



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier 30 hp
Höstterminen 2010

Nettolöneavtal

- *Vad innebär RÅ 2010 ref. 15 för bruttolöneberäkningen vid nettolöneavtal?*

Författare: Jessica Hasanbegovic
Ämne: Skatterätt
Handledare: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

| | |
|---|----|
| Förkortningar..... | 4 |
| 1. Inledning..... | 5 |
| 1.1. Ämnespresentation..... | 5 |
| 1.2. Syfte och metod..... | 5 |
| 1.3. Disposition..... | 6 |
| 1.4. Avgränsningar..... | 6 |
| 2. Grundläggande principer..... | 7 |
| 2.1. Likformighetsprincipen..... | 7 |
| 2.2. Neutralitetsprincipen..... | 7 |
| 2.3. Kontantprincipen..... | 7 |
| 3. Förmånsbeskattning..... | 8 |
| 3.1. Inledning..... | 8 |
| 3.2. Bakgrund..... | 8 |
| 3.3. Gällande rätt..... | 10 |
| 3.3.1. Huvudregel..... | 10 |
| 3.3.2. Undantag till värdering..... | 10 |
| 4. Nettolönebeskattning..... | 11 |
| 4.1. Kontantlön..... | 11 |
| 4.2. Skatteavdrag..... | 11 |
| 4.2.1 Utländskarbetsgivare utan fast driftställe..... | 12 |
| 4.3. Skattetabell..... | 12 |
| 4.3.1. Grundavdrag..... | 13 |
| 4.3.2. Jobbskatteavdraget..... | 14 |
| 4.4. Statlig skatt..... | 14 |
| 4.5. Expertskatt..... | 14 |
| 4.6. Skattekonto..... | 15 |
| 4.6.1. Överskott skattekonto..... | 15 |
| 4.6.2. Underskott skattekonto..... | 16 |
| 5. Rättsfall..... | 17 |
| 5.1. Inledning..... | 17 |
| 5.2. RÅ 1977 Aa 141..... | 17 |
| 5.2.1. Innebörd..... | 18 |
| 5.3. RÅ 80 1:90..... | 18 |
| 5.3.1. Innebörd..... | 19 |
| 5.4. RÅ 1987 ref. 61..... | 20 |
| 5.4.1. Innebörd..... | 22 |
| 5.5. RÅ 2009 not 97..... | 22 |
| 5.5.1. Innebörd..... | 23 |
| 5.6. RÅ 2010 ref. 15..... | 24 |

| | |
|---|----|
| 5.6.1. Innebörd | 25 |
| 5.7. KamR 1213-09 | 25 |
| 6. Skatteverkets syn på nettolöneavtal | 27 |
| 6.1. Avdrag | 27 |
| 6.2. Jämkning/Ändrad beräkning..... | 28 |
| 6.3. Förmån..... | 28 |
| 6.4. Återbetalning av överskott..... | 28 |
| 6.5. Del av år..... | 28 |
| 6.6. Synen på Rå 2010 ref. 15..... | 29 |
| 7. Skatterådgivarnas syn på nettolöneavtal | 30 |
| 7.1. Avdrag | 30 |
| 7.2. Del av år..... | 31 |
| 7.3. Återbetalning | 31 |
| 7.4. Jämkning..... | 31 |
| 7.5. Synen på Rå 2010 ref. 15..... | 31 |
| 8. Jämförelse av bruttolöneberäkningsmetoder..... | 33 |
| 8.1. Ingen avdragsrätt | 34 |
| 8.2. Del av år..... | 35 |
| 9. Diskussion | 36 |
| 9.1. Återstående frågor | 36 |
| 9.1.1. Bruttolöneberäkning..... | 36 |
| 9.1.2. Återbetalning..... | 37 |
| 9.2. Neutralitet | 38 |
| 9.3. Avslutande kommentar..... | 39 |
| Käll- och litteraturförteckning..... | 41 |

Förkortningar

| | |
|----------|---|
| CUN | Centrala uppbördsnämnden |
| FR | Förvaltningsrätt |
| HFD | Högsta förvaltningsdomstolen |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| KL | Kommunskattelagen (1928:370) |
| KR | Kammarrätten |
| Prop. | Proposition |
| PWC | PricewaterhouseCoopers |
| RR | Regeringsrätten |
| RSV | Riksskatteverket |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SA-skatt | Särskild A-skatt |
| SBetL | Skattebetalningslagen (1997:483) |
| SINK | Lagen(1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatta |
| SKV | Skatteverket |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |

1. Inledning

1.1. Ämnespresentation

Som ett led i globaliseringen och den ökade konkurrensen om arbete har arbetskraften blivit allt rörligare. Arbetskraften flyttas dit arbete finns t.ex. genom att arbetsgivare är med i upphandlingar om uppdrag i andra länder än deras hemland. Sedan sänder arbetsgivaren ut sina anställda för att utföra uppdraget i det andra landet. Även stora koncerner med verksamheter spridda i flera länder flyttar sina anställda mellan verksamhetsländerna, för att få en flexiblare och kostnadseffektivare verksamhet genom exempelvis kunna utnyttja sin personals kompetens på bästa sätt.

Vid utsändning använder sig flera arbetsgivare av nettolöneavtal vilket är en överenskommelse som garanterar den anställde en viss nettolön efter att skatt har erlagts. En anledning till att arbetsgivarna vill använda sig av nettolöneavtal är att det tillförsäkrar den anställde en bestämd ersättning oavsett skattetryck i det nya arbetslandet. En konsekvens av att avtala om bruttolön skulle kunna vara att alla anställda sökte sig till länder med lågt skattetryck och ratade utsändningar till länder med högre skattetryck, eftersom de får ut mer lön i landet med det lägre skattetrycket.

I Sverige är det enligt praxis bruttolönen som skall ligga till grund för beskattning vilket medför att nettolönen måste omvandlas till en bruttolön för att kunna beskattas. Hur omvandlingen skall ske är varken reglerad i lag eller fastställd i praxis, vilket har genererat debatt och konflikt mellan arbetsgivare och Skatteverket. De globala arbetsgivarna vill att skattesystemet skall anpassas efter deras verksamhet och Skatteverket menar att arbetsgivarna skall anpassa sig efter vad de anser är det i Sverige rådande skattesystemet.

I februari 2010 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen ett mål rörande omvandlingen från nettolön till bruttolön. Inför domen var förhoppningen att Högsta förvaltningsdomstolen skulle klargöra hur bruttolöneberäkningen skall gå till men förhoppningarna infriades inte helt eftersom Högsta förvaltningsdomstolen inte uttryckligen sade att så här skall beräkningen gå till. Debatten har därmed fortsatt efter detta avgörande för det råder meningsskiljaktigheter angående vad domen egentligen innebär.

1.2. Syfte och metod

Syftet med uppsatsen är att klargöra rättsläget när det gäller förmån av fri skatt. Eftersom uttryckligen reglering i lag saknas, är frågan vad som har fastställts i praxis och om det finns kvarstående frågor. De olika metoderna för beräkning av förmån av fri skatt kommer även att analyseras i frågan om den är neutral gentemot vanlig kontant lön.

Jag har i uppsatsen utgått ifrån en traditionell juridisk metod. För att svara på mitt syfte har jag därmed använt mig av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Jag har även undersökt Skatteverkets ställningstagande och förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Dessutom har

jag använt mig av artiklar från Skattenytt och läst uttalanden av både Skatteverket och olika skatterådgivare på deras respektive hemsidor.

1.3. Disposition

Eftersom det i dagsläget inte finns några specifika lagregler som styr hanteringen av nettolöneavtal inleder jag med en genomgång av de allmänna principer som styr svensk skatterätt. Därefter kommer en genomgång av lagregler som är tillämpliga när en anställd får ersättning för arbete från sin arbetsgivare. Då nettolöneavtal genererar en förmån av fri skatt går jag igenom de principer som styr förmånsbeskattningen och hur regelsystemet ser ut.

Det finns ett fåtal rättsfall som behandlat frågeställningar som uppkommit vid nettolöneavtal. Genomgång av dessa rättsfall sker i kronologisk ordning och efter varje rättsfall följer ett kort stycke om vad de innebär för bruttolöneberäkningen.

I kapitlen 6 och 7 ges en genomgång av de olika metoder som skatteverket och skatterådgivare vill använda vid beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal. Därefter följer en jämförelse mellan de olika metodernas och tolkningen av RÅ 2010 ref. 15 effekt på bruttolönens storlek.

Uppsatsen avslutas med en diskussion kring de frågor som inte helt har fått sitt svar i praxis och därmed även ett försök att ge svar på uppsatsens syfte och frågeställningar.

1.4. Avgränsningar

Jag kommer endast att behandla nettolöneavtal för personer som skall arbeta i Sverige en begränsad tid och som är obegränsat skattskyldiga i Sverige under denna tid, antingen genom stadigvarande vistas, bosatt eller har begärt att beskattas enligt IL; 3 kap. 3 § IL + 4 § SINK. Anledningen att personer som är begränsat skattskyldiga vid arbete i Sverige inte kommer att behandlas i uppsatsen, är att de beskattas enligt SINK med en fast skattesats på 25 % och inte är berättigade till några avdrag, vilket gör att problematiken mellan de olika beräkningsmetoderna inte uppstår.

2. Grundläggande principer

Det finns som tidigare nämnts ingen uttrycklig reglering av förmån av fri skatt. Inom svensk skatterätten finns det allmänna principer som är tillämpliga på förmånsbeskattning och därmed även på förmån av fri skatt. I detta avsnitt ges en redogörelse av vad dessa principer innebär.

2.1. Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip vars kontenta är att lika fall ska bedömas lika. Det innebär när det gäller skatt, att personer i samma ekonomiska och sociala situation beskattas på samma sätt. Det innebär även att inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls.¹

Likformighet skall eftersträvas såväl vid utformningen av lagstiftningen som vid rättstillämpningen men kan innebära dilemman vid båda, så som avgörandet av vilka fall som är lika och vilka som inte är det. Vid utformandet av lagstiftning kan upprätthållandet av likformighetsprincipen leda till regler som är krångliga och svåra att tillämpa, i en del fall som ofta förekommer i rättstillämpningen har likformighetsprincipen av den orsaken fått ge vika för enkla och lättillämpade regler med schablonmässiga inslag.²

Principen går att finna i 1 kap. 9 § regeringsformen där det meddelas att ”domstolar och förvaltningsmyndigheter ... skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet”, vilket innebär att både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna skall tillämpa principen.³

2.2. Neutralitetsprincipen

Det är en målsättning att neutralitet ska råda i det svenska skattesystemet, vilket innebär att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte skall styras av skattereglernas utformning. De handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga före skatt bör också vara det efter skatt. Valet mellan kontantlön och naturaförmåner är ett exempel på ett område där det eftersträvs att reglerna skall verka neutralt. Total neutralitet kommer inte att uppnås så länge vissa individer försöker frångå principen exempelvis genom skatteplanering, vilket i sin tur leder till invecklade regler för att försöka återfå neutralitet.⁴

2.3. Kontantprincipen

Kontantprincipen är skatterättslig princip som reglerar när inkomster skall tas upp för beskattning. I inkomstlaget tjänst är den huvudregel, vilket för inkomsterna innebär att de skall tas upp som intäkter det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommit den skattskyldige till del; 10 kap. 8 § IL. Ett grundläggande motiv för kontantprincipen är att den för flertalet inkomsttagare bäst överensstämmer med skatteförmågeprincipen på så sätt att man hänför intäkten till det år då den influerar och därmed kan disponeras.⁵

¹ Rabe och Melbi s. 37

² Lodin m.fl. s. 42

³ Lodin m.fl. s. 42-43

⁴ Pahlsson s. 62

⁵ Silfverberg s. 595

3. Förmånsbeskattning

3.1. Inledning

Ett nettolöneavtal är ett avtal där arbetsgivaren garanterar den anställde en viss fastställd lön efter att skatt har erlagts. Det innebär att arbetsgivaren och individen kommer överens om en viss garanterad nettolön och att arbetsgivaren åtar sig att betala skatten på den inkomsten.

Det är när arbetsgivaren åtar sig att betala den skatt som belöper på inkomsten som det uppkommer en skatteförmån i form av fri skatt.⁶

Eftersom nettolöneavtal genererar en förmån som inte är specifikt lagreglerad är det nödvändigt med en genomgång av svensk förmånsbeskattning i stort. Detta för att få en förståelse för hur beskattningen av förmåner är uppbyggd, innefattande de bakomliggande principer och ställningstaganden som format reglerna.

3.2. Bakgrund

När KL tillkom 1928 infördes två huvudprinciper när det gäller beskattningen av naturaförmåner. Principerna innebar att alla förmåner som utgått för tjänsten skulle likställas med kontant lön och upptas till beskattning och att värdering av förmånerna skulle ske till ortens pris, dvs. marknadsvärdet.⁷ Det betyder att beskattningen av förmånerna skulle ske som om den anställde fått en lön och själv förvärvat det som förmånerna avsåg. Grundtanken var med andra ord att personliga levnadskostnader skulle finansieras med beskattade medel, Undantag från skatteplikt har sedan införts, exempelvis 1946 för förmån av hälso- och sjukvård och 1956 för förmåner av mindre värde.

I slutet av 1980-talet utreddes förmånsbeskattningen på grund av att det ansågs att de då gällande reglerna skapade många problem. Detta beroende på att neutralitet inte förelåg mellan kontantlön och förmåner och även förmånerna i mellan, exempelvis togs arbetsgivaravgift endast ut på värdet av naturaförmånerna kost, bostad och bil medan övriga förmåner var avgiftsfria. De höga marginalsatterna för den anställde och höjda arbetsgivaravgifter gav ökade incitament för att låta arbetsersättningen utbetalas i form av naturaförmåner av olika slag.⁸

Efter utredningen genomfördes 1988 betydande förändringar och förmånerna kom att delas in i två typer. Den ena typen var personalvårdsförmåner som karakteriserades av bland annat att de inte var avsedda att vara ett direkt vederlag för utfört arbete utan i stället var ett led i arbetsgivarens personalvård. Exempel på sådana personalvårdsförmåner är trivselförmåner på arbetsplatsen och personalrabatter i arbetsgivarens utbud av varor och tjänster. Personalvårdsförmånerna var skattefria hos den anställde och arbetsgivaren fick avdrag för kostnaderna. Den andra typen var övriga naturaförmåner och dessa var skattepliktiga med undantag för förmån av sjukvård.⁹

⁶ Prop 1987/88:52 s. 41

⁷ Prop. 1987/88:52 s. 38

⁸ Prop 1987/88:52 s. 41

⁹ SOU 1999:94 s. 60

Det fanns en övre gräns för förmåner av mindre värde på 600 kronor vid denna tid, vilket innebar att vissa förmåner från arbetsgivaren som sammanlagt inte översteg 600 kr ett och samma år var skattefria. Om gränsbeloppet överstegs skulle beskattning av förmån ske från första kronan, dvs. förmånen blev helt skattepliktiga. Denna regel slopades i skattereformen 1991 eftersom den ansågs motverka reformens syfte som ”var att få en mer enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster innefattande förmåner av skilda slag”.¹⁰ Förmåner som inte utgjorde personalvård eller var särskilt undantagna från skatteplikt skulle beskattas från första krona. Även under 1990-talet¹¹ var flera förmåner under utredning och däribland förmåner av mindre värde vilket resulterade i ett återinförande¹².

I och med skattereformen 1991 utvidgades skattebasen för arbetsinkomster till att omfatta naturaförmåner som exempelvis bilförmåner, kostförmån och förmånliga lån. Då dessa förmåner tidigare hade varit skattemässigt gynnade hade de börjat användas alltmer jämte den kontanta lönen.¹³

Utredningarna av förmånsbeskattning har fortsatt likaså på 2000-talet och resulterat i justeringar av förmånsbeskattningsreglerna. Ett grundläggande syfte med förmånsbeskattning är än i dag att uppnå neutralitet mellan olika avlöningsformer. Avsteg från denna princip har som tidigare nämnts, visat sig fresta parterna att utnyttja avlöningsformer som de vid neutrala regler sannolikt inte skulle ha övervägt. Detta leder till sneddrivande effekter av olika slag. Så länge någon försöker kringgå reglerna och minimera sin skatt kommer neutralitet aldrig att uppnås¹⁴.

En annan sak som också försvårar strävan efter neutralitet är att det är svårt att få till konsekventa regler för beskattning av förmåner beroende på att de också ska vara lätta att tillämpa. Det är näst intill omöjligt att skapa helt neutrala regler som samtidigt är lätta att tillämpa för alla inblandade parter. Anledningen är att reglerna oftast blir väldigt komplexa när alla aspekter ska täckas in. Det får inte heller vara allt för komplicerat att kontrollera att reglerna följs. Ett sätt att få regler som är enklare att tillämpa och kontrollera är att värderingen av förmånen sker enligt schablon som exempelvis bilförmån och kostförmån.

Det finns även politiska ställningstaganden som påverkat utformningen av förmånsbeskattningen, bland annat att vi i Sverige har velat ha en egen bilindustri och genom att frånga neutralitetsprincipen vid bilförmåner har vi stöttat vår bilindustri. Men stödet har inte fått vara allt för förmånligt för att inte uppmuntra till ett alltför extensivt bilkörande då bilarnas avgaser har en negativ inverkan på miljön.

¹⁰ Prop. 1989/90:110, del 1 s. 333

¹¹ SOU 1999:94 s.60

¹² 11 kap. 14 § IL

¹³ SOU 2002:47 s. 74

¹⁴ Pahlsson s. 62

Utredningarna av olika delar av förmånsbeskattningen har resulterat i små och stora ändringar utan att reglerna riktigt har blivit helt bra när det gäller lättillämplighet, kontroll och neutralitet. Regelsystemet för förmåner är idag mycket detaljrika och svåröverskådliga.¹⁵

3.3. Gällande rätt

3.3.1. Huvudregel

Utgångspunkten är att alla förmåner som den anställde erhåller på grund av sin anställning är skattepliktiga; 11 kap. 1 § IL. Undantagna för beskattning är dock enligt 11 kap. IL personalvårdsförmåner, personalrabatter, gåvor av mindre värde, förmån av hälso- och sjukvård i Sverige som inte är offentligt finansierad och förmåner som är av begränsat värde för den anställde, men som har en väsentlig betydelse för utförandet av hans arbetsuppgifter. Det framgår av 11 kap. 1 § IL tillsammans med 10 kap. 8 § att det är förmåner som den anställde har åtnjutit som skall beskattas, vilket betyder att den anställde antingen nyttjar eller har dispositionsrätt till förmånen¹⁶.

Skattepliktiga förmånerna skall som huvudregel värderas till marknadsvärde, d.v.s. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv anskaffat motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning; 61 kap. 2 § IL. Det är den värderingsnorm som bäst överensstämmer med principen att beskattning skall grundas på den anställdes inbesparande personliga levnadskostnader. Ändamålet att förmåner skall värderas till marknadsvärde är som tidigare nämnts, att olika typer av arbetsersättning skall bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. I förarbetena till skattereformen 1991, sades det att marknadsvärdet skall gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip, vilket bland annat innebär att hänsyn inte ska tas till mottagarens personliga förhållanden.¹⁷

3.3.2. Undantag till värdering

De undantag som finns för värdering av förmån till marknadsvärde är schabloniserade för att underlätta hanteringen, exempel är bilförmån och kostförmån. När det gäller bilförmån bygger bilförmånens värde på en körsträcka 1600 mil i tjänsten. Om körsträckan överstiger 3000 mil så får förmånsvärdet justeras ner; 61 kap. 5-11 §§ IL.

¹⁵ Lodin m.fl. s. 127

¹⁶ Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 126

¹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 319–321, 655

4. Nettolönebeskattning

4.1. Kontantlön

Utgångspunkten i svensk skattelagstiftning för hur arbete avlönas är kontantlön. Mellan arbetsgivare och anställd sluts ett anställningsavtal där den anställdes lönesumma anges före eventuella skatteavdrag som ersättningen kan generera för den anställda (bruttolön). Det är upp till den anställda själv att ta reda på och räkna ut vilken skatt en viss lön ger. Om skattesatsen förändras är det arbetstagaren som får vinsten av högre nettolön eller ta smällen att nettolönen blir lägre. Vid ett anställningsförhållande kan den anställda förutom kontant bruttolön, få olika förmåner, t.ex. kost, bostad, bil m.m. Värdet på dessa förmåner skall ingå i underlaget för beräkning av preliminärskatt¹⁸; 8 kap. 14 § SBetL.

Enligt 1 kap 5 § IL skall beräkning av den beskattningsbar förvärvsinkomst ske på följande sätt:¹⁹

| | |
|-----------------------------------|------------------------|
| Inkomst av tjänst | |
| + inkomst av näringsverksamhet | |
| <hr/> | |
| = sammanräknad inkomst | |
| -Allmänna avdrag | |
| <hr/> | |
| = Taxerad förvärvsinkomst | |
| -Grundavdrag | |
| <hr/> | |
| =Beskattningsbar förvärvsinkomst | → Kommunalskatt |
| -Nedre skiktgränsen | |
| <hr/> | |
| Underlag för statlig inkomstskatt | → Statlig inkomstskatt |

Figur 1. Beräknings schema för beskattningsbar förvärvsinkomsten

Allmänna avdrag är utgifter som inte hänförligt något inkomstlag och dras därför ifrån summan av överskottet av tjänst och näringsverksamhet. Reglerna för allmänna avdrag finns i 62 kap. IL och vanligaste är avdrag för periodiskt understöd och pensionssparande.

De avdrag som är hänförliga till inkomstlaget tjänst eller näringsverksamhet är redan avdragna i denna uppställning. De dras ifrån den totala intäkten i det inkomstlaget som avdraget tillhör och hamnar därför innan de allmänna avdragen.

4.2. Skatteavdrag

Reglerna för arbetsgivares skyldighet att innehålla preliminär skatt har i praxis berörande nettolöner varit centrala och av den orsaken följer nedan en redogörelse för de svenska reglerna om skatteavdrag.

¹⁸ Karlén s. 12

¹⁹ Lodin m.fl. s. 63

Den som betalar ut ersättning för utfört arbete skall också göra skatteavdrag från den kontanta bruttolönen och det skall göras vid varje utbetalningstillfälle; 5 kap. 1 § SBetL. Andra ersättningar jämföras med ersättning för arbete, exempel på sådana är avgångsvederlag och pension. Den anställdes eventuella förmåner utöver kontant bruttolön skall även de ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag; 8 kap. 14 § SBetL. En arbetsgivare är skyldig att månadsvis redovisa avdragen skatt i enlighet med 10 kap. SBetL

Skatteavdraget skall inte ses som en kostnad för utbetalaren, den avdragna skatten är den anställdes pengar i vart fall vid vanlig kontantlön, som skall betalas till den anställdes skattekonto.²⁰ Storleken på avdraget styrs av den anställdes skattetabell eller om Skatteverket beslutat om särskild beräkningsgrund för den anställd. 8 kap. 1+11 §§ SBetL. Beslut om särskild beräkningsgrund kan ansökas om av den anställda för att få preliminärskatten att överensstämma bättre med den slutliga skatten.

Det skatteavdrag som görs vid varje utbetalningstillfälle, benämns preliminärskatt och tanken är att det skall överensstämma så nära som möjligt med den slutliga skatten som fastställs vid taxeringen; 4 kap. 1 § SBetL. Det som sker vid taxeringen är att en avräkning görs vilket innebär att slutliga skatten jämförs med vad som betalats preliminärt. Om beloppen inte överensstämmer, så rör det sig antingen om överskjutande skatt om den skattskyldige betalat preliminärt mer än vad som debiterats som slutlig skatt eller – i motsatt fall – kvarstående skatt.²¹

4.2.1 Utländskarbetsgivare utan fast driftställe

När det gäller utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige finns det ingen uttrycklig regel om skatteavdrag i SBetL av den orsaken att de i utgångsläget inte är skyldiga att göra avdrag.²² I de fall det inte finns någon arbetsgivare som är skyldig att göra skatteavdrag kan Skatteverket besluta om att den skattskyldige själv skall betala särskild A-Skatt (SA-skatt); 4 kap. 5 § SBetL. Om den som skall betala SA-skatt är anställd och inte betalar så kan Skatteverket istället kräva dennes arbetsgivare på beloppet enligt 12 kap. 1 § SBetL. Arbetsgivaren har sedan regress rätt gentemot den anställda; 12 kap. 10 § SBetL. Den omständigheten att en arbetsgivare fullgör sitt arbetsgivaransvar genom att betala in skatt till Skatteverket får ingen skattemässig effekt utan innebär endast att arbetsgivaren får en fordran på arbetstagaren. En utländsk arbetsgivare utan fast driftställe är inte skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt; se RÅ 87 ref 61.

4.3. Skattetabell

Vilken summa på skatteavdraget som ska dras från en anställds bruttolön står i skattetabeller som distribueras från centrala skatteregistret (CSR) eller laddas ner från SKV:s hemsida. Det finns skattetabeller från 29-37 beroende på vilken kommunal skattesats som är tillämplig för den anställda. Den kommunala skattesatsen avrundas till närmaste heltal, exempelvis en

²⁰ Karlén s. 12

²¹ Norstedts juridiska handbok s. 1164

²² Prop. 1996/97:100 s. 568

skattesats på 29,4 avrundas ner till 29 och det är då skattetabell 29 som skall användas. Det är den kommun där den anställde är bosatt 1 november året före inkomst året som skall användas hela inkomståret för preliminära skatteavdrag, dvs. för inkomst år 2010 är det bostadskommunen den 1 november 2009 som gäller. Om den anställde bosätter sig i Sverige under beskattningsåret så är det naturligtvis den kommun han bosätter sig i vars skattesats som skall användas under resterande året.²³

Varje skattetabell är indelad i olika inkomst skick med start 1-1400 kr och sista nivån är inkomster över 2 349 801 kr. Det är månadslöner eller ersättning vid utbetalningstillfället som redovisas i tabellerna. I skattetabellen för inkomståret 2010 finns det sex olika kolumner för varje inkomstnivå. Vilken kolumn som är tillämplig beror på vilket år personen är född, typ av ersättning, om ersättningen är pensionsgrundande och om ersättningen ger rätt till jobbskatteavdrag.²⁴

| Lön kr | Preliminär skatt för kolumn | | | | | | Lön kr |
|--------------------|-----------------------------|---|-----|---|-----|-----|--------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| 1 - 1400 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8301 - 8400 |
| 1401 - 1500 | 108 | 0 | 108 | 0 | 108 | 0 | 8401 - 8500 |
| 1501 - 1600 | 109 | 0 | 108 | 0 | 109 | 29 | 8501 - 8600 |
| 1601 - 1700 | 119 | 0 | 116 | 0 | 119 | 58 | 8601 - 8700 |
| 1701 - 1800 | 128 | 0 | 125 | 0 | 128 | 87 | 8701 - 8800 |
| 1801 - 1900 | 138 | 0 | 133 | 0 | 138 | 116 | 8801 - 8900 |
| 1901 - 2000 | 147 | 0 | 141 | 0 | 147 | 145 | 8901 - 9000 |

Figur 2. Utdrag ur skattetabell 29

Jobbskatteavdraget och grundavdraget är idag inkluderat i skattetabellerna vilket innebär att avdragen redan är gjorda i preliminärskatten. Den första skattetabellen kom 1947 och innehöll kolumner med olika avdrag beroende på om en man var ogift eller gift utan barn eller gift med ett till och med åtta barn.

4.3.1. Grundavdrag

Någon form av grundavdrag har funnits i skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka. Rätt till grundavdrag har fysiska personer som varit obegränsat skattskyldiga i Sverige under någon del av beskattningsåret, dock reduceras avdraget om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig endast del av året till en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp, d.v.s. 1100 kr för 2010, för varje kalendermånad (hel eller del av månad) av beskattningsåret som den skattskyldige obegränsat skattskyldig här i landet; 63 kap. 4 § IL. Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges faktiska ersättning, 63 kap. 5 § IL. Den som är berättigad får det automatisk vid taxeringen.²⁵

²³ Karlén s. 559

²⁴ För beräkning av skatteavdrag för 2010 Skattetabell 29-37 s. 3

²⁵ <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller.4.18e1b10334e8bc80005221.html?posid=1&sv.search.query.allwords=grundavdrag>

4.3.2. Jobbskatteavdraget

Jobbskatteavdraget tillfördes skattetabellerna vid införandet 2007. Det är en skattereduktion för arbetsinkomster som endast får räknas av mot kommunal inkomstskatt. För att få rätt till reduktionen måste man vara obegränsat skattskyldig eller om man är begränsat skattskyldig ha så gott som hela sin globalinkomst från Sverige; 67 kap. 5 § IL. För de som endast är obegränsat skattskyldig i Sverige del av året är skattereduktionen en tolfedel av vad de skulle haft rätt till om de varit obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret, för varje kalendermånad som de är obegränsat skattskyldiga; 67 kap. 9 § IL. Har den som endast är obegränsat skattskyldig del av året i Sverige så gott som hela sin förvärvsinkomst från Sverige skall ingen reducering av skattereduktionen ske utan de är berättigade till fullt jobbskatteavdrag i enlighet med 67 kap. 5-8 §§.

4.3.3. Andra avdrag

Personen som sänds till Sverige för att arbeta har ofta rätt till olika avdrag vid taxeringen. De som kommer hit en begränsad period klipper inte banden med sitt ursprungsland och de har av den anledningen rätt till avdrag för hemresor 12 kap 24 § IL, privata pensionsförsäkringar 59 kap 5 § IL, sociala avgifter i det ursprungliga hemlandet som betalas av den anställde 62 kap 6 § IL. Det förekommer även avdrag för fri bostad, schablonavdrag för kost och småutgifter 12 kap 18 - 22 §§ IL samt ränteutgifter, 42 kap 1 § 1 och 2 st. IL. För att ha rätt till dessa avdrag måste de naturligtvis uppfylla kriterierna i respektive paragraf.

4.4. Statlig skatt

I Sverige betalar de som har en tjänsteinkomst som överstiger nedre skiktgränsen även statlig inkomstskatt utöver den kommunala skatten, 65 kap. 5 §. Den statliga skatten är progressiv vilket betyder att den andel som skall erläggas i skatt ökar med inkomstens storlek. Det finns i dag två skiktgränser och för dem som har inkomster som överstiger den nedre skiktgränsen är den statliga skatten 20 % och överstiger inkomsten även den övre skiktgränsen tillkommer ytterligare 5 %. Den totala statliga skatt är 25 procenten på den del som överstiger den övre skiktgränsen.

Lönenivån för många av dem som är utsända till Sverige är högre än för vanliga svenska löntagare beroende på den rådande låga lönenivån i Sverige sett internationellt och att den som sänds ut kompenseras för själva utsändningen, vilket gör att de ofta kommer över skiktgränserna.²⁶ Den progressiva skatten komplicerar därmed bruttolöneberäkningen vilket är anledningen till att både Skatteverket och skatterådgivarna använder sig av en plattskatt i sina exempel, vilket ni kommer att se i deras respektive avsnitt.

4.5. Expertskatt

För att kunna konkurrera om internationella företags nyetableringar och internationellt efterfrågade utländska nyckelpersoner, infördes skattelättnader i Sverige 2001²⁷. ”En sådan särskild ordning för nyckelpersoner skulle skapa incitament för företag att förlägga eller

²⁶ Gästföreläsning PWC

²⁷ 11 Kap. 22-23 §§ IL

behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt. Ett viktigt syfte med sådana regler skulle vara att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del. ²⁸

Reglerna om dessa skattelättnader finns 11 kap. 22-23a §§ IL och omfattar tre typer av arbetsuppgifter:

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

För att skattelättnaderna skall kunna tillämpas måste arbetsgivaren höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Arbetstagaren får inte vara svensk medborgare eller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjats. Dessutom får vistelsen i Sverige inte vara avsedd att vara längre än fem år. Skattelättnaderna får som längst medges under tre år. Skattelättnaderna innebär att 25 % av lönen undantas från beskattning. Dessutom undantas ersättningar som arbetstagaren har fått för utgifter som denne på grund av vistelsen i Sverige har haft för flyttning till och från Sverige, resor till hemlandet för familjen två gånger per år och skolavgifter i grund- och gymnasieskola. Det är Forskarskattenämnden som fattar beslut om skattelättnad medges eller inte. Både arbetsgivare och arbetstagare kan ansöka om skattelättnad, men ansökan måste lämnas in senast tre månader från det att arbetet påbörjats, 6 § lag (1999:1305) om forskarskattenämnden.

4.6. Skattekonto

Varje skatt- eller avgiftsskyldig person tilldelas ett skattekonto av Skatteverket; 3 kap. 5 § SBetL. Egentligen rör det sig om ett konto i bokföringsteknisk mening vilket innebär här att det är ett avräkningskonto. På kontot bokför Skatteverket de inkomster, skatter och avgifter som berör en viss skattskyldig på ett sammanhållet sätt. På skattekontot kan det uppkomma överskott eller underskott vid avräkningen ²⁹

4.6.1. Överskott skattekonto

Om arbetsgivaren betalat in för mycket preliminärskatt eller har betalt enligt skattetabell och den skattskyldige sedan är berättigad avdrag vid taxeringen uppkommer det ett överskott på skattekontot. Det är endast kontoinnehavaren som kan få pengarna utbetalda till sig; 18 kap. 1

²⁸ Prop. 2000/01:12 s. 18

²⁹ Lodin m.fl. s. 748

§ SBetL. Vid nettolöneavtal tillhör enligt avtalet mellan arbetsgivaren och den anställde, pengarna arbetsgivaren. Pengarna betalas ut till den anställde som sedan skall återbetala pengarna till sin arbetsgivare. Om en återbetalning av överskott till arbetsgivaren vid nettolöneavtal skall påverka bruttolönens storlek är en av de frågor som Skatteverket och skatterådgivarna är oense om.

4.6.2. Underskott skattekonto

Ett underskott på skattekontot vid nettolöneavtal är inte lika problematiskt och det är inte oklart vad konsekvenserna blir om arbetsgivaren betalar in en anställds underskott. Regler om underskott finns i 16 kap. 6 § SBetL.

När den anställde själv betalar in underskottet uppkommer aldrig någon skattekonsekvens. Om arbetsgivaren betalar in underskottet till den anställdes skattekonto eller direkt till denne, för att täcka underskottet är det i utgångsläget en skattepliktig ersättning vilket betyder att arbetsgivaren är skyldig att innehålla preliminär skatt på betalningen. Detta beroende på att underskottet som den anställde får är en privat levnadskostnad. Ett undantag är om inbetalningen sker efter ett beslut av ändrad beräkning visat sig vara felaktig vid taxeringen, anledningen är att när arbetsgivaren betalar underskottet blir bruttolön och skatteavdrag desamma som om det "felaktiga" beslutet om ändrad beräkning inte fattats.³⁰

³⁰ Lodin m.fl. s. 755

5. Rättsfall

5.1. Inledning

I detta avsnitt ges en redogörelse för det fåtalet rättsfall som finns som berör nettolöner och skyldigheten för en arbetsgivare att innehålla preliminärskatt. I några av rättsfallen har jag tagit med vad underinstanserna har kommit fram till då det visar på olika resonemang och att det är komplexa frågor. Avsnittet avslutas med en Kammarätts dom som avgjorts efter RÅ 2010 ref. 15 och som tolkar och använder domen för att motivera utfallet i målet.

5.2. RÅ 1977 Aa 141

Bakgrunden i målet var följande att L.M. hade avtalat med sin arbetsgivare SM-S om en i förväg bestämd nettolön. SM-S var enligt lag skyldig att betala preliminär A-skatt. I självdeklarationen för inkomståret 1971 redovisade L.M. en inkomst på 12 050 kr i självdeklarationen vilket var vad han enligt honom fick utbetalat till sig, dvs. nettolönen. SM-S hade inte betalat in tillräcklig preliminärskatt på L.M.s lön. Taxeringsindententen framförde att den av L.M. redovisade intäkt var 3452 kr för låg och ville höja taxeringen med beloppet och påföra tilläggsbelopp.

Länsskatterätten framförde att det är bruttolönen som är den skattepliktiga inkomsten och preliminär skatten som belöper på bruttolönen skall betalas av arbetsgivaren. Vad som sedan betalas ut kontant till arbetstagaren betydelselöst i frågan om vad som är skattepliktig inkomst. Att SM-S inte fullgjorde skyldigheten att betala hela preliminärskatten som belöpte på 15 902 kr ger inte L.M. rätt att undgå beskattning för hela bruttoinkomsten 1971.

Länsskatterätten beslutade att höja bruttolönen till 15 902 kr och påföra skattetillägg med 50 % av den skatt som belöper på höjningen av taxeringen ($15\ 902 - 12\ 450 = 3\ 452$).

L.M. yrkade i besvär att bli taxerad i enlighet med deklarationen och att skattetillägget skulle undanröjas men Kammarrätten ändrade inte Länsskatterättens beslut.

Regeringsrätten anförde ”vid en uppgörelse av förevarande art måste normalt antagas, att parterna avsett att arbetsgivaren skall inbetala preliminär skatt enligt vederbörlig skattetablell eller enligt särskilt förordnande av lokal skattemyndighet. Bruttolönen bestäms då till det lönebelopp som efter sådant skatteavdrag ger den överenskomna nettolönen. Överenskommelse mellan arbetsgivare och anställd om lägre skatteavdrag skulle stå i strid mot uppbördslagen och kunna föranleda påföljd enligt lagens straffbestämmelser.”

L.M. bestred grunderna för höjning men har inte angett hur beräkningen borde göras. Av den anledningen beräknas bruttolönen med utgångspunkt i att arbetsgivaren skulle ha innehållit lagenligt skatteavdrag. Att arbetsgivaren redovisat väsentligt lägre innehållen skatt är utan betydelse när L.M. taxering skall bestämmas. L.M. hade inte invänt mot hur beräkningen av den lagenliga skatteavdraget som Skatteverket hade gjort och därför lämnade Regeringsrätten besvären i denna del utan bifall.

Regeringsrätten ansåg att bevisning saknades för att styrka att L.M: lämnat oriktig uppgift i deklARATIONEN och undanröjde Länsskatterättens beslut och Kammarättens dom om skattetilLägg.

5.2.1. Innebörd

Regeringsrätten fastslog att det alltid är en bruttolön som skall tas upp som intäkt och därmed behöver en erhållen nettolön omräknas. I domen yttrar de att bruttolönen skall bestämmas genom att använda skatteavdraget i tillämplig skattetablell eller den skatt som Skatteverket beslutat om i det enskilda fallet och detta skall ske när nettolönen utbetalas.

5.3. RÅ 80 1:90

En västsvensk ishockeyförening hade under 1976 anlitat fem kanadensiska ishockeyspelare på kontraktstider mellan tre och åtta månader. Under kontraktstiden hade föreningen utfäst sig att utbetala överrenskommen kontant ersättning jämte vissa natura förmåner och att svara för spelarnas skatter. De kontanta ersättningarna utbetalades med vissa delbelopp per månad under kontraktstiden utan avdrag för preliminärskatt. Föreningens ståndpunkt var att åtagandet från deras sida enbart avsåg slutlig skatt. Föreningen hade betalat in 50 000 kr i skatt för spelarna. Skatteverket ansåg att summan i stället borde ha varit 394 309 kr och fastställde betalningsskyldighet för beloppet jämte res- och tilläggsavgifter. Föreningen överklagade beslutet till Länsskatterätten.

Länsskatterätten kom fram till att föreningen enligt uppbördsreglerna var skyldig att erlagga preliminärskatt enligt uppbördslagen men att det inte hade framkommit i målet vilka summor spelarna fått och hur de tillhandahållits eftersom deras kontrakt hade förstörts. Det var tydligen vid tiden det brukliga att göra efter avtalstidens slut. Därför kunde Länsskatterätten inte själva ta ställning till hur mycket skatt föreningen varit skyldig att erlagga. De hade någon skälig anledning att anta att Skatteverket författningsenligt framräknade summa var för hög och därför lämnade de besvären utan bifall.

Föreningen överklagade Länsskatterättens beslut och yrkade om nedsättning av betalningsansvaret av skatterna till att omfatta 127 677 kr (177 677- 50 000). Föreningen framförde att Skatteverkets metod gav ett felaktigt resultat av den orsaken att spelarna endast var i Sverige en del av året och skattemyndighetens uträkning inte tog hänsyn till detta.

Innan målet togs upp i Kammarätten hade spelarnas taxering vunnit laga kraft med en slutskatt på 182 571 kr. Kammarätten höll med Länsskatterätten när det gällde föreningens skyldighet att betala preliminärskatt men tillade att då beslut om jämkning av skatten ej meddelats, har den preliminära skatt som föreningen varit skyldig att betala in, kommit att väsentligt överstiga spelarnas slutliga skatt. Kammarätten ändrade av den anledningen Länsskatterättens beslut till att föreningen endast var ansvarig för det belopp som fastställts vid taxeringen minskat med tidigare erlagd skatt och därpå belöpande restavgift och tilläggsavgift.

Det allmänna ombudet överklagade till Regeringsrätten och yrkade att Länsskatterättens beslut skulle fastställas. Frågan i målet var enligt Regeringsrätten storleken på preliminärskatten som föreningen ej betalat in med stöd av dåvarande 77 § Uppbördslagen kunde göras ansvarig för.

Regeringsrätten uttalade: ”När arbetsgivare överenskommit med den anställde att svara för den skatt som belöper på lönen, får överenskommelsen anses innebära att arbetsgivaren är skyldig att svara för den preliminära skatt som enligt uppbördslagens regler skall innehållas som preliminär A - skatt. Detta måste gälla även om arbetsgivarens åtagande - såsom föreningen gör gällande ha skett i förevarande fall - formellt begränsats till att avse arbetstagarens slutliga skatt. Den preliminära skatten är nämligen avsedd att så nära som möjligt överensstämmer med motsvarande slutliga skatt.”

De fortsatte med att säga att uppbördslagens regler om beräkning av skatteavdrag är bindande för arbetsgivaren. Det finns inget utrymme för arbetsgivaren att genom egna beräkningar och justeringar försöka uppnå bättre överensstämmelse mellan skatteavdrag och motsvarande slutliga skatt. När arbetsgivaren anser sig enligt anställningsavtalet endast svara för slutlig skatt och inte vill godtaga skatteavdrag enligt skattsedeln är enda utvägen att söka jämkning av den preliminära skatten. Därför har det i detta fall uppkommit en skyldighet för föreningen att vid utbetalning av överenskommen nettolön verkställa avdrag för preliminär A-skatt enligt den för spelarna tillämpliga skattetablell.

Regeringsrätten ansågs emellertid att särskilda omständigheter förelåg. Spelarnas taxeringar hade vunnit laga kraft och den slutliga skatten bestämts till ett lägre belopp än den preliminära. Eftersom spelarna var anställda för en begränsad del av året och därefter kunde antas komma att lämna Sverige förelåg uppenbara skäl till jämkning av den preliminära skatten. Med hänsyn till det och att såväl förening som de anställda avsett att föreningens åtagande endast gälla den slutliga skatten fanns det skäl att begränsa föreningens ansvar till det belopp som KM fastställt, dvs. den slutliga skatten. Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

5.3.1. Innebörd

En arbetsgivare kan inte avtala bort sin skyldighet att innehålla preliminärskatt genom att i ett avtal med en anställd endast ta på sig ansvaret att inbetala den slutliga skatten. Alla åtaganden av en arbetsgivare, som innefattas av SBetL regler, om att stå för skatt som belöper på en nettoinkomst innebär en skyldighet att innehålla preliminärskatt.

I målet blev det inget yttrande om hur bruttolöneberäkningen skulle ske när den anställde endast arbetade del av året i Sverige. Detta beroende på att när domen avgjordes hade taxeringen av spelarna vunnit laga kraft och föreningen behövde inte betala in mer än den slutliga skatten plus tillägg. Det framgick dock i målet en ansökan om jämkning måste göras för att preliminärskatten skall anpassas till att arbetstagarna endast arbetar i Sverige del av året.

Kammarrätten berörde frågan om den överskjutande skatt som uppkommer när preliminärskatten är högre än den slutliga skatten. Frågan var här om spelarnas rätt till den överskjutande skatt som föreningen varit skyldig enligt lag att betala in men då ett nettolöneavtal förelåg ansåg Kammarrätten att frågan var av civilrättslig natur och det var inte deras sak att besluta om. Eftersom det inte uppkom någon överskjutande skatt i målet så uppkom inte heller frågan om en återbetalning av överskjutande skatt från den anställde till sin arbetsgivare skall påverka bruttolöneberäkningen.

5.4. RÅ 1987 ref. 61

F.K. som var holländsk medborgare och anställd hos det holländska bolaget SIPM, var under tiden januari 1979 - november 1981 utsänd till Sverige för att utföra arbete åt ett svenskt bolag i samma koncern. För arbetet i Sverige erhöll han kontant årslön från SIPM med 188 303 kr, 199 222 kr resp. 198 559 kr och därutöver även bostads- och bilförmåner. Enligt anställningsavtalet skulle SIPM svara för den svenska inkomstskatt som påfördes F. K. på grund av inkomsterna från bolaget för arbetet i Sverige. SIPM betalade inte in någon preliminär skatt för F.K. utan tillhandahöll istället pengar för skattebetalning först när han erhållit slutskattebesked och därigenom kunde styrka sin skatteskuld. F.K. tog i sina självdeklarationer 1980 -1982 endast upp den till honom utbetalda lönen plus bostads- och bilförmåner som inkomst av tjänst. Att SIPM åtagit sig ansvar för den svenska inkomstskatten fanns inte med.

För 1982 års deklaration begärde F.K. rättelse och uppgav att SIPM betalat ytterligare 172 419kr under 1981 för att täcka den kvarstående skatt som debiterats honom på grund av 1980 års taxering. Rättelsen skedde dock efter att F.K.s deklaration uppmärksammats i en revision. Skattenämnden gjorde ett tillägg till den deklarerade inkomsten med 823 441 kr avseende förmån av fri skatt.

Taxeringsintendentens ståndpunkt var att F.K. måste anses ha haft nettolön plus ”fri skatt” och yrkade i en ansökan 1982 att F.K. skulle eftertaxeras för inkomståret 1980-81 för värdet av den fria skatten. Dessutom yrkades det att skattetillägg skulle påföras för åren 1980-1982. Taxeringsintendent angav som grund ett meddelande från CUN31 angående hur överenskommelser om fri skatt skall behandlas i uppörds hänseende. Meddelandet innebar enligt taxeringsintendent att SIPMs åtagande att svara för skatten hade inneburit att SIPM i själva verket gjort skatteavdrag. Sakförhållandet att SIPM saknade fast driftställe i Sverige och av den orsaken inte var skyldig att innehålla preliminär skatt saknade betydelse för bedömningen.

F.K. bestred taxeringsintendentens yrkande och yrkade istället att 1982 års taxering skulle bestämmas enligt deklarationen. Han framhöll att inkomst av tjänst skall beskattas enligt kontantprincipen och fortsatte med att säga, att under beskattningsåret har endast den

³¹ CUN 1960:10

deklarerade lönen varit känd och tillgänglig för lyftning. Pengar till att betala skatt har blivit tillgängliga för lyftning först när han med debetsedel styrkt behovet av ytterligare pengar och det skedde året efter löneutbetalning. F.K. påpekade att meddelandet från CUN var utifrån de fall när arbetsgivaren var skyldig att göra skatteavdrag vilket SPIM enligt svensk lag inte var och därför inte hade gjort.

Länsrätten biföll inte ansökan om eftertaxering för taxeringsåren 1980-81 med hänvisning till kontantprincipen. De ansåg att SIPM:s åtagande att svara för den svenska inkomstskatten inte hade inneburit något verkligt förvärv av en till sitt belopp känd inkomst under de aktuella inkomståren.

I överklagan till Kammarätten insisterade taxeringsintendenten att F.K. skulle beskattas för värdet av förmån av fri skatt med belopp som angetts i förvaltningsdomstolen samt att skattetillägg skulle påföras.

Kammarrätten bytte perspektiv från SPIMs ev. skyldigheter att betala in preliminärskatt och utgick istället från F.K. som löntagare med inkomst av anställning som huvudsaklig förvärvskälla, vilket gjorde att F.K. omfattades av det i Sverige gällande uppbördsförfarandet med preliminärt skatteuttag. Han var alltså enligt kammarätten skyldig att betala in SA-skatt och eftersom arbetsgivaren åtagit sig att stå för F.K. svenska skatt så inträdde de i hans skyldighet att betala preliminärskatt.

Kammarrätten beviljade yrkanden om eftertaxering för åren 1980-81 med argumentet att enligt det svenska uppbördssystemet skall en bruttolön framräknas oavsett om preliminär skatt är möjlig att eller borde ha innehållits. En bruttolön som är framräknad med utgångspunkt i erhållen nettolön och tillämpliga skattesatser för det aktuella inkomståret skall anses ha förvärvats och varit till beloppet känd under det inkomståret. Kammarrätten eftergav skattetillägg med hänsyn till de oriktiga uppgifternas karaktär.

Taxeringsintendenten fullföljde sitt besvär om skattetillägg till Regeringsrätten och anförde bl.a. att Kammarrättens dom innebar att skattetillägget skulle efterges enbart på den grunden att rättsfrågan var av komplicerad natur. F.K. bestred bifall till taxeringsintendentens talan och yrkade i egna besvär att länsrätten domar skulle fastställas.

Eftersom det i målet var ostridigt att SIPM enligt anställningsavtal med F.K. skulle svara för den skatt som denne hade att erlägga i Sverige på grund av nämnda inkomster från SIPM ansåg Regeringsdomstolen att huvudfrågan var, hur detta åtagande från SIPM:s sida skall beaktas vid F.K:s inkomsttaxering.

Regeringsrätten framhöll att ”Statlig och kommunal inkomstskatt skall beräknas på grundval av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten får enligt 20 § kommunalskattelagen (1928:370) och 2 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt avdrag inte ske för svenska allmänna skatter”.

När en arbetsgivare och en arbetstagare träffat avtal om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av nettolönen, skall alltså inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för där belöpande skatt ger nettolönen. Detta måste anses gälla inte endast när arbetsgivaren varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag (jfr RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1980 1:90) utan även när sådan skyldighet inte föreläggat. Innebörden av det hittills sagda kan också uttryckas att en förmån av fri skatt skall, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt.

F.K. skall alltså under vart och ett av beskattningsåren 1979 - 1981 anses ha haft en bruttolön som efter avdrag för därpå belöpande skatt ger den under året uppburna inkomsten. I likhet med Kammarrätten finner Regeringsrätten att de av taxeringsintendenten uppskattade bruttolönerna inte är för högt beräknade.

Eftersom F.K. redovisat de erhållna lönebeloppen från SIPM i sina självdeklarationer 1980-1982 som kontant bruttolön och inte uppgivit att han hade förmån av friskatt, förelåg förutsättning för eftertaxering taxeringsåren 1980 och 1981. De oriktiga uppgifterna utgjorde även grund för att Frans K skulle påföras skattetillägg taxeringsåren 1980-1982. (116 a § taxeringslagen)

5.4.1. Innebörd

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det är bruttolönen som skall tas upp som intäkt och att förmånen av fri skatt skall tas upp till beskattning det år nettoersättningen erhålls utan hänsyn till om arbetsgivaren betalar in skatten eller inte, dvs. förmånen anses erhållna det år nettolönen betalas ut. Detta fastställs av Högsta förvaltningsdomstolen att även gälla utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige och därmed utan skyldighet att innehålla preliminärskatt enligt SBetL regler. Hur värderingen av förmån av fri skatt skall gå till tas emellertid inte upp i målet.

5.5. RÅ 2009 not 97

Skatterättsnämnden lämnade 2008³² ett förhandsbesked gällande hur en återbetalning av överskjutande skatt till arbetsgivaren i enlighet med s.k. nettolöneavtal ska beaktas vid fastställande av den skattepliktiga bruttolönen för det beskattningsår då lönen tagits upp.

Bakgrunden var att A.A., en amerikansk medborgare som var bosatt och arbetade i USA slöt ett avtal med Y AB om anställning i Sverige under perioden den 1 mars 2008 - 1 mars 2010. Parterna avtalade om en garanterad nettolön och om att överskjutande skatt som A.A. eventuellt fick vid taxering och som inte hade beaktats vid Y AB:s betalning av preliminärskatt skulle återbetalas till Y AB av A.A.

³² SRN 2008-06-30 (dnr 171-07/D)

Eftersom A.A. ämnade yrka om avdrag för utgifter för premier för en pensionsförsäkring i deklARATIONEN för inkomståret 2008, ville A.A. veta om återbetalningen som han var skyldig att göra till Y AB skulle påverka beräkningen av hans bruttolön för beskattningsåret 2008(fråga 1) eller 2009 (fråga 2).

Skatteverket framförde att de anser att bruttolönen vid ett nettolöneavtal ska fastställas enligt principen bruttolön ./ prelinjär skatt enligt skatttabell = nettolön. En återbetalning till arbetsgivaren skall enligt Skatteverket inte påverka bruttolönen och får därmed inga skattemässiga konsekvenser.

SRN konstaterade att enligt praxis är det inkomstens bruttobelopp som ska ligga till grund för taxeringen och att den s.k. förmånen av fri skatt ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen.³³ De fortsätter med att säga: ”Bruttolönen ska alltså beräknas med utgångspunkt i den i avtalet beloppsbestämda nettolönen. En återbetalning av ett belopp på grund av att den prelinjära skatten avseende tjänsteinkomsten överstiger den slutliga skatten, dvs. vad den anställde fått av sin arbetsgivare utöver nettolön, bör därför behandlas som en återbetalning av lön och hänföras till samma beskattningsår då lönen tagits upp (jfr RÅ 1988 not. 34)”. Detta innebär att en återbetalning av lön kommer att reducera den skattepliktiga inkomsten det år lönen utbetalades. Eftersom Skatterättsnämnden bedömning gick emot Skatteverkets ställningstagande överklagade Skatteverket till Regeringsrätten.

Regeringsrätten kom att undanröja SRN förhandsbeskedet och avvisade ansökningsen. Som skäl angavs att det var oklart vad som faktiskt överenskommit mellan arbetsgivare och den anställde och varför det saknades förutsättningar att skapa ett materiellt riktigt resultat och ett hanterbart förfarande. Regeringsrätten ansåg också att det mot den ”bakgrunden, och med beaktande också av hur frågorna ställts, saknas förutsättningar att på föreliggande material meddela förhandsbesked.”

5.5.1. Innebörd

Skatterättsnämnden ansåg att återbetalning av överskjutande skatt skall påverka bruttolörens storlek men i och med att Högsta förvaltningsdomstolen inte tog ställning i frågan utan istället undanröjde Skatterättsnämndens beslut finns det idag inget avgörande när det gäller återbetalning av överskjutande skatt vid nettolöneavtal till arbetsgivaren. Rättsläget anses i och med detta fortfarande oklart. Frågan kommer att diskuteras vidare i det avslutande kapitlet av uppsatsen.

³³ RÅ 1987 ref. 61

5.6. RÅ 2010 ref. 15

E.B. arbetade på ett tidsbegränsat uppdrag, beräknat till 4 år med start år 2000, för en utländsk arbetsgivare med placering i Sverige på ett svenskt företag i fordonsindustrin. Under tiden behöll han sin bostad i Nederländerna och sökte avdrag i Sverige för ökade levnadskostnader. E.B. hade med sin utländska arbetsgivare kommit överens om att han ska få viss nettolön samt förmåner och att arbetsgivaren skulle stå för betalningen av den skatt som belöpte på E.B:s löneinkomster, så kallad förmån av fri skatt. I ett omprövningsbeslut i april 2005 rörande taxeringsår 2004 fattade Skatteverket beslutet att undanröja medgivet avdrag för ökade levnadskostnader samt att medge avdrag för sociala avgifter. Skälet till omprövningsbeslutet var att Skatteverket ansåg att den av E.B. deklarerade bruttolönen var felaktigt beräknad med resultatet att den blev för låg. Den bruttolön som E.B. deklarerade var baserad på hans faktiska slutliga skatt inräknat de avdrag han var berättigad. Enligt Skatteverket skall kontant nettolön och förmåner ”grossas upp” till ett bruttobelopp och det är på det beloppet som eventuella avdrag den skattskyldige har rätt till skall göras. Skatteverket och E.B. var ense om att utgå ifrån en nettolön på 560 025 kr men oense om det allmänna avdraget för utländska socialförsäkringsavgifter skulle beaktas när bruttolönen bestämdes. Det resulterade i att skatteverket hade en bruttolön på 1 083 234 kr. E.B. ansåg däremot att bruttolönen borde vara 976 617kr alltså en skillnad på ca 100 000 kr.

Länsrätten och Kammarrätten var eniga om att E.B. inte hade rätt till avdrag för ökade levnadskostnader år 2004 eftersom E.B. arbete i Sverige hade varat i mer än två år vid beskattningsårets ingång och kan därmed inte avse kortare tid. Frågan prövas ej av Regeringsrätten.

Kammarrätten tog upp schablonmässigheten i Skatteverkets metod och sa att i vissa fall kom den beräknade bruttolönen att bli högre än den faktiska bruttolönen och i andra fall kunde den bli lägre än den faktiska bruttolönen. Enligt dem är metoden emellertid lätt att tillämpa och att inte acceptera den skapar ytterligare problem.

Det Regeringsrätten prövade var frågan hur en avtalad nettolön ska omräknas till bruttolön när det förekommer avdrag. Först konstaterade Regeringsrätten att av rättsfallet RÅ 1987 ref. 61 följer att den nettolön som den anställde uppburit skulle – på motsvarande sätt som om företaget varit skyldigt att göra preliminärskatteavdrag - räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för därpå belöpande skatt gav nettolönen. Den anställdes avtal med arbetsgivaren ansågs innebära att han hade förmån av fri skatt. Frågan om beaktande av eventuella avdrag var dock inte aktuell i målet.

Regeringsrätten fortsatte med att säga i domen: ”För allmänna avdrag och grundavdrag gäller emellertid att de enligt 1 kap. 5 § IL ska göras från överskott i bl.a. inkomstlaget tjänst. Dessa avdrag ska alltså inte påverka intäkterna där. En förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. i detta fall när den nettolön som förmånen av fri skatt hänför sig till kom E.B. till del. Värdet på förmånen ska grundas på en för honom beräknad bruttolön som inte påverkats av de aktuella avdragen.”

5.6.1. Innebörd

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar som i tidigare mål att nettolönen skall omräknas till bruttolön innan beskattning. Det som Högsta förvaltningsdomstolen i detta mål tillför till rättslägen är att bruttolöneberäkningen skall ske utan hänsyn till allmänna avdrag och grundavdrag. Dessa avdrag får med andra ord inte dras av vid uppgrossningen utan är avdrag som skall dras från överskott inkomstlaget tjänst det vill säga från en bruttolön. Vidare uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att förmånen av fri skatt skall värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret.

Högsta förvaltningsdomstolen tar inte upp andra avdrag som en anställd kan ha rätt till och hur de skall hanteras, exempelvis avdrag för ökade levnadskostnader. Efter taxeringsåren som domen berör har även jobbskatteavdraget tillkommit och frågan är även här om det är inkluderat i avdragsförbudet.

5.7. KamR 1213-09

Detta referat är något annorlunda än mot de tidigare eftersom det endast är ett avgörande från Kammarrätten. Jag har tagit med det eftersom Kammarrätten refererar till RÅ 2010 ref. 15. Omständigheterna i målet visar på hur dagens nettolöneavtal är utformade med nivåerna på ersättningar och vilka förmåner utsända har och vilka avdrag de kan ha. Argumenten från de båda sidorna är komprimerade då de följer exakt Skatteverkets och skatterådgivarnas metoder som står att finna i kapitel 6 och 7.

Bakgrunden i målet var att R.P. avtalade med sin arbetsgivare SPL AB om att han var garanterad en nettolön på 158 908 kr för 6 månaders arbete i Sverige under 2006 och att arbetsgivaren skulle svara för den skatt som RP skall erlägga i Sverige för tjänsteinkomsterna. Utöver nettolönen fick han nettoförmåner om 98 558 kr och bruttoersättning om 37 094 kr (skattepliktigt traktamente, bonus och drivmedelsförmån). Vid taxeringen räknar R.P: med att ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och för hemresor med sammanlagt 71 960 kr. För att beräkna R.P:s bruttolön använde arbetsgivaren av skatterådgivarnas metod med slutskatt och bruttolönen blev då 378 095 kr.

Skatteverket beräknade i ett grundläggande beslut vid 2007 års taxering att R.P:s bruttolön istället skall vara 470 000kr. Motiveringen var att bruttolönens storlek inte ska påverkas av eventuella avdrag som den anställde har rätt till vid taxeringen.

R.P. överklagade det grundläggande beslutet och yrkade att hans bruttolön för 2006 skulle fastställas i första hand enligt inlämnad deklARATION och i andra hand till 452 120 kr. I det obligatoriskt omprövningsbeslut ändrar inte Skatteverket uppfattning utan beslutar om en bruttoinkomst om 470 000 kr.

R.P. yttrande i Förvaltningsrätten har med alla argument som Skatterådgivarna har för att använda slutlig skatt vid beräkning av bruttolön. Kortfattat gick yttrandet ut på att han inte har

rätt till mer än vad som är civilrättsligt avtalat och att avtalet borde ligga till grund för beräkningen. Den överskjutande skatt som återbetalas till arbetsgivaren bör resultera i att bruttolönen skrivs ner och R.P. åberopar förhandsbeskedet från SRN³⁴ som stöd.

Även Skatteverket argumenterar med alla grunder som redovisas i kapitel 6 för sin beräkningsmetod av bruttolön vid nettolöneavtal.

Förvaltningsrätten tar upp för- och nackdelar med beräkningsmetoderna och börjar med att säga att den i viss mån innebär att bruttolönen bestäms schablonmässigt och kan resultera i både för hög och för låg preliminärskatt men att använda den faktiska skatten medför praktiska problem. Problemen med faktisk skatt är att arbetsgivaren skall lämna kontrolluppgifter och betala in arbetsgivaravgifter och preliminärskatt innan den slutliga skatten är fastställd. Den anställde kan inte heller ange sin bruttolöneinkomst i självdeklarationen. Om det uppkommer en tvist som rör en skattefråga kan det ta år innan bruttolönen slutligen fastställs, trots att tvisten rör en annan fråga. Av dessa skäl godtas Skatteverkets metod men bruttolönen sätts ner något eftersom Skatteverket felaktigt hade med bruttoersättningen som R.P. fått i sin uppgrossning.

R.P. överklagar till Kammarrätten och står fast vid sitt yrkande att hans bruttolön ska fastställas till deklarerade 378 095 kr enligt principen bruttolön – slutlig skatt = nettolön. Om tabellskatteavdraget används vid beräkningen av bruttolön leder det till att skatt beräknas på en för hög schablonmässig/fiktiv nettolön som den anställde inte fått. Allt överskott skall betalas tillbaka till arbetsgivaren. R.P. åberopade förhandsbeskedet SRN som stöd för att bruttolönen skall skrivas ner vid återbetalning.

Skatteverket bestred bifall till överklagan och åberopade de skäl som framfördes i förvaltningsrätten.

Frågan i målet enligt Kammarätten var om R.P. bruttolön skall beräknas enligt, som han själv anser, principen bruttolön – slutligskatt = nettolön, eller, såsom underinstanserna funnit, principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön.

Kammarrätten refererar till RÅ 2010 ref. 15 och säger att avgörandet talar för att R.P:s bruttolön ska beräknas med utgångspunkt i principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön. Eftersom förhandsbeskedet från SRN som R.P. åberopat som stöd har undanröjts så föranleder det ingen annan bedömning. Kammarätten slår fast att det inte har framkommit något i målet att bruttolönen har beräknats till ett för högt belopp.

³⁴ SRN 2008-06-30 (dnr 171-07/D)

6. Skatteverkets syn på nettolöneavtal

I ett ställningstagande 2006³⁵ gav Skatteverket en grundlig genomgång av sin syn på hur bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal. Skatteverket ansåg att Högsta förvaltningsdomstolens praxis fram till ställningstagandet uppvisade att bruttolönens storlek skulle bestämmas till det belopp inklusive förmåner som efter skatteavdrag enligt SBetL:s regler ger den avtalade nettolönen. Metoden för att komma fram till var enligt Skatteverket att man går in i rätt skattetabell, letar upp den bruttolön (inklusive förmåner) som minskad med angivet skatteavdrag ger den nettolön som avtalats. Storleken på bruttolönen kommer i och med det att påverkas av grundavdraget och nu även jobbskatteavdraget. För den som tillhör svensk socialförsäkring kommer bruttolönens storlek dessutom att påverkas av skattereduktion för allmän pensionsavgift. Metoden demonstrerad på det enklaste förhållandet utan avdragsrätt vid taxering ser ut på följande sätt.

Exempel:

Ester har en avtalad nettolön på 360 000 kr. Eftersom skatten enligt skattetabellen är 50 % blir bruttolönen 720 000 kr. Arbetsgivaren skall betala in 360 000 kr i preliminär skatt. Ester taxeras för 720 000 kr och den slutliga skatten blir 360 000kr.

Skattesatsen i exemplen i detta avsnitt är satt till 50% för att enkelt visa uträkningar enligt metoden.

6.1. Avdrag

De eventuella andra avdrag som den anställde kan vara berättigad till vid taxeringen skall enligt Skatteverket inte påverka bruttolönens storlek eftersom rätten till att göra dessa avdrag är beroende av att den anställde kan styrka sin kostnad som den vill göra avdrag för. Deras motivering är med andra ord ”att bruttolönens storlek inte skall variera beroende på om den anställde kan styrka sitt avdrag eller inte, eller att bruttolönens storlek blir annorlunda för en person som har vissa kostnader jämfört med en person som inte haft några avdragsgilla kostnader”. Detta anser de gälla även om nettolöneavtalet uttryckligen anger att arbetsgivaren ska svara för den slutliga skatten.” Principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön skall därmed alltid gälla oavsett om den anställde är berättigad till avdrag eller inte.

Exempel:

Ester har en avtalad nettolön på 360 000kr och rätt till avdrag i taxeringen för ökade levnadskostnader med 100 000 kr. Eftersom skatten enligt skattetabellen är 50 % blir bruttolönen 720 000 kr. Arbetsgivaren skall betala in 360 000 kr i preliminär skatt. Vid taxering medges 100 000 kr i avdrag vilket ger en taxerad inkomst på 620 000 kr. Den slutliga skatten blir 310 000kr. Ester får ett överskott på skattekontot på 50 000 kr vilka hon är skyldig enligt nettolöneavtalet att återbetala till arbetsgivaren.

³⁵ Ställningstagande 2006-11-02

6.2. Jämkning/Ändrad beräkning

När en anställd ansökt om och beviljats ändring av beräkning av skatteavdrag. För att få den preliminära och slutliga skatten att stämma bättre överens, kommer den enda effekten enligt Skatteverket vara att arbetsgivaren betalar in den omräknade skatten som preliminärskatt. Detta betyder att även om skatten blir en annan så kommer inte skattesatsen att korrigeras i framräkningen av den anställdes bruttolön. Arbetsgivarens skattekostnad blir lägre men däremot kvarstår underlaget för exempelvis arbetsgivaravgifter.

Applicerat på exemplet med avdrag ovan kommer bruttolönen beräknas till 720 000 kr och arbetsgivaren kommer efter att Skatteverket beslutat om ändrad beräkning istället betala en preliminärskatt på 310 000 kr.

6.3. Förmån

När den anställd får en förmån t.ex. en bilförmån påverkas inte värdet av förmånen enligt Skatteverket av det faktum att den anställd har nettolöneavtal. Emellertid kommer storleken på den kontanta bruttolönen att påverkas av förmånen eftersom arbetsgivaren skall stå för den extra skatten som förmånen föranleder. Inkluderas inte förmånen i bruttolöneberäkningen kommer bruttolönen och skatteinbetalningen bli för låg. I den praktiska hanteringen lägger man ihop nettolönen och förmånsvärdet och beräknar storleken av den totala inkomsten. När förmånsvärdet dras av erhålls den kontanta bruttolönen.

Exempel:

Ester har en kontant nettolön på 360 000 kr och en bilförmån värd 50 000 kr. Nettolönen och förmånen slås ihop och ger 410 000 kr totalt som sedan baklängesberäknas och resulterar i ett bruttobelopp på 820 000 kr. Av bruttobeloppet utgör den kontanta bruttolönen 850 000 kr och förmånen 50 000 kr. Skatten blir 410 000 kr.

6.4. Återbetalning av överskott

Skatteverkets åsikt är att en utbetalning från skattekontot till den anställd inte medför några som helst skattekonsekvenser för denne av den orsaken att pengarna som betalas ut redan tillhör den anställd.

Skatteverket anser att när den anställd enligt avtal återbetalar överskottet från sitt skattekonto till arbetsgivaren är det inte frågan om en sådan återbetalning av felaktig utbetald lön som medför rätt till nedsättning av bruttolönen eller avdrag vid taxeringen. Motiveringen är att den anställd har fått ut den avtalade nettolönen och bruttolönen har enligt dem beräknats till rätt belopp vilket innebär att återbetalningen inte skall komma att påverka bruttolönens storlek.

6.5. Del av år

I ett ställningstagande 2008³⁶ tog Skatteverket upp de två följdfrågor som de ansåg hade uppkommit efter ställningstagandet från 2006. En av frågorna var hur bruttolönen ska

³⁶ SKV:s ställningstaganden 2008-05-29

beräknas om den anställda flyttar till Sverige och påbörjar en anställning men endast arbetar en del av året, exempelvis november och december?

Skatteverket uttrycker att principen bruttolön - tabellskatteavdrag= nettolön skall användas även när den anställda endast arbetar del av året i Sverige. Den kontanta nettolönen sprids ut på de månader som den anställda är i Sverige och preliminär skatten betalas enligt tillämplig skattetabell. Eftersom skattetabellerna är utformade för personer som arbetar hela året behöver den anställda ansöka om ändrad beräkning av skatteavdrag för att få bättre överensstämmelse mellan preliminär skatt och slutlig skatt. Arbetsgivaren betalar in den omräknade skatten men bruttolönen är oförändrad och likaså underlaget för arbetsgivaravgift.

6.6. Synen på Rå 2010 ref. 15

Skatteverket har inte kommit med något ställningstagande efter domen men har uttalat i kommentaren till målet att det finns mer som talar för att de ska fortsätta använda metoden än att inte göra det. Det som talar emot är att grundavdrag inte får beaktas vid bruttolöneberäkningen men Skatteverket ser inget hinder att ändå göra det, då det är till fördel för de skattskyldiga.

Det som talar för att Skatteverket inte behöver förändra sin metod är HFD inte biföll E.B:s överklagan och att värderingen av förmån skall ske vid förhållanden det beskattningsår nettolönen utbetalas. Även att HFD tar upp rättsfallet RÅ 1987 ref 61 ”där det ansågs att nettolönen skulle räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för preliminärskatt gav den överenskomna nettolönen” talar enligt Skatteverket för ett fortsatt användande av deras metod.³⁷

Skatteverket har fått ytterligare stöd i domen Kammarrätten som tolkat innebörden av RÅ 2010 ref. 15 till att principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön skall användas som utgångspunkt för beräkning av bruttolön.³⁸

³⁷<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/494008.5.50a6b4831275a0376d38000774.html>

³⁸ KamR 1213-09

7. Skatterådgivarnas syn på nettolöneavtal

I en artikel i skattenytt 2009³⁹ förklarade skatterådgivare från PWC hur de ser på användandet av nettolöneavtalet. De förklarar också hur de vill att beräkningen av bruttolön skall gå till. Den metod som de beskriver är enligt dem den metod som skatterådgivare och därmed arbetsgivare har och vill fortsätta använda för att beräkna bruttolön vid nettolöneavtal. Artikeln är även ett svar till skatteverkets ställningstagande 2006 och 2008.

Metoden som de redogör för att ta fram bruttolönen, tar hänsyn till allmänna avdrag, grundavdrag och avdrag under inkomst av tjänst som kommer att beviljas eller troligen beviljas vid den anställdes taxering. Det är med andra ord den slutliga skatten som används i uppgrossningen. Skälet till att använda den slutliga skatten är enligt skatterådgivarna att beräkningen sker då med utgångspunkt i överenskommelsen, mellan arbetsgivaren och den anställda, som är att den anställda ska få ett visst belopp efter den slutliga skatten och att arbetsgivaren står för skatten. En beräkning utan hänsyn till avdrag ger resultatet att individen beskattas för ett högre belopp än vad denne egentligen har rätt till enligt löneavtalet. Deras formel för att beräkna bruttolönen ser ut på följande vis:⁴⁰

$$\text{Bruttolön} = \frac{\text{nettolön} - (\text{avdrag} \times \text{skattesats})}{(1 - \text{skattesats})}$$

Skillnad gentemot Skatteverkets metod uppstår när den anställda har rätt till avdrag utöver de som är inkluderade i skattetabellen eller när den anställda endast är här del av år. Exempelen är tagna ur artikeln men lönenivåerna är modifierade för att få överensstämmelse med dem jag använt mig av i Skatteverkets metod. Skattesatsen är i utgångsläget satt till 50 %.

7.1. Avdrag

Om den anställda har rätt till avdrag vid taxeringen skall således det beaktas i beräkningen av bruttolönen, vilket redogörs för i följande exempel.

Ester har en avtalad kontant nettolön på 360 000 kr och rätt till avdrag i taxeringen för ökade levnadskostnader med 100 000 kr. Beräkningen sker enligt formeln och resultatet blir:

$$\text{Bruttolön} = \frac{360\,000 - (100\,000 \times 0,5)}{(1 - 0,5)} = 620\,000$$

Arbetsgivaren betalar in 310 000 kr i preliminär skatt vilket motsvarar den slutliga skatten och inget överskott uppstår på Esters skattekonto.⁴¹

³⁹ Lindberg och Stenbeck s. 791

⁴⁰ För framräkning av formeln se Lindberg och Stenbeck s. 790

⁴¹ Lindberg och Stenbeck s. 791-792

7.2. Del av år

När en person endast skall vistas och arbeta i Sverige del av året används samma metod med slutlig skatt. Den kontanta nettolönen för de månader den anställde arbetar i Sverige ses som årslön vid beräkningen av bruttolön och delas inte upp per månad som i Skatteverkets metod.⁴²

Exempel:

Ester kommer till Sverige per den 1 januari 2010 och arbetar här under 6 månader. Hon har en garanterad nettolön om 200 000 kr för den tid som hon arbetar i Sverige. Skattesatsen är 30 % upp till den nedre skikt gränsen på 370 000 kr och överstiges skiktgränsen blir skatten 50 %. När beräkningen av bruttolönen skall göras delas först halvårsinkomsten på 200 000 kr med (1-30%) vilket ger bruttolönen 285 714 kr. Bruttolönen överstiger ej den undre skiktgränsen och ingen ytterligare uppgrossning behöver göras. Skatten som arbetsgivaren skall betala in för Ester är 85 714 kr.

7.3. Återbetalning

När skatterådgivarnas metod används uppkommer inte något överskott på skattekontot eftersom det är den slutliga skatten som används och problemet med hantering av återbetalning till arbetsgivaren undgås helt. Om det ändå skulle uppkomma ett överskott t.ex. om skatteverket inte godkänner ett yrkat avdrag vid taxeringen, så anser de att bruttolönen skall nedskrivas med den återbetalda summan för annars återspeglar bruttolönen inte den ersättning som anställda rent faktiskt har erhållit. Ett argument som de framhåller för att bruttolönen skall sättas ner vid en återbetalning är att andra förmåner värderas ner när den anställda betalar en del av förmånen med skattade pengar.

7.4. Jämkning

När den anställda beviljats jämkning och preliminärskatten sätts ner är skatterådgivarna av den åsikten att även bruttolönen skall sättas ner för annars redovisas olika belopp i räkenskaperna.

7.5. Synen på Rå 2010 ref. 15

Många anser att domen har gett fler frågor än den besvarade och är försiktiga i vad domen egentligen innebär. Analysen av domen är att den följer i huvudsak Skatteverkets linje med att det är frågan om en förmån och att den skall värderas med utgångspunkt i förhållande under inkomståret. Men det finns det som talar emot Skatteverkets metod också, HFD säger inte att det är metoden att använda och allmänna avdrag och grundavdrag får inte ingå i bruttolöneberäkningen. Av den anledningen anser de att det återstår en hel hög med frågor som behöver besvaras, exempelvis hur beräkningen egentligen skall gå till, menar HFD alla avdrag eller endast de som nämns i domen.⁴³

⁴² Lindberg och Stenbeck s. 793

⁴³ Krantz m.fl.

I en artikel i Skattenytt tolkar några skatterådgivare domen som att HFD har angett en tredje metod för att beräkna bruttolönen. Det är en metod som använder tabellskatteavdrag men utan några inkluderade avdrag. De kan inte redogöra för utfallet av Högsta förvaltningsdomstolens metod i deras räkneexempel men säger ändå att metoden kommer att ge ökade kostnader för arbetsgivaren. Uppfattningen att domen kommer ge ökade kostnader för arbetsgivarna eftersom avdragen inte skall inkluderas i bruttolöneberäkningen delar de med alla de andra skatterådgivarna⁴⁴. En annan uppfattning som de framför är att, för dem som inte har utsändningsintyg kommer inte den bruttolön som inkluderar den slutliga skatten ligga till grund för arbetsgivaravgiften.

Dessutom tillkommer återbetalningsproblematiken för arbetsgivarna, när de skall få alla anställda med nettolöneavtal att betala tillbaka skatteöverskottet till dem.⁴⁵

⁴⁴ Stenbeck, Krantz m.fl.

⁴⁵ Ålenius och Palmquist s. 281

8. Jämförelse av bruttolöneberäkningsmetoder

För att visa skillnaderna på det skattemässigt utfall och bruttolönens variation i storlek som de olika metoderna ger behöver de ställas sida vid sida. I avsnitten som beskriver skatteverkets och skatterådgivarnas metoder har i exemplen en platt skatt på 50 % använts. Det var för att ge en enkel och lätt förståelig uppställning av respektive metod. För att nu visa på vilka effekter de olika metoderna ger använder jag i de följande exemplen mig av den för Göteborg Haga tillämpliga skattesatsen 2010 (utan kyrkoavgift) på 32,135 %. När ersättningen överstigit skiktgränserna för statlig skatt så har skattesatsen ökat med tillämplig procentsats.

För att göra beräkningarna för slutlig skatt använde jag mig av skattuträkningsprogram för inkomst år 2010 som finns på Skatteverkets hemsida⁴⁶. Jag provade mig fram genom att mata in olika bruttolöner för att få den bruttolön som gav rätt nettolön.

För Skatteverkets metod har jag använt mig av skattetabell 32 för inkomst år 2010 och letat upp den bruttomånadslön (45 048 kr) som resulterar i nettomånadslön 30 000 kr efter preliminärskatteavdraget som redovisas i kolumn 1. Sedan matade jag in den bruttolönen i uträkning för slutlig skatt.

I Högsta förvaltningsdomstolens metod ingår varken grundavdrag eller jobbskatteavdrag och inte heller några kostnads- eller allmänna avdrag. För att få fram bruttolön utan att vara sig avdrag eller skattereduktioner har jag tagit fram var brytpunkterna för statligskatt går på nettolöner. Sedan har nettolönen delats in i de olika skiktgränserna och därefter delat dem med 1 minus den tillämpliga skattesatsen (32,13%, 52,13 % och 57,13%). Resultatet matades in i programmet för uträkning av slutlig skatt.

Uppställningen i tabellerna är efter 1:5 IL för hur avdrag ska ske från den beskattningsbara inkomsten. Personen i exemplen är född 1979

⁴⁶<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/betalafatillbaka/raknautdinskatt.106.233f91f71260075abe880009734.html>

8.1. Ingen avdragsrätt

I det första exemplet har den skattskyldige inte rätt till något annat avdrag än grundavdrag och jobbskatteavdrag. Personen är garanterad en nettolön på 360 000 kr per år.

| | SKV | Skatterådgivare | HFD |
|---------------------------------|---------|-----------------|---------|
| Nettolön | 360 000 | 360 000 | 360 000 |
| Beräknad skatt | 179 328 | 178 144 | 228 065 |
| Bruttolön | 539 328 | 538 144 | 588 065 |
| Taxerad förvärvsinkomst | 539 300 | 538 100 | 588 000 |
| Grundavdrag | -12 500 | -12 500 | -12 500 |
| Beskattningsbar förvärvsinkomst | 526 800 | 525 600 | 575 500 |
| Jobbskattereduktion | -21 431 | -21 431 | -21 438 |
| Slutlig skatt | 178 769 | 178 144 | 206 297 |
| Återbäring | 559 | 0 | 21 768 |

Trots att personen inte har rätt till några avdrag uppstår en skillnad mellan Skatteverket och skatterådgivarnas metoder när det gäller storleken bruttolönen, preliminär- och slutliga skatt. I både Skatteverkets och Högsta förvaltningsdomstolens metoder blir preliminärskatten högre än den slutliga skatten. Skillnaden i bruttolönens storlek mellan Skatteverket och Högsta förvaltningsdomstolens metoder beror på att grundavdrag och jobbskatteavdraget är inkluderat i skattetabellen som används för att beräkna bruttolönens storlek i Skatteverkets metod.

8.2. Del av år

Personen i exemplet arbetar och bor i Sverige de första 5 månader på året och är garanterad en nettolön på 150 000 för den tiden.

| | SKV | Skatterådgivare | HFD |
|-----------------------------------|---------|-----------------|---------|
| Nettolön | 150 000 | 150 000 | 150 000 |
| Beräknad skatt | 74 720 | 55 643 | 71 011 |
| Bruttolön | 224 720 | 205 643 | 221 011 |
| Taxerad förvärsinkomst | 224 700 | 205 600 | 221 000 |
| Grundavdrag | -5200 | -5200 | -5200 |
| Beskattningsbar förvärsinkomst | 219 500 | 200 400 | 215 800 |
| jobbskattereduktion | -8 987 | -8 743 | -8 940 |
| Slutlig skatt | 61 538 | 55643 | 60 396 |
| Återbäring | 13 182 | 0 | 10 615 |

När en person bor och arbetar i Sverige endast del av året så använder sig Skatteverket fortfarande av tabellskatteavdraget som är utformad efter helårsarbete i Sverige. Detta leder till att preliminärskatten åter igen blir högre än den slutliga skatten. Här blir HFDs preliminärskatt lägre än Skatteverkets beroende på att bruttolönen inte kommer över den nedre skiktgränsen för statliginkomstsskatt. Den preliminära skatten är fortfarande högre än den slutliga skatten för både Skatteverket och HFD. I detta fall kan den skattskyldige ansöka om jämkning och preliminärskatten anpassas till den kortare tidsperioden som personen arbetar i Sverige och ingen återbetalning behöver göras.

9. Diskussion

9.1. Återstående frågor

I sina domar har Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att en nettolön måste omvandlas till bruttolön innan beskattningen kan ske och beskattning skall ske utefter de förhållanden som råder det år som nettolönen blir disponibel. Regeringsrätten har även fastslagit att nettolöneavtal innebär en förmån och att inga avdrag får ingå i framräkningen av bruttolönen.

Hur bruttolöneberäkningen exakt ska gå till har Högsta förvaltningsdomstolen inte gett svar på, dvs. de har inte ställt upp någon formel eller deklarerat vad som specifikt ska ingå eller ej. De har dock uttryckt att de avdrag som den skattskyldig är berättigad vid taxering inte skall ingå i framräkningen av bruttolön. En annan fråga som fortfarande återstår är hur återbetalningen skall hanteras, skall de påverka bruttolönens storlek eller ej? I följande passage kommer jag att försöka ge svar på hur frågorna ska lösas.

9.1.1. Bruttolöneberäkning

Högsta förvaltningsdomstolen har inte i något av rättsfallen kommit fram till att Skatteverkets metod har resulterat i en för hög bruttolön men det är inte så konstigt eftersom Högsta förvaltningsdomstolens egen metod om inga avdrag inkluderats resulterar i ett än högre belopp. Ett problem vid fall rörande bruttolöneberäkning är att innan ett mål tas upp, har den slutliga skatten fastställts och skattskyldighet sätts oftast ner till att omfatta slutskatten.

Högsta förvaltningsdomstolen sa uttryckligen i 2010 ref. 15 att allmänna avdrag och grundavdrag inte skall ingå i bruttolöneberäkningen eftersom de enligt 1 kap. 5 § IL skall dras från överskott i inkomstlaget tjänst och att de av den orsaken inte skall påverka intäkterna där. Det finns avdrag som inte nämndes och frågan är om de skall få påverka intäkten. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete är exempel på utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster och enligt 12 kap. 1 § IL skall de dras av direkt i inkomstlaget tjänst. Detta skulle kunna tala för att de skulle få påverka intäkterna där och inkluderas i bruttolöneberäkningen. Ytterligare stöd för att andra avdrag skulle inkluderas i bruttolöneberäkningen finnes i 10 kap. 13 § om kostnadsavdrag, utgifter skall dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller har kostnaderna. Detta är att jämföra med att Högsta förvaltningsdomstolen framförde att fri skatt skall värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret.

Högsta förvaltningsdomstolen nämnde inget om skattereduktioner som exempelvis jobbskatteavdraget får ingå i bruttolöneberäkningen, vilket kan tolkas som om det får inkluderas. Vi måste emellertid komma ihåg att målet rörde inkomstår innan jobbskatteavdraget hade införts och att det är den troliga orsaken att frågeställningen ej togs upp.

Jag är av den åsikten att tills Högsta förvaltningsdomstolen eller lagstiftaren sagt annat frågorna avgörs i förmånsbeskattningens neutralitet gentemot den vanliga kontantlönen.

9.1.2. Återbetalning

Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden finns inget avgörande från vare sig Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen som besvarar frågan om hur en återbetalning av överskjutande skatt till arbetsgivaren vid nettolöneavtal skall hanteras. Skatteverket åsikt är att bruttolönen inte kommer att sättas ned till följd av att den anställde återbetalar den överskjutande skatten till arbetsgivaren. Anledningen är att den anställde har erhållit den nettolön han har rätt till enligt avtalet och bruttolönen har beräknats till rätt belopp vid taxeringen. Skatterådgivarna menar däremot att den överskjutande skatt som den anställde återbetalar till arbetsgivaren vid nettolöneavtal är att likställa med att de har betalat en del av förmånsvärdet och därför skall förmånsvärdet sättas ned, vilket är fallet som tidigare nämnts när det gäller exempelvis bilförmåner 61 kap. 11 § IL. Uppfattningar går alltså isär och frågan om en återbetalning skall påverka bruttolönen storlek står till synes obesvarad.

Det kan då ty sig underligt att Högsta förvaltningsdomstolen valde att undanröja och avvisa förhandsbeskedet på grunden att de ansåg att det saknades förutsättningar att skapa ett materiellt riktigt resultat när Skatterättsnämnden ändock funnit att det var tillräckligt med underlag för att grunda ett förhandsbesked på. Det hade varit ett ypperligt tillfälle för Högsta förvaltningsdomstolen att klargöra rättsläget lite när det gäller nettolöneavtal. Att Högsta förvaltningsdomstolen inte själva tog ställning i sak eller att de inte gick på Skatterättsnämndens linje är i efterhand inte så konstigt om man ser till utfallet i RÅ 2010 ref. 15. Resultatet är att de följer samma linje.

Om Högsta förvaltningsdomstolen hade bifallit Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle det ha inneburit i realiteten att uppgrossningen skett med slutlig skatt, vilket i sin tur inneburit beaktade av avdrag i bruttolöneberäkningen. När man nu ser till Högsta förvaltningsdomstolen avgörande i RÅ 2010 ref. 15 så är det de är väldigt klara med att allmänna- och grundavdrag inte skall vara med i beräkningen av bruttolön . Att först göra en uppgrossning utan att beakta avdrag för att sedan vid taxeringen när återbetalning av överskjutande skatt sker, sänka bruttolönen med det återbetalade skatten ger samma resultat som om avdraget beaktats direkt vid uppgrossningen dvs. en lägre bruttolön att basera skatt och sociala avgifter på. Som jag ser det är frågan om hur återbetalning skall hanteras besvarad även om det inte skett uttryckligen genom ett domslut. En återbetalning av skatt vid nettolöneavtal till arbetsgivaren skall inte likställas en återbetalning av felaktig utbetald lön och skall därmed inte påverka bruttolönens storlek.

Eftersom det inte finns ett avgörande som uttryckligen säger att återbetalningen inte skall påverka bruttolönens storlek har arbetsgivarna fortfarande en chans att få till en ändring genom att driva ett lämpligt mål upp till Högsta förvaltningsdomstolen eller lobba för en reglering i lag.

9.1.2.1. *Utbetalning från skattekonto*

Utbetalningen av överskjutande skatt kan idag endast betalas ut till innehavaren av skattekontot. För att undvika överskjutande skatt och problem med att kräva de anställda att betala tillbaka överskottet kan jämkning ansökas om vid exempelvis när den anställde endast är i Sverige del av året.

Ett annat alternativ vore att den anställde får möjlighet att lämna ett medgivande till Skatteverket att pengarna betalas ut till arbetsgivaren i de fall det blir överskjutande skatt på skattekontot. Det skulle lösa de administrativa problem som arbetsgivare har enligt skatterådgivare med att kräva återbetalning av sina anställda. Medgivandet skulle kunna ske genom ett litet tillägg till deklarationen och gälla det inkomståret. Detta fungerar dock inte om den anställde har haft flera arbetsgivare under inkomst året.

9.2. Neutralitet

Utgångspunkten för neutralitetsdiskussionen är att förmån av fri skatt så som förmån skall behandlas neutralt i jämförelse med vanlig kontant lön eftersom det är grundläggande målsättning. Om neutralitet nu inte föreligger vid nettolöneavtal vad är skälet till detta.

Målet att uppnå neutralitet nås dock inte alltid och flera avkall har gjorts av praktiska skäl inom förmånsbeskattningen. Det är anledning att Kammarrätten i mål 2010 ref. 15 godkände Skatteverkets metod, de ansåg visserligen att den inte alltid resulterade i att preliminärskatten och den slutliga skatten överensstämmer men av praktiska skäl var det den bästa metoden. Om den inte godkändes skulle det enligt Kammarrätten behövas en särskild reglering i förmånsbeskattningen för förmån av fri skatt, vilket skulle göra den än mer komplicerad.

Ser man endast till att bruttolönen inte ger samma nettolön när den anställde har rätt till avdrag vid taxeringen som så är det inte neutralt. Men en djupare analys krävs för att se hur resultatet nås. Med andra ord hur ser beräkningen både vid framräkningen av bruttolön och hur beskattningen sker efter det.

Det första att undersöka är vad som skiljer de båda avtalstyperna åt. Enligt skatteverket är det vad nettolöneavtal just är, ett annat sätt att avtala om lörens storlek. I Sverige är det sedan länge fastslaget att det är bruttolönen som skall utgå ifrån vid beskattning.⁴⁷ Bruttolönen ligger sedan till grund för beskattning och sociala avgifter. Vid vanlig kontantlön dras preliminärskatt grundad på Skatteverkets tabeller vid varje löneutbetalning. I preliminärskatten ingår grundavdrag och jobbskatteavdraget, det är inget som den vanliga löntagaren måste vänta på tills taxeringen för att få ta del av. Alla andra avdrag yrkas i deklarationen och löntagaren får därefter, om yrkandet godkänns, tillbaka överskjutande skatt. När de får tillbaka överskjutande skatt sker inget med storleken på deras bruttolön. Här ser skatterådgivarna det som att den anställdes nettolön höjs utan att bruttolönen påverkas vilket betyder att bruttolönen resulterar i en ny högre nettolön. När de sedan jämför det med nettolöneavtalets gång, finner de om man tar den nya nettolönen i ett nettolöneavtal skulle den

⁴⁷ Rå 1977 Aa 141

ge en högre bruttolön än vid den vanliga kontantlönen. Skatterådgivarnas åsikt är att en anställd med nettolöneavtal då får skatta för ett högre belopp än vad den sedan har rätt till enligt anställningsavtalet⁴⁸. Stöd för detta har de i att vid förmåner är det marknadsvärdet som ska användas vid värderingen. Applicerat på förmånen av fri skatt betyder det att den skatt som betalas för en nettolön vid nettolöneavtal skall vara den samma som den bruttolön som ger samma nettolön efter avdragen skatt. Vad de glömmer är att arbetstagaren med nettolön inte tar del av skatteåterbäringen utan det är arbetsgivaren som tar beloppet, följaktligen sjunker deras kostnad för den utbetalda nettolönen utan att den redovisade bruttolönen i sig förändras. Arbetsgivaren får precis som den anställde som har vanlig kontant lön vänta på sin skatteåterbäring beroende på att det är de som bär risken för förändringar i skattesystemet. Dessutom har Högsta förvaltningsdomstolen klart uttryckt att det inte är tillåtet att civilrättsligt avtala om lägre skatt⁴⁹.

Skatterådgivarnas metod med slutskatt där avdragen redan är inkluderade vid uppgrossningen, är det då en metod som uppfyller neutralitets strävan? När denna metod används styrs bruttolönens storlek av om den anställde har rätt till avdrag vid taxeringen, den anställdes nettolön är fortfarande den samma. För två personer som är anställda på samma företag och som har identiska nettolöneavtal kan bruttolöneberäkningen resultera i två olika bruttolöner beroende på om någon av dem har rätt till ett avdrag som den andre inte har. Det känns konstigt att de anser att den skillnaden på bruttolöner är acceptabelt men det avgörande här är att deras slutskatter varierar beroende på avdraget. Det är endast slutskatten som är styrande i neutralitets strävan gentemot vanlig kontant lön enligt skatterådgivarna. Arbetsgivaren kan få problem om en arbetstagare som har rätt till avdrag inte söker för att det inte gagnar honom. Han har inte rätt till mer än den avtalade nettolönen och då ger ett beviljat avdrag endast arbetsgivaren lägre skattekostnad.

9.3. Avslutande kommentar

Många är utredningarna angående förmåner men ingen har berört värderingen av förmån av fri skatt. Det vore på sin plats att även utreda denna förmån eftersom värderingen skapar problem/konflikter/diskussion och marknaden är i behov av klarare besked från staten.

Nettolöneavtal skapar många problem då det svenska skattesystemet är reglerat runt bruttolöner. Arbetsgivarna vill dock enligt skatterådgivarna ha ett enhetligt system i hela världen med nettolöneavtal. Om de behöver använda en annan metod i Sverige skulle det kunna leda till att de inte sänder ut anställda till Sverige. Vad ger det för konsekvenser för Sverige som land, kommer det att leda till att arbetstillfällena försvinner i Sverige? Skatterådgivarnas åsikt är att så är fallet då de ser en ökad kostnad när det gäller användandet av Skatteverkets eller Högsta förvaltningsdomstolens metoder. Till viss del har de rätt att kostnaden är högre när dessa metoder används än deras egen som är baserad på slutskatten. Det är främst arbetsgivaravgifterna som ökar eftersom den överskjutande skatten återbetalas till dem eller om jämkning beviljas helt undviks. De säger även att kostnader för att bevaka

⁴⁸ Lindberg och Stenbeck s. 793

⁴⁹ Rå 1977 Aa 141

just återbetalningarna sker kommer vara stora men som jag ser det borde den ökningen vara minimal då organisationen runt utsändningen är idag redan omfattande, företagen anlitar skatterådgivare i respektive land för att sköta det administrativa kring utsändningarna. Skatterådgivarna håller informationsmöte med den utsände där de informerar om de regler som gäller i utsändningslandet och innebörden av deras avtal med arbetsgivaren.⁵⁰

Att i Sverige övergå till att använda bruttolöneavtal bör inte för någon part vara en stor nackdel. Arbetsgivaren kan i förväg ha räknat ut vad bruttolönen ger för nettolön i Sverige så den motsvarar nettolönen som erbjuds i de andra länderna. Med bruttolöneavtal i Sverige vet arbetsgivaren direkt alla kostnader och är inte beroende av eventuella beviljade avdrag för den anställde. Den anställde kan i dagens informations samhälle relativt lätt själv förutse med hjälp av datorprogram och skattetabeller från Skatteverket vilken nettolön en bruttolön kommer att ge så att övergå till bruttolön är ingen nackdel för dem. Dessutom om den anställde har rätt till avdrag som inte härrör från anställningen så tillfaller den överskjutande skatten dem.

Som jag ser det kommer inte frågåendet från metoden med slutlig skatt eller att börja använda bruttolön i utsändningar till Sverige att resultera i att arbetsgivare slutar att sända anställda till Sverige. Så länge det finns arbetstillfällen i Sverige och en arbetsgivare tjänar på att skicka anställda till Sverige kommer utsändningen hit att fortgå.

⁵⁰ Gästföreläsning 2010-03-03 PWC

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner, m.m.
Prop 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.
Prop 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1999/2000:2 Del 2 Inkomstskattelagen
Prop 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Betänkanden

SOU 1999:94. Förmåner och ökade levnadskostnader
SOU 2002:47. Våra skatter?

Litteratur

Böcker

Kristina Karlén Rätt lön, Bonniers, Borgå Finland, 2006

Lodin, Lindencrona, Melz, & Silfverberg, Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt,
Studentlitteratur, Danmark, 2009

Norstedts juridiska handbok, Norstedts förlag, Kristianstad, 1987

Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätt tredje upplagan, IUSTUS förlag, Göteborg, 2003

Rabe Gunnar, Melbi Ingrid, Det svenska skattesystemet, Norstedts Juridik, Vällingby 2008

Artiklar

Silfverberg, C, ”Några aspekter på kontantprincipens tillämpning på tjänsteinkomster”,
Skattenytt, Årgång 57 nr 10, 2007

Lindberg, L och Stenbeck, P, Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?
Skattenytt Årgång 59 nr 12, 2009

Ålenius, K och Palmquist, K, Avgörande från Regeringsrätten avseende beräkning av
bruttolön vid nettolöneavtal Skattenytt Årgång 60 nr 5, 2010

Material från Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02 dnr/målnr/löpnr: 131 644285-06/11

Skatteverkets ställningstaganden 2008-05-29 dnr/målnr/löpnr: 131 155922-08/111

Kommentar till RÅ 2010 ref. 15

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/494008.5.50a6b4831275a0376d38000774.html>

Kommunala skattesatser 2010-12-01

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller/kommunalaskattesatsermmunder2010/skattesatserdetaljniva.4.69ef368911e1304a6258000217.html>

Skattetabell 2010

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller/kommunalaskattesatsermmunder2010/dag.4.2ef18e6a125660db8b08000400.html> 2010-12-01

För beräkning av skatteavdrag för 2010 Skattetabell 29-37

<http://www.skatteverket.se/download/18.58d555751259e4d661680009626/40331.pdf>

Program för att räkna ut din skatt

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/betalafatillbaka/raknautdinskatt.106.233f91f71260075abe880009734.html> 2010-11-20

Vad blir skatten

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller.4.18e1b10334ebe8bc80005221.html?posid=1&sv.search.query.allwords=grundavdrag> 2010-12-01

Återbetald lön

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/deklarera2010/avdragslexikon/ao.4.233f91f71260075abe8800016871.html?posid=2&sv.search.query.allwords=aterbetalning felaktig lön> 2010-11-29

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1977 Aa 141

RÅ 80 1:90

RÅ 1987 ref. 61

RÅ 2009 not 97

Kammarätten

KamR 1213-09

Internet

Krantz, R, Vesterlund, T och Stiernström, M, Nettolöneavtal – se upp för ökade lönekostnader!,

http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/skatteradgivning/foretagsbeskattning/article/6a2d6be87da07210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm 2010-09-30

Stenbeck, P, En fälla för arbetsgivare efter ny dom från Regeringsrätten?
<http://www.pwcnews.se/Taxmatters/Individbeskattning/Nettoloneavtal---En-falla-for-arbetsgivare-efter-ny-dom-fran-Regeringsratten/>

Övrigt

Gäsföreläsning av PWC, Per Stenbeck på kurs Internationell individbeskattning med socialavgiftsrätt Handels vid Göteborgs universitet 2010-03-03