen av fri skatt därför ska grundas på en bruttolön beräknad utan beaktande av de aktuella avdragen.¹⁴⁴ Precis som Regeringsrätten anför så ska enligt bestämmelsen skatten på fysiska personers förvärvsinkomster beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten,¹⁴⁵ vilken för nettolön utgörs av summan av överskott i inkomstslaget tjänst. Överskottet minskas med allmänna avdrag för att erhålla den taxerade förvärvsinkomsten,¹⁴⁶ varifrån grundavdrag dras av för att få den beskattningsbara förvärvsinkomsten.¹⁴⁷ Att avdrag som regel därför inte ska påverka intäkterna följer av bestämmelsen, men att påstå detsamma vid ett avtal om fri skatt medför konsekvenser som ändrar avtalets innebörd. För att ett nettolöneavtal ska få den innebörd som åsyftas måste nämligen värdet av

¹⁴³ Se avsnitt 2.5.1.

¹⁴⁴ Se avsnitt 4.6.1.

¹⁴⁵ IL 1:5§ 1 st.

¹⁴⁶ IL 1:5§ 2 st.

¹⁴⁷ IL 1:5§ 3 st.

förmånen av fri skatt vara beroende av den faktiska skattens storlek, vilken i sin tur är beroende av skattemässiga avdrag. Eftersom bruttobeloppet är beroende av skatteförmånens värde är det därför märkligt att hävda att avdrag inte ska påverka beloppet. Om så är fallet blir värdet av den avtalade förmånen av fri skatt inte längre beroende av skattens storlek, varmed hela idén med förmånsbeskattning bortses ifrån.

Huruvida det överhuvudtaget är korrekt att argumentera utifrån den av Regeringsrätten anförda bestämmelsen har tidigare ifrågasatts.¹⁴⁸ Då bestämmelsen endast omfattar framtagandet av beskattningsbar inkomst utifrån överskott i inkomstlaget tjänst och näringsverksamhet, varmed den inte har någonting med beräkningen av överskottet att göra, kan den inte anses tillämplig här. Det synes således inte föreligga särskilt mycket tyngd i de domskäl Regeringsrätten har avgett.

I domskälen omnämns överhuvudtaget inte skatterättsliga principer eller den praxis som visat på Regeringsrättens tidigare inställning till beräkningen. I en sådan här situation där ingen vägledning finns att hämta i lag eller förarbeten torde principerna tillmätas särskilt stor betydelse vid fastställande av rättsläget. En analys av metoderna i förhållande till de för uppsatsen relevanta skatterättsliga principerna visar tydligt att beräkning av bruttolön utan hänsyn till avdrag, vilka påverkar skatteförmånens storlek, går emot samtliga.¹⁴⁹ Regeringsrätten borde efter en diskussion av principerna kommit fram till samma slutsatser. Det är varken likformigt eller neutralt att vägra beaktande av avdrag vid uppgrossning eftersom beskattningen blir högre för nettolöner än för motsvarande bruttolöner, vilket innebär att bruttolön som ersättningsform blir skattemässigt förmånligare och därmed attraktivare att välja än nettolön. Även om det skulle finnas tillstymmelse till tveksamhet över att så är fallet så bör den grundlagsstadgade legalitetsprincipen inte kunna ifrågasättas. Då det är ostridigt att en beräkning av bruttolön utan hänsyn till avdrag resulterar i högre beskattning än en beräkning med hänsyn till avdrag innebär det ett tydligt fränsteg från principen. Att det vore såväl grundlagsstridigt som olikformigt och dessutom inte neutralt att hävda förmånsbeskattning till ett högre belopp än vad som faktiskt motsvarar förmånen bör

¹⁴⁸ Se avsnitt 4.6.2.

¹⁴⁹ Se avsnitt 3.3.

väga tyngre än en argumentation som bygger på inkomstskattelagen 1:5§, så även fast argumentationen kommer från Regeringsrätten.

Av det anförda förefaller det omöjligt för författaren att kunna tillmäta Regeringsrättens domskäl någon betydelse för fastställande av rättsläget. Eftersom en analys av de argument som förts i doktrin och därmed jämställda rättskällor, av Regeringsrättens tidigare praxis och, i egenskap av den för förevarande problematik främsta rättskällan, framförallt av de skatterättsliga principerna ger klart övervägande stöd för en beräkning efter slutlig skatt anser författaren att rättsläget måste tolkas som att avdrag ska tas med i beräkningen av bruttolön vid nettolöneavtal.

6 Slutsats

Författaren finner att ingen annan tolkning av rättsläget är möjlig än att en beräkningsmetod där skattemässiga avdrag beaktas ska användas när nettolön grossas upp till bruttolön. Det här innebär att när bruttolön beräknas så ska de avdrag den skattskyldige är berättigad till tas med i beräkningen, varmed bruttolönen minskar med den förmån av fri skatt som motsvarar skatteavdragen.

Att så är fallet är troligen positivt om det finns en önskan om att utländska arbetsgivare ska fortsätta sända personal till Sverige eftersom ett motsatsslut dels hade resulterat i högre skattekostnader, tillika sociala avgifter, dels i en ökad administrativ börda för arbetsgivarna.¹⁵⁰ Sådana faktorer torde nämligen inte uppmuntra till en ökad utsändning av arbetskraft hit. Det som kommit fram i utredningen visar dock tydligt på att det föreligger skäl för lagstiftaren att fundera över om inte en reglering på området är nödvändig. Det faktum att Skatteverket trots det nya prejudikatet anser att stöd finns för beräkning enligt tabellskatteavdrag är ett starkt incitament för att så är fallet. Fram tills dess att en reglering kommer, om så sker, anser författaren att gällande rätt ger stöd för brukande av en metod där bruttolön beräknas efter slutlig skatt enligt formeln bruttolön=slutlig skatt+nettolön.

¹⁵⁰ Ålenius och Palmquist, SN, 2010, s. 281.

Referenslista

Lagtext

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Regeringsformen (1974:152)

Skattebetalningslag (1997:483)

Socialavgiftslag (2000:980)

Taxeringslag (1990:324)

Uppbördslagen (1953:272)

Offentliga tryck

Regeringens proposition 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Rättsfall

RÅ 1977 Aa 141

RÅ80 1:90

RÅ 1987 ref. 61

RÅ 2009 not. 97

RÅ 2010 ref. 15

Litteratur

Bernitz Ulf, Heuman Lars, Leijonhufvud Madeleine, Seipel Peter, Warnling-Nerep Wiveka och Vogel Hans-Heinrich, *Finna rätt- juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2010, elfte upplagan, Mölnlycke, Norstedts Juridik AB [cit. ”Bernitz m.fl., 2010”]

Referenslista

- Hellenius Rickard och Rabe Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 2010, tjugotredje upplagan, Mölnlycke, Norstedts Juridik AB [cit. "Hellenius och Rabe, 2010"]
- Lindeberg Lillon och Stenbeck Per, Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?, *Skattenytt*, 2009, s. 789-798 [cit. "Lindberg och Stenbeck, SN, 2009"]
- Lindencrona Gustaf, Lodin Sven-Olof, Melz Peter och Silfverberg Christer, *Inkomstskatt—en läro- och handbok i skatterätt*, 2009, tolfte upplagan, Danmark, Studentlitteratur AB [cit. "Lindencrona m.fl., 2009"]
- Ålenius Katrin och Palmquist Kristina, Avgörande från Regeringsrätten avseende beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, *Skattenytt*, 2010, s. 273-281 [cit. "Ålenius och Palmquist, SN, 2010"]

Övriga källor

- Deloitte's svenska hemsida, Nettolöneavtal-se upp för ökade lönekostnader!, författad av Rickard Krantz, Teresa Vesterlund, Martin Stiernström, Hämtad 2010-11-18 från:
http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/skatteradgivning/internationell-individbeskattning/6a2d6be87da07210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
[cit. "Deloitte's hemsida"]
- Ernst & Young's svenska hemsida, Dom från Regeringsrätten avseende nettolöneavtal, Hämtad 2010-11-18 från:
<http://www.ey.com/SE/sv/Services/Tax/Business-Tax/tn-2010-02-dom-fran-regeringsratten-avseende-nettoloneavtal> [cit. "Ernst & Young's hemsida"]
- Skatteverkets rättsinformation, Rättsfall från Regeringsrätten, 2010-02-23, Dnr/målnr/löpnr: 4940-08, Hämtad 2010-10-15 från:
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/494008.5.50a6b4831275a0376d38000774.html?posid=3&sv.search.query.allwords=nettol%C3%B6neavtal> [cit. "SKV:s rättsinformation, 2010-02-23"]
- Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, Dnr/målnr/löpnr: 131 644285-06/111 [cit. "SKV:s ställningstagande 2006-11-02"]

Referenslista

Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal-
följdförfrågor, Dnr/målnr/löpnr: 131 155922-08/111 [cit. ”SKV:s ställningstagande
2008-05-29”]