



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Ingrid Pettersson

Nettolöneavtal som modell för  
skattekompensation -  
Leder hanteringen i svensk rätt till en  
neutral beskattning?

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare:  
Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2010

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och problemformulering	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod	8
1.5 Disposition	8
<b>2 OLIKA MODELLER FÖR SKATTEKOMPENSATION</b>	<b>10</b>
2.1 Tax protection	10
2.2 Tax equalization	10
<b>3 UPPKOMST OCH REDOVISNING AV SKATTEKOMPENSATIONER</b>	<b>12</b>
3.1 Gällande lagstiftning	12
3.1.1 Allmänna regler för inkomstslaget tjänst	12
3.1.2 Kontantprincipen	12
3.1.3 Arbetsgivarens skyldighet att innehålla preliminär skatt	14
3.2 Tidpunkt för redovisning av skattekompensation enligt praxis	15
3.2.1 Redovisningstidpunkt vid nettolöneavtal	15
3.2.1.1 RÅ 1977 Aa 141	15
3.2.1.2 RÅ 80 1:90	15
3.2.1.3 RÅ 1987 ref. 61	15
3.2.2 Redovisningstidpunkt vid avtal om kostnadsersättning	17
3.2.2.1 RÅ 1991 not. 53	17
3.2.2.2 RSV FB 1999:9:1	18
3.3 Sammanfattande kommentar	18
3.3.1 Definition av begreppet skattekompensation – förmån eller kontant ersättning?	18
3.3.2 Beskattningstidpunktens inträdande	19

<b>4</b>	<b>BERÄKNING AV BRUTTOLÖN VID NETTOLÖNEAVTAL</b>	<b>22</b>
4.1	Inledning	22
4.2	Olika metoder för att beräkna bruttolön vid nettolöneavtal	24
4.2.1	Metod baserad på slutlig skatt	24
4.2.2	Skatteverkets metod enligt ställningstagande	25
4.2.3	Regeringsrättens avgörande	26
4.2.3.1	RÅ 2010 ref. 15	26
4.2.3.2	Kommentar till domen	29
4.3	En jämförelse av de olika beräkningsmetoderna	30
4.3.1	Nettolöneavtal – ingen rätt till avdrag	31
4.3.1.1	Överskott på skattekontot och återbetalning av överskjutande skatt	31
4.3.2	Nettolöneavtal med rätt till avdrag	32
4.3.2.1	Allmänna avdrag	32
4.3.2.2	Allmänna avdrag samt avdrag för ökade levnadskostnader	32
4.3.3	Nettolöneavtal vid flera arbetsgivare	33
4.3.3.1	Underskott på skattekontot	33
4.3.4	Nettolöneavtal vid vistelse under del av år	33
4.3.5	Sammanfattande kommentar	34
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>35</b>
5.1	Uppkomst och redovisning av skattekompensationer	35
5.2	Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal	36
5.2.1	Tolkning av RÅ 2010 ref. 15	36
5.2.2	Beskattningen vid nettolöneavtal i förhållande till bruttolöneavtal - neutralitetsaspekter	38
5.2.2.1	Konsekvenser av att den anställda behåller respektive återbetalar överskjutande skatt	38
5.2.2.2	Sambandet mellan SBL och beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal	41
5.2.2.3	Avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter i förhållande till EU-rättens diskrimineringsförbud	42
5.2.2.4	Slutsatser angående hanteringen av nettolöneavtal - en avvägning mellan neutralitet och förutsebarhet	44
5.2.3	De lege ferenda	45
5.2.4	Alternativa kompensationsmodeller	46
<b>BILAGA A</b>		<b>48</b>
	Grundläggande metodik	48
<b>BILAGA B</b>		<b>49</b>
	Allmänna förutsättningar och metodik	49
	1. Bruttolöneavtal	51
	2. Nettolöneavtal – inga avdrag	52
	3. Nettolöneavtal – allmänna avdrag	53
	4. Nettolöneavtal – allmänna avdrag samt avdrag för ökade levnadskostnader	54
	5. Nettolöneavtal vid flera arbetsgivare	55
	6. Nettolöneavtal vid vistelse under del av år	56
<b>BILAGA C</b>		<b>57</b>



# Summary

As a consequence of the global mobility, the number of international assignments has increased over the past years. International assignment programs require an effective planning and administration, especially regarding the management of taxes. Within global companies, a special tax reimbursement policy is often implemented, designed to reimburse an employee for the additional tax cost of a foreign assignment. Since there is no explicit regulation in Swedish tax legislation regarding tax reimbursements, the aim of this study has been to examine and analyze Swedish tax law, with reference to the basic types of tax reimbursement policies; tax equalization and tax protection.

The application of Swedish law on tax equalization policies and net salary agreements has turned out to be particularly complex. According to Swedish case law, a net salary must be converted into a taxable gross salary, in order for the tax compensation to be assigned to the qualification year, and to enable the valuation of the tax compensation benefit. Swedish case law does not provide any detailed guidance on how this gross-up calculation should be made, which brings interpretation of some of the most basic rules of taxation to the fore. The main problem has been to determine whether deductions, which the employee is entitled to according to the tax assessment, should also be taken into consideration when calculating the gross salary, implying that the gross salary should be based on the final taxes. On 23 February 2010, the Swedish Supreme Administration Court ruled on a case regarding the gross-up calculation. This ruling clarifies that neither basic allowance nor deductions for foreign social security contributions shall affect the gross salary. However, it is not clear if other types of deductions should be taken into consideration when making the gross-up calculation.

In order to examine the tax implications of applying different gross-up calculation methods, a comparative study was made. On the basis of this study and current case law, various aspects of neutrality were analyzed regarding the taxation of a net salary agreement, by comparison with the taxation of a gross salary agreement. The study shows that a gross-up calculation based on final taxes will lead to the most neutral taxation, reflecting the actual content of the agreement, namely that the employer is responsible for how much gross salary that needs to be paid out in order for the employee to receive a certain net salary. However, this gross-up calculation method has several drawbacks in terms of predictability of the tax implications.

The uncertainty regarding the practical management of a net salary agreement indicates that an examination of the legislation is urgent, especially given that Sweden might lose in attractiveness for foreign companies considering locating part of its activities in Sweden.

# Sammanfattning

Som en följd av den ökade globala rörligheten har internationella utsändningar kommit att bli allt vanligare. Dessa utsändningar kräver emellertid en effektiv planering och administration, inte minst vad gäller hanteringen av skatter. Inom internationella företag tillämpas ofta en särskild skattekompensationspolicy för att garantera att den anställde vid en utsändning inte erhåller en lägre disponibel inkomst än vad denne skulle ha haft i sitt hemland. Svensk lagstiftning saknar en uttrycklig reglering av sådana skattekompensationer och avsikten med arbetet har därför varit att utreda gällande rätt avseende beskattningen av de vanligast förekommande modellerna för skattekompensation; nettolöneavtal respektive kostnadsersättning.

Hanteringen av nettolöneavtal, en kompensationsmodell som innebär att den anställde accepterar en viss fastställd nettolön efter erlagd skatt och att arbetsgivaren svarar för skattekostnaderna, har visat sig vara särskilt komplicerad. En nettolön måste, enligt praxis, räknas om till en bruttolön för att skattekompensationen ska kunna hänföras till intjänandeåret och för att värdet av den förmån som det innebär att arbetsgivaren kompenserar arbetstagaren för skatten ska kunna beräknas. Praxis på området ger inte någon närmare vägledning i hur denna omräkning ska ske och tillämpningen av några av de mest grundläggande beskattningsreglerna för inkomstslaget tjänst ställs därför på sin spets. Huvudproblemet har varit huruvida eventuella avdrag som den skattskyldige har rätt till vid taxeringen ska beaktas vid uppräkningsen, så att den slutliga skatten kommer att ligga till grund för bruttolönen. I det nyligen avgjorda fallet RÅ 2010 ref. 15 har domstolen fastställt att vare sig grundavdrag eller allmänna avdrag ska beaktas vid uppräkningsen. Osäkerhet råder dock avseende hur övriga typer av avdrag ska beaktas.

I syfte att undersöka vilka skillnader i beskattning som olika beräkningsmetoder från netto- till bruttolön medför, innehåller utredningen jämförande räkneexempel. Utifrån dessa räkneexempel, samt vad som framkommit av praxis, analyseras olika neutralitetsaspekter avseende beskattningen vid nettolöneavtal jämfört med beskattningen vid ett vanligt bruttolöneavtal. Utredningen pekar på att en beräkning utifrån slutlig skatt ger den mest neutrala beskattningen, då en sådan hantering speglar vad parterna de facto har avtalat om, nämligen att arbetsgivaren ansvarar för hur stor bruttolön som måste betalas för att den anställde ska erhålla en viss nettolön. Denna beräkningsmetod har emellertid vissa nackdelar vad gäller möjligheten att förutse beskattningskonsekvenserna.

Den kvarstående osäkerheten kring hur nettolöneavtal i praktiken ska hanteras kräver en snabb översyn av lagstiftningen, inte minst med tanke på att Sverige riskerar att förlora i attraktionskraft för sådana utländska företag som överväger att förlägga en del av sin verksamhet till Sverige.

# Förord

Med detta examensarbete sätter jag punkt för min tid som student, för att istället anta nya utmaningar i rollen som jurist.

Inledningsvis vill jag tacka Mato Saric på Deloitte för vägledning vid valet av frågeställning och för inspirerande och utvecklande samtal under arbetets gång.

Jag vill även tacka min handledare Mats Tjernberg för råd och givande diskussioner i samband med uppsatsskrivandet.

Sist men inte minst vill jag tacka min familj, min sambo och mina vänner som stöttat mig under hela min studietid. Tack alla ni som bidrog till att göra tiden som Lundastudent till en av de bästa perioderna i mitt liv!

Malmö i oktober 2010

*Ingrid Pettersson*

# Förkortningar

EUD	EU-domstolen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (EUF-fördraget)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Som en följd av den ökade globaliseringen etablerar sig allt fler företag över landsgränserna och behovet av internationellt rörlig arbetskraft fortsätter att öka. Det är idag mycket vanligt att anställda, s.k. expatriater<sup>1</sup>, sänds ut från hemmakontoret för att bo och arbeta i ett eller flera länder under begränsade perioder. Sådana internationella utsändningar kan ske av många olika anledningar, t.ex. för att främja teknologi- eller kunskapsöverföring inom internationella koncerner, för att överblicka nyetableringar, för att utforska nya marknader eller för att utveckla internationella arbetsätt.<sup>2</sup>

En nackdel med utsändningar är att de kan bli mycket kostsamma för företaget. De kostnader som kan associeras med ett utsändningskontrakt är ofta två eller, i vissa fall, tre gånger så höga som kostnaden för att behålla samme arbetstagare i hemlandet.<sup>3</sup> De ökade kostnaderna kan bl.a. bestå av utökade förmåner samt ersättningar för ökade levnadskostnader, boende, språkkurser m.m. som expatriaten har rätt att erhålla enligt utsändningskontraktet.<sup>4</sup> Vid utsändningar inom multinationella koncerner är det vanligt att expatriaten stannar kvar hos sin ursprungliga arbetsgivare i utlandet, men att den tillfällige arbetsgivaren i värdlandet sköter hanteringen av skatter och deklARATIONER.<sup>5</sup>

Beskattningen av erhållna förmåner och kompensationer samt den stora spridningen av skattenivåer mellan olika länder kan medföra betydligt högre inkomstskatt för individen i värdlandet än vad denne haft i sitt hemland.<sup>6</sup> För att den anställde inte ska erhålla en lägre disponibel inkomst än vad denne skulle ha haft i hemlandet tillämpar internationella företag ofta någon form av skattekompensationsmodell. En sådan modell kan vara att garantera den anställde en viss kostnadsersättning i efterhand för eventuellt ökade skattekostnader till följd av dennes arbete i ett annat land än hemlandet. En annan mycket vanlig kompensationsmodell är att den anställde accepterar en viss fastställd nettolön efter att skatt har erlagts och att arbetsgivaren svarar

---

<sup>1</sup> Av engelskans 'expatriate'. Vanlig benämning på en person som sänds ut för att arbeta och bo utomlands under en begränsad period. Se t.ex. Bossard, A. B. & Peterson, R. B., "The repatriate experience as seen by American expatriates", *Journal of World Business*, vol 40, nr 1, 2005, s 9.

<sup>2</sup> Bennett, R., Aston, A. & Colquhoun, T., "Cross-cultural training: A critical step in ensuring the success of international assignments", *Human Resource Management*, vol 39, nr 2-3, 2000, s 239.

<sup>3</sup> Black, J. S. & Gregersen, H. B., "The Right Way to Manage Expats", *Harvard Business Review*, vol 77, nr 2, 1999, s 53.

<sup>4</sup> AICPA International Taxation Technical Resource Panel, "Tax planning for expatriates", *The tax adviser*, vol 32, nr 4, 2001, s 244.

<sup>5</sup> Paulin, I., "Förmån av fri skatt. Från nettolön till bruttolön - är det möjligt att hitta en rättvis metod? Nytt beslut av Regeringsrätten.", *Infotorg Juridik*, 2009-06-11.

<sup>6</sup> AICPA International Taxation Technical Resource Panel, *a.a.*, s 244.

för dessa skatter, s.k. nettolöneavtal eller avtal om fri skatt.<sup>7</sup> Ett stort problem är att det saknas en uttrycklig svensk lagstiftning som reglerar hur beskattningen av dessa skattekompensationer ska ske och hur gränsdragningen mellan de olika typerna av kompensationer ska göras.

Det har visat sig vara särskilt problematiskt att avgöra hur beskattningen av en person som har nettolöneavtal ska ske. Eftersom begreppet nettolön inte existerar i svensk skattelagstiftning, vare sig i IL eller i SBL, så har det i praxis fastslagits att den avtalade nettolönen ska omräknas till en bruttolön för att taxeringen ska bli riktig.<sup>8</sup> Det har under flera år diskuterats hur denna omräkning från netto- till bruttolön ska ske. De skatterådgivare som assisterar bolagen i skattefrågor anser att beskattningen vid nettolöneavtal bör vara neutral i förhållande till den beskattning som sker vid vanliga bruttolöneavtal. Skatterådgivarna har därför hävdat att omräkningen ska ske med utgångspunkt i den faktiska slutliga skatten, med beaktande av olika avdrag som den skattskyldige är berättigad till vid taxeringen. Sådana avdrag, som t.ex. avdrag för ökade levnadskostnader och avdrag för utländska obligatoriska socialförsäkringsavgifter, kan uppgå till betydande belopp. Skatteverket har å sin sida hävdat att beräkningen ska ske enligt preliminär skattetabell, utan hänsyn till eventuella avdrag. Den 23 februari 2010 avgjorde Regeringsrätten ett mål angående beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, ett mål som många hade hoppats skulle bringa klarhet i frågan.<sup>9</sup> Dessvärre ger inte domen den vägledning som vore önskvärd för att berörda företag på rätt sätt ska kunna planera och förutse vilka kostnader som är förbundna med internationella utsändningskontrakt. Mot bakgrund av det oklara rättsläget på området, finns det ett behov av att närmare utreda hur beskattningen av skattekompensationer ska ske.

## 1.2 Syfte och problemformulering

Frågan om hur skattekompensationer ska redovisas vid taxeringen har behandlats i mycket begränsad omfattning i såväl praxis som doktrin och det saknas en detaljerad lagstiftning på området. Den första delen av uppsatsen ägnas därför åt att redogöra för vilka generella interna lagregler som är tillämpliga på de två internationellt sett vanligast förekommande modellerna för skattekompensation, kostnadsersättning (tax protection) respektive nettolöneavtal (tax equalization)<sup>10</sup> samt att redogöra för praxis på området, i syfte att utreda när beskattningstidpunkten inträder för dessa olika typer av skattekompensationer.

Den skattekompensationsmodell som på senare varit föremål för flest diskussioner är utan tvekan nettolöneavtal. En stor del av uppsatsen ägnas därför åt att utreda vad som särskiljer nettolöneavtal som modell för

---

<sup>7</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., ”Avgörande från Regeringsrätten avseende beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal”, *SN*, nr 5, 2010, s 273.

<sup>8</sup> Se RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1987 ref. 61.

<sup>9</sup> RÅ 2010 ref. 15.

<sup>10</sup> De olika kompensationsmodellerna beskrivs i avsnitt 2.

skattekompensation och hur värdet av en beskattningsbar inkomst ska beräknas i de fall då arbetsgivare och arbetstagare tecknat ett sådant avtal.

Vidare är syftet med uppsatsen att utreda och att analysera huruvida lagstiftning och behandling av nettolöneavtal i praxis erbjuder en neutral beskattning i förhållande till beskattningen vid bruttolöneavtal, samt att analysera huruvida lagstiftningen på området skulle kunna utformas på ett annorlunda sätt. I detta sammanhang kommer jag även att diskutera huruvida behandlingen av nettolöneavtal i svensk intern rätt är förenlig med EU-rätten och dess förbud mot diskriminering.

Med utgångspunkt i ovanstående resonemang syftar uppsatsen till att besvara följande frågeställningar:

- När inträder beskattningstidpunkten för de två vanligaste typerna av skattekompensationer, kostnadsersättning respektive nettolöneavtal?
- Vad särskiljer ett nettolöneavtal som skattekompensationsmodell och hur ska värdet av den beskattningsbara inkomsten beräknas vid förekomsten av ett sådant avtal?
- Erbjuder svensk intern rätt en neutral beskattning vid nettolöneavtal, i förhållande till beskattningen vid bruttolöneavtal?
- Är lagstiftningen kring nettolöneavtal förenlig med EU-rätten?
- Skulle lagstiftningen på området kunna utformas på ett annorlunda sätt?

## 1.3 Avgränsning

Uppsatsens är avgränsad till att främst behandla intern rätt på området. I analysen ägnas emellertid ett avsnitt åt att diskutera svensk lagstiftning på området ur ett EU-rättsligt perspektiv. Av utrymmesskäl behandlas inte andra länders interna lagstiftning på området.

Uppsatsen behandlar främst utländska arbetstagare som kommer till Sverige för att bo och arbeta här under en begränsad period och som på grund av stadigvarande vistelse i Sverige ska anses som obegränsat skattskyldiga här under arbetsperioden. Jag har valt att inte behandla frågan om beskattning av i Sverige begränsat skattskyldiga arbetstagare då dessa beskattas schablonmässigt enligt SINK med en skattesats om 25 procent.<sup>11</sup> Då de inte är berättigade till några avdrag uppstår inte samma problematik kring värderingen av erhållna skattekompensationer.

---

<sup>11</sup> Se 7 § SINK. Det bör dock nämnas att en i Sverige begränsat skattskyldig person, enligt 4 § SINK, själv kan välja att bli beskattad enligt IL för ett visst inkomstår.

En närliggande fråga som behandlats i praxis kring skattekompensationer, som jag av utrymmesskäl har valt att inte utreda i denna uppsats, är frågan om eftertaxering och skattetillägg i samband med redovisning av skattekompensationer.

## 1.4 Metod

I uppsatsen presenteras svensk intern rätt med avseende på skattekompensationer samt i viss utsträckning även EU-rätt inom området. I uppsatsens första del har jag använt mig av traditionell juridisk metod för att utforska gällande intern rätt. Detta innebär att jag studerat de grundläggande rättskällorna, lagstiftning, praxis, förarbeten och doktrin. Även internationella personalvetenskapliga tidskrifter inom området Human Resource Management har studerats för att få grundläggande förståelse för vilka faktorer som spelar in vid företagets val av skattekompensationsmodell. För att få en djupare förståelse kring ämnet har jag även intervjuat skatterådgivare inom området internationell individbeskattning.

För att utreda hur en bruttolön ska beräknas i de fall då arbetsgivare och arbetstagare har avtalat om en viss nettolön presenteras olika beräkningsmetoder i avsnitt 4.1. I syfte att undersöka vilka skillnader i beskattning som dessa olika beräkningsmetoder medför har jag sammanställt olika räkneexempel i tabeller, vilka återfinns i Bilaga A respektive Bilaga B. Räkneexemplen i Bilaga A är förenklade och avser att ge en översikt över den grundläggande metodik som används vid beräkningar. I mina beräkningar i Bilaga B har jag utgått från Skatteverkets program för skatteuträkning (fysiska personer och dödsbon) avseende inkomstår 2009 samt skattetabeller för inkomstår 2009.<sup>12</sup> Mitt tillvägagångssätt beskrivs närmare i Bilaga B.

I analysen av svensk lagstiftning på området och dess förhållande till EU-rätten har jag studerat FEUF och i viss mån även rättsfall från EUD.

Diskussionen kring de lege ferenda utgår ifrån vad som framkommit av min utredning av gällande rätt på området samt de praktiska problem som identifierats i samband med jämförelsen mellan de olika beräkningsmetoderna i avsnitt 4.3 samt i Bilaga B.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen har följande disposition.

Kapitel 2. Kapitel ger en introduktion till de två vanligast förekommande typerna av skattekompensationer; tax equalization och tax protection.

---

<sup>12</sup> Programmet samt skattetabeller finns tillgängliga på <http://www.skatteverket.se>

Kapitel 3. Syftet med kapitlet är att redogöra för gällande rätt samt praxis vad gäller gränsdragningen mellan olika typer av skattekompensationer samt beskattningstidpunkten för dessa. Kapitlet avslutas med en sammanfattande kommentar.

Kapitel 4. Kapitlet behandlar tre olika metoder för hur en bruttolön kan beräknas vid nettolöneavtal utifrån branschens, Skatteverkets respektive Regeringsrättens olika synsätt. De olika metoderna illustreras med hjälp av räkneexempel. Kapitlet avslutas med en jämförelse mellan de olika metoderna.

Kapitel 5. Kapitlet inleds med en närmare analys av tidpunkten för redovisning av skattekompensationer samt hur en bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal, särskilt mot bakgrund av Regeringsrättens dom i RÅ 2010 ref. 15. Vidare analyseras huruvida lagstiftning samt behandling av nettolöneavtal i praxis erbjuder en neutral beskattning samt är tillräckligt förutsebar. I detta sammanhang diskuteras även huruvida behandlingen av nettolöneavtal i svensk intern rätt är förenlig med EU-rättens likabehandlingsprincip. Kapitlet avslutas med en diskussion kring frågan om hur en tydligare reglering på området skulle kunna utformas.

## 2 Olika modeller för skattekompensation

Som inledningsvis nämnts, finns det olika modeller för att garantera att den anställde vid en utsändning inte erhåller en lägre disponibel inkomst än vad denne skulle ha haft i sitt hemland. I större internationella koncerner tillämpas oftast någon form av skattekompensationspolicy för expatriater varigenom alla får lika behandling oavsett befattning.<sup>13</sup> Sådana standardiserade system kan underlätta både planeringen och administrationen kring internationella utsändningar. Nedan redogörs övergripande för de två internationellt sett vanligaste skattekompensationsmodellerna, tax equalization och tax protection.<sup>14</sup> I praktiken förekommer en mängd varianter och hybrider av dessa modeller. Det exakta utformandet av en skattekompensationsmodell varierar från företag till företag och regleras i respektive utsändningskontrakt.<sup>15</sup>

### 2.1 Tax protection

Tax protection, även kallad tax excess reimbursement, är en modell som används för att garantera den anställde en viss kostnadsersättning för eventuellt ökade skattekostnader till följd av dennes arbete i ett annat land än hemlandet. Hur stor skattekompensationen blir beräknas utifrån en hypotetisk skatt i hemlandet som sedan jämförs med den slutliga skatten i arbetsstaten. Skattekompensationen utgår som en kontant ersättning motsvarande hela eller delar av skatteökningen i arbetsstaten p.g.a. utlandsstationeringen.<sup>16</sup>

### 2.2 Tax equalization

Tax equalization bygger på grundprincipen att arbetstagarens skattekostnader vid en utsändning varken ska bli högre eller lägre jämfört med vad de skulle ha varit i hemlandet. I de länder där arbetstagarens faktiska skatt är högre än vad den skulle varit i hemlandet står arbetsgivaren för den ökade skattekostnaden. I de länder där den faktiska skattekostnaden är lägre än i arbetstagarens hemland ansvarar arbetstagaren för att ersätta arbetsgivaren med mellanskillnaden. Resultatet är att den anställde erhåller samma nettoersättning som denne skulle haft i hemlandet.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Sundgren, P., ”Skattekompensation vid utlandstjänstgöring”, *SN*, nr 10, 1992, s. 531.

<sup>14</sup> I SKV 352 utgåva 13, *Handledning för internationell beskattning 2009*, s 72ff. benämns de olika typerna av skattekompensation för ’förmån av fri skatt’ respektive ’kostnadsersättning’.

<sup>15</sup> Yager, J., ”Managing expatriate tax costs”, *International tax review*, vol 16, nr 6, 2005, s 37-40.

<sup>16</sup> SKV 352 utgåva 13, *Handledning för internationell beskattning 2009*, s 73ff. samt Sundgren, P., *a.a.*, s 535.

<sup>17</sup> Yager, J., *a.a.*, s 37-40.

Europeiska koncerner använder sig ofta av nettolöneavtal, som kan ses som en sorts tax equalization.<sup>18</sup> Denna kompensationsmodell bygger på att arbetstagaren accepterar en lönereduktion motsvarande den hypotetiska skatt i hemlandet som han skulle ha betalat om han hade stannat hemma.<sup>19</sup> Arbetstagaren är med andra ord garanterad en nettoersättning som motsvarar den nettolön och de förmåner som denne hade fått i sitt hemland. Utöver detta ingår i avtalet ofta schablonmässiga tillägg för olika merkostnader som arbetstagaren åsamkas genom att acceptera en utlandstjänstgöring.<sup>20</sup> Arbetsgivaren betalar sedan de faktiska skattekostnaderna när de fastställs och förfaller till betalning. Vilka skatter som arbetsgivaren förbinder sig att svara för varierar från avtal till avtal. Avtalen omfattar främst skatt avseende inkomst av tjänst från bolaget under anställningen i arbetslandet. I en del fall åtar sig arbetsgivaren även att, med vissa begränsningar, ansvara för ökade skattekostnader som den anställda har för privata inkomster under utsändningen, t.ex. skatt avseende kapitalinkomster.<sup>21</sup>

Det finns många aspekter att ta hänsyn till då man utformar ett nettolöneavtal. Avtalet bör t.ex. reglera i hur stor omfattning en eventuell överskjutande skatt ska återbetalas till arbetsgivaren. Ofta inkluderas inte de avdrag i inkomstlaget tjänst som arbetstagaren är berättigad till enligt lagstiftningen i värdlandet, vilket, som Paulin påpekar, kan framstå som oskäligt ur den anställdes synvinkel. De avdrag som kan göras uppgår ofta till betydande belopp och den ekonomiska nyttan av dessa avdrag tillfaller alltså oftast arbetsgivaren.<sup>22</sup>

En viktig utgångspunkt i den fortsatta framställningen är att jag med nettolöneavtal avser ett sådant avtal där den anställda garanteras en viss nettolön och att arbetsgivaren ansvarar för den faktiska slutliga skatten. Eventuell överskjutande skatt ska följaktligen återbetalas till arbetsgivaren.

Yager lyfter fram en rad fördelar med tax equalization jämfört med tax protection. Han menar att vid tax protection kan den anställda dra fördel av en utsändning till ett lågskatteländ, vilket kan försvåra företagets planering och fördelning av utsändningar till såväl låg- som högskatteländer. Vid tax equalization uppkommer inga sådana problem, då den utsände kommer att erhålla samma nettoersättning oavsett vilket land denne åker till. Med hjälp av tax equalization kan företaget dra fördel av att ha personal utsänd till såväl lågskatteländer som högskatteländer och samtidigt sprida ut kostnaderna för detta, i och med att företaget i lågskatteländer behåller eventuell överskjutande skatt. Denna överskjutande skatt kan, åtminstone delvis, kompensera för företagets ökade kostnader för att ha personal utsänd till högskatteländer.<sup>23</sup>

---

<sup>18</sup> Ibid., s 37-40.

<sup>19</sup> Sundgren, P., *a.a.*, s 533.

<sup>20</sup> Paulin, I., *a.a.*

<sup>21</sup> AICPA International Taxation Technical Resource Panel, *a.a.*, s 245.

<sup>22</sup> Paulin, I., *a.a.*

<sup>23</sup> Yager, J., *a.a.*, s 37-40.

# 3 Uppkomst och redovisning av skattekompensationer

Som redan inledningsvis nämnts, saknas en uttrycklig reglering av skattekompensationer i svensk skattelagstiftning. Det finns emellertid ett antal generella bestämmelser för inkomstslaget tjänst som på olika sätt aktualiseras vid uppkomsten av skattekompensationer och har betydelse för när redovisningstidpunkten inträder avseende dessa kompensationer. Nedan redogörs för några sådana bestämmelser. Därefter redogörs för praxis med avseende på när olika typer av skattekompensationer uppkommer och hur de ska redovisas. Kapitlet avslutas med en sammanfattande kommentar angående bl.a. gränsdragningen mellan olika typer av skattekompensationer.

## 3.1 Gällande lagstiftning

### 3.1.1 Allmänna regler för inkomstslaget tjänst

Enligt 10 kap. 1 § IL räknas till inkomstslaget tjänst inkomster och utgifter på grund av tjänst, till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. I 11 kap. 1 § IL finns en närmare reglering av vilka intäkter som ska hänföras till inkomstslaget tjänst. Huvudregeln är att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, oavsett om de utgår i kontanter eller på annat sätt. Följaktligen beskattas även förmåner, vilket främst har till syfte att åstadkomma neutralitet mellan olika typer av avlöningsformer.<sup>24</sup> Enligt förarbetena till 1990 års skattereform avses med en neutral beskattning att

”beskattningsresultatet bör bli detsamma oavsett om den anställde fått lönen i pengar och köpt sig det som förmånen avser eller om han får förmånen direkt från arbetsgivaren”.<sup>25</sup>

Ovanstående grundläggande bestämmelser ger uttryck för att en skattekompensation som en arbetsgivare tillhandahåller sin arbetstagare ska anses utgöra en skattepliktig inkomst.

Enligt 12 kap. 1 § IL ska, som huvudregel, utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad, vilket även går under benämningen nettoinkomstbeskattning.<sup>26</sup>

### 3.1.2 Kontantprincipen

Kontantprincipen har, sedan tillkomsten av KL, varit en generell norm vid beskattning i inkomstslaget tjänst. Enligt den numera upphävda 41 § KL

<sup>24</sup> Lodin, S-O. m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 113.

<sup>25</sup> Prop. 1989/90: 110, s 316.

<sup>26</sup> Lodin, S-O. m.fl., *a.a.*, s 25.



skulle en intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. Vidare angavs att inkomsten skulle anses ha åtnjutits under det år då den från den skattskyldiges synpunkt var att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd.

Vid införandet av IL omformulerades bestämmelsen. Enligt nu gällande 10 kap. 8 § IL, ska intäkter tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Numera används alltså uttrycket ”kan disponeras” istället för ”tillgänglig för lyftning”. Enligt förarbetena till IL är detta inte avsett att föranleda någon saklig ändring i förhållande till tidigare praxis.<sup>27</sup> 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 influtit och därmed kan disponeras.<sup>28</sup>

Vad gäller förmånsbeskattning är det inte tillräckligt att förmånen tillhandahållits av arbetsgivaren. Den anställde ska dessutom i regel ha *åtnjutit* förmånen. Enligt Lodin m.fl. framgår detta av att det i 11 kap. 1 § IL anges att beskattning ska ske av vad som erhålls, i kombination med den ovan beskrivna kontantprincipen dvs. att beskattning ska ske då inkomsten kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.<sup>29</sup> Vid utformandet av lagstiftningen har det emellertid visat sig vara svårt att kunna ange en för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens inträdande, då det förekommer en mängd olika situationer och då nya typer av förmåner efterhand uppstår.<sup>30</sup> I praxis har därför gjorts vissa undantag från huvudregeln att den anställde faktiskt måste ha utnyttjat eller börjat använda de förmåner denne erbjudits av sin arbetsgivare. I vissa fall inträder skattskyldigheten redan när den anställde accepterar ett erbjudande om att erhålla en viss förmån och därigenom kan disponera över när och hur förmånen ska utnyttjas.<sup>31</sup>

Kontantprincipen ger vissa möjligheter för den skattskyldige att styra när skattskyldigheten ska inträda för en inkomst genom att före intjänandet komma överens med sin arbetsgivare om att betalning ska erläggas vid ett senare tillfälle, och att inkomsten följaktligen inte blir tillgänglig förrän betalning sker.<sup>32</sup> Detta förutsätter emellertid att parterna redan i anställningsavtalet kommit överens om att arbetsersättning ska utbetalas vid en senare tidpunkt än vad som är normalt. Om arbetet har utförts och den tidpunkt då arbetet skulle ha betalats redan har infallit, ska ersättningen anses

---

<sup>27</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2, s 119.

<sup>28</sup> Silfverberg, C., ”Några aspekter på kontantprincipens tillämpning på tjänsteinkomster”, *SN*, nr 10, 2007, s 595.

<sup>29</sup> Lodin, S-O. m.fl., *a.a.*, s 115.

<sup>30</sup> Prop. 1993/94:90, s 82.

<sup>31</sup> Lodin, S-O. m.fl., *a.a.*, s 115. Se även RÅ 2002 ref. 53, där den skattskyldige förmånsbeskattades för sin dispositionsrätt till ett fritidshus och inte på grundval av den tid då denne faktiskt hade utnyttjat huset.

<sup>32</sup> Lodin, S-O. m.fl., *a.a.*, s 136.

tillgänglig för lyftning och ett avtal om att skjuta upp utbetalningen saknar då betydelse för beskattningstidpunktens inträdande.<sup>33</sup>

### 3.1.3 Arbetsgivarens skyldighet att innehålla preliminär skatt

Frågan om arbetsgivarens skyldighet att innehålla preliminär skatt har i praxis aktualiserats vid bestämmandet av vad som utgör en skattekompensation.<sup>34</sup> Nedan redogörs därför övergripande för de svenska reglerna om skatteavdrag.

De grundläggande bestämmelserna om preliminär skatt finns i 4 kap. SBL. I 1 § anges att skatteavdrag för preliminär skatt ska göras under inkomståret, med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den skattskyldiges slutliga skatt vid taxeringen året efter inkomståret.

Enligt 5 kap. 1 § i SBL är den som utbetalar ersättning för arbete som ska tas upp som intäkt, som huvudregel, skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Enligt etablerad praxis omfattar denna bestämmelse svenska arbetsgivare samt utländska arbetsgivare som har fast driftställe i Sverige. Det finns emellertid inga uttryckliga regler i SBL om vad som gäller för utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Skatteverket kan dock, enligt 10 kap. 12 § i SBL, medge att utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet får redovisa arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än vad som gäller för arbetsgivare i allmänhet. I förarbetena till detta lagrum nämns att några motsvarande bestämmelser inte finns i fråga om skatteavdrag som ska göras enligt SBL, vilket beror på att denna typ av arbetsgivare inte är skyldiga att göra sådana avdrag.<sup>35</sup> Det är även Skatteverkets uppfattning att en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige inte ska göra skatteavdrag. Det sagda innebär att den som är anställd av en sådan utländsk arbetsgivare och som är obegränsat skattskyldig i Sverige, själv ska betala preliminär skatt löpande under inkomståret. Detta görs genom att den anställde debiteras särskild A-skatt, s.k. SA-skatt.<sup>36</sup>

Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras enligt allmänna skattetabeller för sådan ersättning som hänför sig till en bestämd tidsperiod och som betalas ut vid regelbundet återkommande tillfällen. De allmänna skattetabellerna grundar sig bl.a. på att inkomsten är oförändrad under inkomståret, att arbetstagaren endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen och att arbetstagaren vid taxeringen inte medges något annat avdrag än grundavdrag.<sup>37</sup> Enligt 8 kap. 11 § SBL får Skatteverket i enskilda fall besluta om att skatteavdrag ska beräknas enligt särskild beräkningsgrund. En förutsättning för ett sådant beslut är att överensstämmelsen mellan den

<sup>33</sup> Silfverberg, C., *a.a.*, s 597.

<sup>34</sup> Se nedan avsnitt 3.2.1 samt RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 80 1:90.

<sup>35</sup> Prop. 1996/97:100, del 1, s 568.

<sup>36</sup> SKV 404 utgåva 5, *Handledning för skattebetalning 2008*, s 144ff.

<sup>37</sup> 8 kap. 2-3 §§ SBL.

preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre.

## **3.2 Tidpunkt för redovisning av skattekompensation enligt praxis**

Frågan om beskattningstidpunkten för skattekompensationer har behandlats i praxis, dock i relativt begränsad omfattning. Beroende på vilken typ av skattekompensation som behandlats i de olika fallen är de indelade utifrån huruvida domstolen bedömt att det rört sig om ett nettolöneavtal (tax equalization) eller om en kostnadsersättning (tax protection eller excess tax reimbursement).

### **3.2.1 Redovisningstidpunkt vid nettolöneavtal**

#### **3.2.1.1 RÅ 1977 Aa 141**

I fallet hade den anställda erhållit en på förhand bestämd nettolön på vilken arbetsgivaren svarade för att inbetala skatt. Den anställdes bruttolön hade inte blivit beloppsmässigt bestämd. Arbetsgivaren var enligt lag skyldig att innehålla preliminär skatt men hade inte fullgjort denna skyldighet. Regeringsrätten fastställde att en nettolön ska räknas om till en bruttolön innan den tas upp som skattepliktig inkomst. Vidare klargjordes att vid förekomsten av ett nettolönekontrakt normalt måste antas att parterna avsett att arbetsgivaren ska inbetala preliminär skatt enligt gällande skattetabell eller enligt särskilt förordnande av lokal skattemyndighet. Bruttolönen bestäms i sådana fall till det lönebelopp som efter skatteavdrag ger den överenskomna nettolönen.

#### **3.2.1.2 RÅ 80 1:90**

Bakgrunden till detta mål var att en svensk hockeyförening hade kontrakterat fem kanadensiska ishockeyspelare för att spela i Sverige under tre till åtta månader. Föreningen hade åtagit sig att svara för spelarnas skatter på de ersättningar som de erhöll. Regeringsrätten konstaterade att föreningen varit skyldig att innehålla preliminär A-skatt, enligt skattetabell, samt att detta måste gälla även om arbetsgivarens åtagande formellt begränsats till att avse arbetstagarens slutliga skatt, då den preliminära skatten är avsedd att så nära som möjligt överensstämma med den slutliga skatten.

#### **3.2.1.3 RÅ 1987 ref. 61**

Detta mål rörde ett fall då arbetsgivaren saknade fast driftställe i Sverige och därmed inte var skyldig att innehålla preliminär skatt.

Frans K, en holländsk medborgare var anställd av det holländska bolaget SIPM. Under perioden januari 1979 till november 1981 var Frans K utsänd till Sverige för att arbeta för AB Svenska Shell. Under den aktuella perioden erhöll han kontant årslön samt bostads- och bilförmån från det holländska

bolaget. Enligt anställningsavtalet åtog sig SIPM att svara för den svenska inkomstskatt som påfördes Frans K på grund av inkomster hänförliga till hans arbete i Sverige. Utbetalning skedde på så sätt att SIPM tillhandahöll Frans K pengar för skattebetalning först när han erhållit slutskattebesked och därigenom kunde styrka sin skatteskuld. Någon preliminär skatt erlades inte. I sina självdeklarationer för de aktuella inkomståren redovisade Frans K erhållen kontantlön samt bostads- och bilförmåner. SIPM: s åtagande att svara för den svenska skatten nämndes inte. I en begäran av rättelse av 1982 års deklaration uppgav dock Frans K att SIPM under 1981, utöver kontant bruttolön om 198 559 kr, hade betalat 172 419 kr, vilket avsåg den kvarstående skatt som påförts Frans K på grund av 1980 års taxering. Vid taxeringen 1982 gjorde taxeringsnämnden ett tillägg till den deklarerade inkomsten med 823 441 kr avseende förmån av fri skatt.

I en ansökan 1982 yrkade taxeringsintendenten bl.a. att Frans K skulle eftertaxeras för inkomståren 1980-81 för värde av förmån av fri skatt. Som grund för sitt yrkande åberopade taxeringsintendenten att SIPM: s åtagande att svara för skatten hade inneburit att SIPM de facto gjort skatteavdrag. Det faktum att SIPM saknade fast driftställe i Sverige och att man därför eventuellt inte var skyldig att innehålla preliminär skatt saknade betydelse för denna bedömning. Erhållandet av en nettolön och förmånen att erhålla en inkomst fri från skatt skulle behandlas som en odelbar enhet (bruttoinkomst).

Frans K bestred bifall och yrkade att 1982 års taxering skulle bestämmas i enlighet med deklarationen. Han anförde bl.a. att inkomst av tjänst ska beskattas enligt kontantprincipen. I enlighet med denna princip hade medel till skatt blivit tillgängliga för lyftning först då Frans K genom debetsedel hade kunnat styrka behovet av ytterligare pengar.

Länsrätten lämnade ansökan om eftertaxering för taxeringsåren 1980-81 utan bifall med hänvisning till kontantprincipen. Man menade 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.

Kammarrätten biföll, till skillnad från länsrätten, yrkanden om eftertaxering för åren 1980-81 med motiveringen att en bruttolön, i enlighet med det svenska uppördssystemet, ska räknas fram oavsett om preliminär A- eller B-skatt kunnat eller bort innehållas. En bruttolön som är framräknad med utgångspunkt i erhållen nettolön och tillämpliga skattesatser för nu ifrågakvarande inkomstår ska anses ha förvärvats och varit till beloppet känd under respektive inkomstår.

Regeringsrätten fastslog att en nettolön inte kan läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst vid förekomsten av ett nettolönekontrakt. Istället är det den mot nettolönen svarande bruttolönen som ska ligga till grund för taxering. En förmån av fri skatt ska enligt Regeringsrätten, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma

beskattningsår som nettolönen och värdet av förmånen ska bestämmas med denna utgångspunkt. Vidare klargjorde Regeringsrätten att dessa förutsättningar måste anses gälla även i de fall då arbetsgivaren inte varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag. I likhet med kammarrätten biföll Regeringsrätten yrkanden om eftertaxering.

Regeringsrådet Hellner var av skiljaktig mening och anförde bl.a. att beskattning av inkomst av tjänst sker enligt kontantprincipen och att det därför endast är det eller de belopp eller förmåner som faktiskt kommit den skattskyldige tillgodo under inkomståret som ska tas upp till beskattning för inkomståret, oavsett hur anställningsavtalet reglerar senare tillkommande belopp. Han påpekade även att det, på motsvarande sätt, saknas regler om avräkning från ett inkomstårs inkomster, av då mottagna kontantbelopp, som den skattskyldige har förvärvat rätten till under tidigare inkomstår. I förevarande fall var utbetalningsordningen sådan att SIPM skulle tillhandahålla Frans K pengar för skattebetalning först då han genom slutskattebesked kunnat styrka sin skatteskuld och visat dess storlek. Ett till staten ännu inte inbetalt avdragsbelopp skulle inte kunna räknas som en del av Frans K:s bruttolön under året eftersom det inte kommit honom till godo såsom skattebetalning med motsvarande belopp.

## **3.2.2 Redovisningstidpunkt vid avtal om kostnadsersättning**

### **3.2.2.1 RÅ 1991 not. 53**

I fallet hade man avtalat om en särskild rörlig ersättning, i målet benämnd ”excess tax allowance”, som var avsedd att kompensera för ett belopp motsvarande 80 procent av de ökade skattekostnaderna i Sverige jämfört med beräknad inkomstskatt i Holland. Den anställde skulle erhålla den rörliga ersättningen som ett engångsbelopp, sedan kvitto eller slutskattesedel kunde uppvisas för arbetsgivaren.

Rättsnämnden bedömde att den anställde erhållit en förmån av delvis fri skatt och fann ingen anledning att behandla denna förmån annorlunda än en förmån av helt fri skatt. Förmånen skulle således tas upp till beskattning vid taxeringen för inkomståret.

Regeringsrätten fann att det, i motsats till vad som var fallet i RÅ 1987 ref. 61, inte var fråga om att tillförsäkra den anställde en viss i förväg bestämd nettolön efter fullt avdrag för svenska inkomstskatter. I förevarande fall syftade avtalet till att i viss mån gottgöra den anställde för den eventuella högre skatt på personliga inkomster som kunde uppstå till följd av dennes arbete i Sverige. Vidare konstaterades att den tilltänkta ersättningen skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för det inkomstår då ersättningen, enligt då gällande 41 § KL, varit tillgänglig för lyftning, dvs. året efter själva inkomståret.

### **3.2.2.2 RSV FB 1999:9:1**

I det av Skatterättsnämnden lämnade förhandsbeskedet den 23 juni 1999 förelåg liknande omständigheter som i RÅ 1991 not. 53. Den anställde var garanterad en skatteersättning för ökade skattekostnader i Sverige jämfört med beräknad inkomstskatt i hemlandet. Den garanterade ersättningen skulle dock, till skillnad från vad som var fallet i RÅ 1991 not. 53, beräknas som hela mellanskillnaden mellan den faktiska svenska skatten och en hypotetiskt beräknad hemlandsskatt på inkomsterna.

Skatterättsnämnden fastslog att skatteersättningen som utbetalats år 2000 avseende inkomstår 1999 inte till någon del skulle hänföras till 1999, mot bakgrund av att den eventuella ersättningen inte skulle komma att bli tillgänglig för lyftning förrän inkomståret efter.

## **3.3 Sammanfattande kommentar**

### **3.3.1 Definition av begreppet skattekompensation – förmån eller kontant ersättning?**

Utifrån gällande lagstiftning och praxis drar jag slutsatsen att en skattekompensation utgör en skattepliktig inkomst som ska redovisas i inkomstslaget tjänst. För att kunna avgöra vilka beskattningskonsekvenserna blir av att erhålla en viss typ av skattekompensation bör man som första steg utreda huruvida ersättningen ska klassificeras som en förmån eller som en kontant ersättning.

I RÅ 1987 ref. 61 gick domstolen på taxeringsintendentens linje, när man konstaterade att en nettoinkomst och en förmån av att erhålla inkomst fri från skatt ska behandlas som en odelbar enhet, dvs. en bruttoinkomst. Enligt Regeringsrätten ska således en skattekompensation som uppkommer vid nettolöneavtal klassificeras som en förmån.

I RÅ 1991 not. 53 fann Regeringsrätten att det inte var fråga om att tillförsäkra den anställde en viss i förväg bestämd nettolön. Den anställde hade istället ett bruttolöneavtal och erhöll själva skattekompensationen som ett engångsbelopp, vars storlek fastställdes i samband med taxeringen.

Av ovanstående fall tycks följa att ett nettolöneavtal som utgångspunkt ska behandlas som ett avtal om en löneförmån medan en kostnadsersättning vid bruttolöneavtal snarare ska ses som ett löfte om en framtida kompensation i kontanter.

I detta sammanhang bör nämnas att det går att argumentera för att skattekompensationer vid nettolöneavtal i grunden ska anses utgöra en kontant ersättning och att benämningen förmån av fri skatt således inte är korrekt.

Enligt Mato Saric, senior manager på Deloitte, innebär nettolöneavtalet i praktiken, precis som vid ett vanligt bruttolöneavtal, att den anställde erhåller en kontant lön. För en arbetsgivare med fast driftställe i Sverige sker lönehanteringen i huvudsak på samma sätt som vid ett vanligt bruttolöneavtal. Ersättningen betalas ut löpande och i samband med dessa kontanta utbetalningar innehåller arbetsgivaren preliminär skatt. Rent faktiskt utgör alltså skattekompensationen en kontant inbetalning av skatt som arbetsgivaren gör på den anställdes vägnar. Vad som skiljer ett nettolöneavtal från ett bruttolöneavtal är att vid ett bruttolöneavtal fastställs bruttolönenivån i avtalet och den anställde bär själv risken för hur stor den slutliga skatten blir, medan det vid nettolöneavtal istället är arbetsgivaren som bär risken för hur stor bruttolön som måste betalas för att tillförsäkra den anställde en viss nettolön. Nettolöneavtalet kan alltså sägas innebära att parterna indirekt avtalat om en kontant bruttolön vars storlek motsvaras av den i avtalet garanterade nettoersättningen samt de faktiska skattekostnader som belöper på denna ersättning.<sup>38</sup>

Även om det går att diskutera huruvida en skattekompensation vid nettolöneavtal ska klassificeras som en förmån eller som kontant lön, får det i praxis anses vara fastställt att ersättningen ska klassificeras som en förmån. Även Lindberg och Stenbeck konstaterar i sin artikel om nettolöneavtal att förmån av betald skatt är en skattepliktig förmån.<sup>39</sup>

Frågan är då hur man i praktiken avgör vilken typ av skattekompensation det rör sig om i det enskilda fallet? Av praxis tycks framgå att gränsdragningen mellan nettolöneavtal och kostnadsersättning är beroende av utformningen av anställningsavtalen i varje enskilt fall, samt på vilket sätt ersättningen redovisats i deklarationen. Även om indelningen i praxis av olika typer av skattekompensationer i huvudsak följer den som gjorts ovan i kapitel 2, saknas i de flesta mål detaljerade beskrivningar av hur de enskilda avtalen varit formulerade. Eftersom det finns flera olika sätt att formulera olika avtal på, uppstår ibland svårigheter att definiera vilken skattekompensationsmodell som åsyftats. Som Sundgren påpekar åskådliggörs detta problem i RÅ 1991 not. 53, där Rättsnämnden och Regeringsrätten gjorde olika bedömningar av vilken typ av skattekompensationsmodell som förelåg. Varje anställningsavtal bör därför underkastas en noggrann prövning för att fastställa den korrekta skatterättsliga innebörden.<sup>40</sup>

### 3.3.2 Beskattningstidpunktens inträdande

Nästa fråga att utreda blir när beskattningstidpunkten inträder för respektive kompensationsmodell.

---

<sup>38</sup> Intervju genomförd 2010-09-15.

<sup>39</sup> Lindberg, L. & Stenbeck, P., "Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?", *SN*, nr 12, 2009, s 790.

<sup>40</sup> Sundgren, P., *a.a.*, s 540f.

Av praxis följer att i de fall då den anställde garanterats en nettolön och arbetsgivaren fullt ut svarar för de svenska skatterna beskattas den mot nettolönen framräknade bruttolönen för samma inkomstår som nettolönen erhålls, s.k. current year gross-up.<sup>41</sup> RÅ 1987 ref. 61 visar att även om lön utbetalats av en utländsk arbetsgivare, som inte är skyldig att verkställa skatteavdrag, så ska den mot nettolönen svarande bruttolönen anses ha kommit arbetstagaren till del under beskattningsåret, oavsett att den rent faktiskt betalas in efter beskattningsårets utgång. Detta gäller alltså även om utbetalningsordningen varit sådan att pengarna för skattebetalning tillhandahållits den skattskyldige först i samband med taxeringen.<sup>42</sup> I detta hänseende kan tilläggas att Skatteverket, i sitt ställningstagande den 2 november 2006, har uttalat att källskattesystemet, oavsett överenskommelse, innebär att Skatteverkets fordran på skatt uppkommer i och med att en utbetalning av skattepliktig inkomst görs.<sup>43</sup>

I de fall då ett bruttolöneavtal föreligger och arbetstagaren själv svarar för skatterna men efter taxeringen kompenseras för de ökade skattekostnaderna i Sverige, inträder skattskyldigheten för denna ersättning först året efter det inkomstår som skattekompensationen avser, varvid den, enligt nuvarande 10 kap. 8 § IL, också ska anses disponibel. Det har således ansetts möjligt att genom avtal om kostnadsersättning senarelägga beskattningstidpunkten och på så sätt ”rulla över” inkomsten till nästföljande år, den s.k. rollover-metoden.<sup>44</sup> Metoden är eftersträvansvärd på så sätt att om arbetstagaren lämnat Sverige och bosatt sig utomlands vid utbetalningstillfället och därigenom blivit begränsat skattskyldig, kan skatten för kompensationen avseende sista året i Sverige, under vissa förutsättningar, reduceras till 25 procent enligt SINK.<sup>45</sup>

I RÅ 1991 not. 53 tillämpades den då gällande 41 § KL, enligt vilken inkomsten skulle redovisas för det år då den från den skattskyldiges synpunkt varit att anse som verkligt förvärvad och till sitt belopp känd. I domen ges ingen närmare förklaring till domstolens resonemang kring denna bestämmelse. Det anges enbart att ersättningen, enligt nämnda paragraf, ska tas upp till beskattning det inkomstår under vilket det lyfts eller har varit tillgängligt för lyftning. I sin kommentar till domen för Sundgren ett resonemang kring tolkningen av kontantprincipen i detta fall. Enligt honom torde det inte råda något tvivel om att ersättningen förvärvats under det aktuella inkomståret. Problemet rör, enligt Sundgren, frågan om när inkomsten från den skattskyldiges synpunkt blir till beloppet känd. I detta fall ansåg Regeringsrätten att beloppet kunde storleksbestämmas först vid det tillfälle då de slutliga beskattningseffekterna av den överenskomna ersättningen fastslagits genom den årliga taxeringen. Det bör tilläggas att

---

<sup>41</sup> Se t.ex. Spyker, D., ”Understanding the Tax Equalization and Tax Protection Processes” *The American Payroll Association’s 26th Annual Congress – May 13-17, 2008*, s 125-5.

<sup>42</sup> Se Hellners skiljaktiga mening i RÅ 1987 ref. 61.

<sup>43</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal”, dnr 131 644285 – 06/111, avsnitt 4.1.

<sup>44</sup> Spyker, D., *a.a.*, s 125-5.

<sup>45</sup> Se 3 - 7§§ SINK.



den anställda i målet hade rätt att uppbära den kontanta ersättningen först sedan han uppvisat kvitto eller skattsedel på slutlig skatt. Den faktiska utbetalningstidpunkten för kompensationen var i detta hänseende utan betydelse. Som Sundgren påpekar hade det med andra ord inte gått att skjuta upp beskattningen ytterligare genom att senarelägga den faktiska utbetalningstidpunkten.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Sundgren, P., *a.a.*, s 541.

# 4 Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal

## 4.1 Inledning

Att definiera vad en skattekompensation är och vid vilken tidpunkt den ska anses disponibel kan, som visats i föregående kapitel, vara komplicerat. När denna fråga väl är utredd återstår frågan om vilket värde som ska tas upp till beskattning. Vid avtal om kostnadsersättning görs en kontant utbetalning till den skattskyldige efter taxeringen och någon särskild värdering av skattekompensationen torde därför inte behövas. Svårigheterna med värdering av skattekompensationer uppstår främst vid förekomsten av nettolöneavtal. Att en nettolön ska räknas om till bruttolön innan den tas upp som en skattepliktig intäkt fastställdes i såväl RÅ 1977 Aa 141 som i RÅ 1987 ref. 61. Frågan är då hur denna omräkning från nettolön till bruttolön ska göras för att skattekompensationen ska värderas på rätt sätt?

Som ovan nämnts, ska en skattekompensation som utgår vid nettolöneavtal enligt praxis behandlas som en förmån, även om detta kan diskuteras. En generell bestämmelse som reglerar värdering av förmåner är marknadsvärdesprincipen i 61 kap. 2 § IL. Enligt denna princip ska inkomster i annat än pengar värderas till marknadsvärdet, om inte annat följer av övriga bestämmelser i samma kapitel. Några sådana särskilda anvisningar om hur värdet av en skattekompensation ska beräknas finns inte i kapitlet. I detta sammanhang kan man fråga sig om skattekompensationen verkligen kan ses som något annat än en ersättning i just pengar? Oavsett om det gäller att bedöma marknadsvärdet av att arbetsgivaren ansvarar för skatten eller hur stor skattekompensationen blir i kontanter måste det emellertid finnas en bruttolön att beräkna skatten på. Nettolönen måste således räknas om till en bruttolön. Några regler om hur denna omräkning ska gå till finns inte, eftersom begreppet nettolön inte existerar i svensk skatterätt.

I de fall då det finns en fastställd bruttolön reglerar 1 kap. 5 § i IL hur beräkningen av fysiska personers skatt på förvärvsinkomster ska göras. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten beräknas genom att summan av överskott i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag, varpå den taxerade förvärvsinkomsten bestäms. Därefter görs grundavdrag och sjöinkomstsvdrag. Det återstående beloppet är den beskattningsbara inkomsten, på vilken kommunal och eventuell statlig inkomstskatt beräknas enligt 65 kap. IL. I de fall då den skattskyldige är berättigad till skattereduktioner för allmän pensionsavgift och/eller arbetsinkomst (jobbskatteavdrag) avräknas dessa mot den beräknade skatten enligt 67 kap. IL.

Frågan är då hur motsvarande beräkning sker baklänges, dvs. från netto- till bruttolön? Eftersom skattekompensationen är en skattepliktig inkomst, är en viktig utgångspunkt att skatten inte kan beräknas som en procentsats av erhållen nettolön. Beräkningen måste istället ske genom en baklängesberäkning, en s.k. uppgrossning (av engelskans 'gross up', egen anm.).<sup>47</sup> Denna uppgrossning kan göras på olika sätt, med hjälp av olika beräkningsmetoder.

I brist på lagregler som ger närmare instruktioner om hur omräkningen från netto- till bruttolön ska gå till, får vägledning sökas i praxis. I RÅ 1977 Aa 141 uttalar Regeringsrätten att det vid en sådan uppgörelse, där den anställdes bruttolön inte på förhand blivit beloppsmässigt bestämd, det normalt måste antas att parterna avsett att arbetsgivaren ska inbetala preliminär skatt enligt vederbörlig skattetabell eller enligt särskilt förordnande av lokal skattemyndighet. Härefter uttalar Regeringsrätten att bruttolönen då bestäms till det lönebelopp som efter sådant skatteavdrag ger den överenskomna nettolönen. Detta uttalande skulle kunna tolkas som att nettolönen ska räknas upp med preliminär skatt. Det kan emellertid också tolkas som om beräkningen kan ske med beaktande av beslut om särskild beräkningsgrund.<sup>48</sup> Domen ger inte något svar på hur eventuella avdrag som den skattskyldige har rätt till vid taxeringen ska beaktas vid beräkningen. I RÅ 1987 ref. 61 använder Regeringsrätten istället formuleringen att det är den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därpå belöpande skatt ger nettolönen, som ska medräknas i taxeringen. Detta uttalande skulle kunna tolkas som att det är den slutligt fastställda skatten som ska läggas till nettolönen för att få fram den korrekta bruttolönen. Även detta fall kan emellertid tolkas som om beräkningen ska ske med utgångspunkt i preliminär skatt. Regeringsrätten redogör dock inte heller i detta fall för hur eventuella avdrag ska kunna beaktas vid omräkningen.

Företrädare för branschen, dvs. skatterådgivare, har under flera års tid hävdat att en bruttolön ska fastställas med utgångspunkt i den slutliga skatten med hänsyn tagen till eventuella avdrag, medan Skatteverket har stått fast vid att en bruttolön beräknas utifrån preliminär tabellskatt och utan hänsyn tagen till den slutliga skatten.<sup>49</sup> De som hade hoppats på att RÅ 2010 ref. 15 skulle innebära ett slutligt avgörande blev besvikna. Domen innehåller visserligen några förtydliganden kring behandlingen av nettolöner men, som vi ska se nedan, ger den inte någon utförlig beskrivning av hur beräkningen från nettolön till bruttolön ska gå till.

---

<sup>47</sup> Lindberg, L. & Stenbeck, P., "Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?", *SN*, nr 12, 2009, s 790.

<sup>48</sup> Se även RÅ 2010 ref 15 som behandlas nedan i avsnitt 4.2.3.1.

<sup>49</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., *a.a.*, s 274f.

## 4.2 Olika metoder för att beräkna bruttolön vid nettolöneavtal

### 4.2.1 Metod baserad på slutlig skatt

En beräkningsmetod baserad på slutlig skatt innebär att arbetsgivaren, vid uppgrossning av arbetstagarens nettolön ska ta hänsyn till avdrag under inkomst av tjänst, allmänna avdrag och grundavdrag som individen har rätt till vid inkomsttaxeringen, enligt följande samband:

$$\text{Bruttolön} - \text{Slutlig skatt} = \text{Nettolön}$$

En omräkning från nettolön till bruttolön enligt denna metod är tänkt att spegla vad som överenskommit i anställningsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare, dvs. att arbetsgivaren åtar sig att betala den slutliga skatten. En beräkning utan hänsyn avdrag leder, enligt de skatterådgivare som assisterar bolagen i dessa frågor, till att individen beskattas för ett högre belopp än vad denne egentligen har rätt till enligt anställningsavtalet.<sup>50</sup>

Formeln för att beräkna en bruttolön med utgångspunkt i slutlig skatt blir följande:

$$\text{Bruttolön} = \frac{\text{Nettolön} - (\text{Avdrag} \times \text{Skattesats})}{(1 - \text{Skattesats})}$$

I Bilaga A återfinns en tabell som ger en översikt över den grundläggande metodiken vid uppgrossning enligt metoden. Tabellen visar att för en individ som har en garanterad nettolön om 60, ger en uppgrossning baserad på slutlig skatt en bruttolön om 100, förutsatt att individen har rätt till fullt grundavdrag och allmänna avdrag.<sup>51</sup> En individ som är garanterad en bruttolön om 100 och som har rätt till samma avdrag vid taxeringen erhåller på motsvarande sätt en nettolön om 60.<sup>52</sup>

Utgångspunkten för den av branschen förespråkade beräkningsmetoden är att den slutliga skatten i största möjliga utsträckning ska överensstämja med storleken på skattekompensationen. Förutsatt att yrkade avdrag godtas av Skatteverket vid den slutliga taxeringen kommer det, enligt förespråkare för branschen, inte att uppkomma något överskott eller underskott av skatt. På så sätt kan man undvika den problematik kring återbetalning av skatt som kan uppstå vid den slutliga taxeringen.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., *a.a.*, s 274.

<sup>51</sup> Se kolumn 2, Bilaga A.

<sup>52</sup> Se kolumn 1, Bilaga A.

<sup>53</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., *a.a.*, s 278. Problematiken behandlas närmare i avsnitt 4.3.1.1. samt i analysen i avsnitt 5.2.2.1.

Ett annat argument för att uppgrossning ska ske med utgångspunkt i slutlig skatt är att den i deklARATIONEN redovisade bruttolönsstämmer överens med det underlag för arbetsgivaravgifter som rapporterats under inkomståret.<sup>54</sup>

#### **4.2.2 Skatteverkets metod enligt ställningstagande**

Enligt Skatteverket ska en bruttolön beräknas med preliminär tabellskatt och utan hänsyn till den slutliga skatten. Detta sker genom att man går in i rätt skattetabell och letar upp den bruttolön (inklusive eventuella förmåner) som, minskad med angivet skatteavdrag, ger den nettolön som avtalats. Bruttolönens storlek påverkas således av både grundavdrag och jobbskatteavdrag eftersom dessa är inbyggda i skattetabellerna. För den arbetstagare som tillhör svensk socialförsäkring påverkas även bruttolönen av skattereduktion för allmän pensionsavgift.

Skatteverket påpekar att arbetsgivaren är skyldig att varje månad fastställa i kronor vilken bruttolön den anställde haft för att kunna fullgöra sina skyldigheter att innehålla preliminär skatt samt att betala in arbetsgivaravgifter. Dessa regler gäller även om parterna avtalat om att arbetsgivaren ska stå för den slutliga skatten. Det har ingen betydelse för denna bedömning om arbetstagaren har en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Bruttolönens storlek ska bestämmas utifrån en skyldighet att betala preliminär skatt med korrekt belopp.<sup>55</sup>

I sitt ställningstagande behandlar Skatteverket även frågan om huruvida eventuella avdrag som den anställde är berättigad till vid taxeringen, såsom avdrag för ökade levnadskostnader eller allmänna avdrag, ska påverka bruttolönens storlek. Skatteverket menar att personer med nettolöneavtal är berättigade till samma avdrag som alla andra och att sådana avdrag inte ska påverka uppgrossningen av nettolönen. Motiveringen är att den anställde och arbetsgivaren visserligen kan avtala om löns storlek men att det inte går att avtala om vilka avdrag den anställde senare kommer att medges vid taxeringen. Skatteverket inställning är att bruttolönens storlek inte varierar beroende på om den anställde kan styrka sitt avdrag eller inte, eller att bruttolönens storlek ska bli annorlunda för en person som har vissa kostnader jämfört med en annan person som inte haft några avdragsgilla kostnader.<sup>56</sup>

Tabellen i Bilaga A beskriver den grundläggande beräkningsmetodiken för en individ som är garanterad en nettolön om 60 och som vid taxeringen är berättigad till grundavdrag samt allmänna avdrag. Vid en tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetod beaktas grundavdrag men inte allmänna avdrag. Bruttolönen som rapporteras i deklARATIONEN uppgår till 110 och den

---

<sup>54</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., *a.a.*, s 279. Se även 9 kap SBL samt SAL.

<sup>55</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.

<sup>56</sup> *Ibid.*, avsnitt 4.1.

slutliga skatten till 45. Arbetsgivarens totala lönekostnad, exklusive arbetsgivaravgifter, blir 105. Jämfört med motsvarande situation för en individ med bruttolöneavtal blir således den totala lönekostnaden 5 enheter högre.<sup>57</sup>

Vid internationella utsändningar är det vanligt att expatriaten, utöver kontant nettolön, erhåller skattepliktiga förmåner av olika slag, t.ex. förmån av fri kost eller fri bil. I sitt ställningstagande framhåller Skatteverket att ett nettolöneavtal visserligen inte påverkar värdet av en sådan erhållen förmån men att storleken på den kontanta bruttolönen påverkas av förmånen, eftersom arbetsgivaren ska svara för den extra skatt som denna medför. Rent praktiskt ska därför nettolönen och förmånsvärdet läggas ihop varefter storleken av den totala inkomsten beräknas.<sup>58</sup> Skatteverket har i ett senare ställningstagande av den 29 maj 2008 redovisat sin uppfattning om vad som ska gälla i fall då den anställde har avtalat med sin arbetsgivare om att enbart erhålla en viss skattepliktig förmån samt att arbetsgivaren ska stå för skattebetalningen. Skatteverket anser att i sådana fall har det i själva verket inte bara avtalats om en förmån utan även om en kontant lön motsvarande den skatt som belöper på den sammanlagda bruttoinkomsten, dvs. förmånen. Skatteavdrag ska således göras med motsvarande belopp. Bestämmelsen i 5 kap. 2 § SBL, av vilken följer att något skatteavdrag inte ska göras i de fall då någon kontant ersättning inte utbetalas, kan enligt Skatteverket inte tillämpas på en sådan situation.<sup>59</sup>

### 4.2.3 Regeringsrättens avgörande

Den 23 februari 2010 avgjorde Regeringsrätten ett mål som ställde frågan om hur en bruttolön vid nettolöneavtal ska beräknas på sin spets.

#### 4.2.3.1 RÅ 2010 ref. 15

Den skattskyldige, E. Bakker, var utsänd från Nederländerna för att arbeta på ett tillfälligt uppdrag i Sverige. Hans arbetsgivare var utländsk och saknade fast driftställe i Sverige. E. Bakker och arbetsgivaren hade kommit överens om en garanterad nettolön efter avdrag för skatter på tjänsteinkomsten. Eftersom E. Bakker omfattades av socialförsäkringen i hemlandet hade han rätt att göra avdrag för utländska obligatoriska socialförsäkringsavgifter. Målet rörde ett överklagande av Skatteverkets omprövningsbeslut vid taxeringen och huvudfrågan var hur E. Bakkers bruttolön skulle beräknas.

I omprövningsbeslutet betonade Skatteverket att vid beräkning från netto- till bruttolön gäller samma regler för svensk som för utländsk arbetsgivare i fråga om preliminärskatteavdrag och taxering. Det skulle, enligt Skatteverket, strida mot begreppet bruttolön att låta avdrag påverka bruttolönens storlek eftersom det i ordet brutto ligger att det inte är påverkat

<sup>57</sup> Se kolumn 1 och 3, Bilaga A.

<sup>58</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.7.

<sup>59</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal - följdfrågor”, dnr 131 155922-08/111, avsnitt 4.2.

av några avdrag. Man tillade att arbetsgivare och arbetstagare kan sluta avtal om en viss kontant lön och diverse förmåner. I ett sådant fall går förmånsvärdet att fastställa under inkomståret och är inte beroende av den anställdes dispositioner. I de fall då arbetsgivare och arbetstagare har slutit avtal om förmån av fri skatt kan arbetstagaren inte avstå från förmånen och arbetsgivaren kan inte heller vägra att tillhandahålla den.

E. Bakker yrkade att Skatteverkets omprövningsbeslut skulle undanröjas och anförde bl.a. att den slutliga skatten, efter grundavdrag och avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter, skulle ligga till grund för beräkningen av skatteförmånen, eftersom bruttolönen består av nettolön, eventuella förmåner och därpå belöpande skatt.

Länsrätten konstaterade att Skatteverket beräknat bruttolönen utifrån den kontanta nettolönen jämte erhållna förmåner samt utan hänsyn till avdrag och att det saknades skäl att beräkna bruttolönen efter andra principer än Skatteverket gjort. Överklagandet avslogs därmed.

I sitt överklagande till kammarrätten anförde E. Bakker att nettolöneavtalet indirekt inneburit att han avtalat om en bruttoersättning med sin arbetsgivare och att denna bruttoersättning bestått av nettoersättningen samt slutlig skatt. Vidare anfördes att eftersom arbetsgivaren inte varit skyldig att göra skatteavdrag, skulle skatten betalas in först när den slutliga skatten fastställts. Vid denna tidpunkt skulle såväl Skatteverket som han själv känna till alla relevanta omständigheter för att kunna fastställa den slutliga skatten. E. Bakker tillade att Skatteverkets synsätt medför att den skattskyldige beskattas för ersättning som aldrig utbetalas av arbetsgivaren och aldrig kommer den skattskyldige till del.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. att ett nettolöneavtal efter kostnadsavdrag inte kan anses skatterättsligt giltigt, även om det råder frihet att avtala om en nettolön. Skatteverket tillade att ett eventuellt jämningsbeslut inte påverkar bruttolönen utan endast penningflödet.

Kammarrätten konstaterade att Skatteverkets beräkningsmetod innebär att värdet av den erhållna förmånen av fri skatt i viss mån bestäms schablonmässigt och att detta skulle tala för en beräkningsmetod som tar hänsyn till den faktiska skatten. Kammarrätten tillade dock att en beräkningsmetod grundad på slutlig skatt skulle innebära att arbetsgivaren inte kan ange den anställdes inkomst om kontrolluppgift ska lämnas samt att motsvarande problem uppkommer vid betalning av arbetsgivaravgifter. Bruttolönen kan med denna metod dessutom inte fastställas förrän vid taxeringsbeslutet. Sammantaget ansåg därför kammarrätten att en beräkning enligt principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön bör godtas. Överklagandet avslogs i denna del.

Kammarrättsrådet Harmsen Hogendoorn var av skiljaktig mening och ansåg att E. Bakkers bruttolön skulle beräknas så att skatteförmånen

beloppsmässigt kom att överensstämma med den slutliga skatten på tjänsteinkomsten, med motiveringen att grunden för beräkning av den slutliga skatten utgörs av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst. Vidare ansåg Harmsen Hogendoorn att reglerna om ändrad beräkning av skatteavdrag i 8 kap. SBL inte var direkt tillämpliga i förevarande fall och att de heller inte utgjorde någon grund för beräkning av den slutliga skatten. Domen överklagades till Regeringsrätten.

I sitt överklagande till Regeringsrätten anförde E. Bakker att eftersom den grundläggande principen vid inkomsttaxeringen är att beskattning ska ske endast av inkomster som den skattskyldige faktiskt har erhållit under året, bör beskattningen ge samma effekter som för övriga skattskyldiga. Bruttolönen bör därför beräknas som nettoersättning plus slutlig skatt. I annat fall skulle E. Bakker beskattas för mer än vad han fått i ersättning från sin arbetsgivare och för belopp som han enligt sitt anställningsavtal inte haft rätt till. Till stöd för att uppräkningsprincipen kan ske med beaktande av beslut om särskild beräkningsgrund hänvisade E. Bakker till RÅ 1977 Aa 141.

Skatteverket bestred bifall och hävdade bl.a. att RÅ 1977 Aa 141 ger uttryck för att bruttolönens storlek ska bestämmas vid det tillfälle då nettolönen betalas ut och att nämnda rättsfall inte motsäger att beräkningen sker med utgångspunkt i preliminärskatttabeller, även när arbetsgivaren, som här, inte varit skyldig att innehålla skatt. Vidare anfördes att det skulle vara märkligt om bruttolönen bestämdes med hjälp av den slutliga skatten eftersom lönen då skulle komma att minskas med eventuella avdrag.

Regeringsrätten konstaterade, med hänvisning till RÅ 1987 ref. 61, att nettolöneavtalet inneburit att den anställda haft en förmån av fri skatt. Vidare fastställde Regeringsrätten att hänsyn varken skulle tas till grundavdrag eller allmänna avdrag vid beräkningen av bruttolönen med motiveringen att sådana avdrag enligt 1 kap. 5 § IL ska göras från överskott i inkomstlaget tjänst. Dessa avdrag ska alltså inte påverka intäkterna där. Regeringsrätten uttalade vidare att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. i det aktuella fallet vid den tidpunkt då den nettolön till vilken förmånen av fri skatt hänförelse sig, kommit den skattskyldige till del. Slutligen konstaterades att det inte framkommit att Skatteverket i förevarande fall beräknat bruttolönen till ett för högt belopp, varvid överklagandet avsågs.

I ett tillägg till domen uttalade regeringsrådet Sandström att det sätt på vilket E. Bakker anförde att hans bruttolön ska beräknas, leder till att de aktuella avdragen beaktas två gånger. Förutom att det allmänna avdraget och grundavdraget får genomslag redan vid beräkningen av bruttolönen, kan avdragen även utnyttjas på vanligt sätt just som allmänt avdrag och grundavdrag, vilket ger en total minskning av skatten på den beskattningsbara förvärvsinkomsten (dvs. skattekompensationen) som kan uttryckas som  $sA/(1-s)$  där  $s$  är skattesatsen och  $A$  är summa avdrag. Detta kan vid en skattesats som är högre än 0,5, enligt Sandström, ge ett



sammantaget resultat där skatteminskningen blir större än själva avdragsbeloppet.

#### 4.2.3.2 Kommentar till domen

Regeringsrättens dom ger, som synes, inte någon mer detaljerad vägledning i frågan om hur själva uppgrossningen ska ske. Istället konstaterar Regeringsrätten att det i målet inte framkommit att den bruttolön som Skatteverket beräknat skulle ha uppgått till ett för högt belopp. Jag anser att det av Regeringsrättens dom framgår att hänsyn varken ska tas till grundavdrag eller allmänna avdrag vid beräkningen, vilket delvis talar emot Skatteverkets beräkningsmetod, som ju tar hänsyn till grundavdrag i skattetabellerna.

Skatteverket har inte lämnat något ställningstagande med anledning av Regeringsrättens dom. I sin kommentar till domen gör Skatteverket emellertid bedömningen att deras metod även fortsättningsvis kan användas vid beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal.<sup>60</sup>

Av domen framkommer inte uttryckligen huruvida övriga kostnadsavdrag som den skattskyldige har rätt till vid taxeringen, såsom avdrag för ökade levnadskostnader, ska kunna beaktas vid omräkningen till bruttolön. Domen ger inte heller något direkt svar på om skattereduktioner, såsom jobbskatteavdrag och eventuell skattereduktion för allmän pensionsavgift, ska beaktas.

Av ovan nämnda skäl är det svårt att ställa upp någon exakt formel för hur Regeringsrätten menar att uppgrossningen ska gå till. Den formel som Sandström beskriver kan dock vara vägledande, dvs. att storleken på skattekompensationen minskar med  $sA/(1-s)$  där  $s$  är skattesatsen och  $A$  är summa avdrag. Formeln kan ställas upp enligt nedan:

*Avdragets totala effekt på skattekompensationens storlek*

$$= \frac{\text{Skattesats} \times \text{Avdrag}}{(1 - \text{Skattesats})}$$

Tabellen i Bilaga A visar situationen för en person som vid taxeringen har rätt till allmänna avdrag samt grundavdrag.<sup>61</sup> Om personen är garanterad en bruttolön om 100 blir nettolönen efter skatt 60. Om personen enligt avtal är garanterad en nettolön om 60 blir dennes bruttolön istället 120 eftersom varken grundavdrag eller allmänna avdrag om totalt 20 beaktas vid omräkningen till bruttolön.

<sup>60</sup> SKV Rättsfallsreferat 2010-02-23, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal”.

<sup>61</sup> Se kolumn 1 och 4, Bilaga A. I detta exempel beaktas inte jobbskatteavdrag då skatten antas vara 50 procent oavsett inkomststorlek.

Om vi applicerar Sandströms formel på räkneexemplet i Bilaga A får vi följande resultat.

$$\frac{0,5 \times 20}{(1-0,5)} = 20$$

Enligt detta samband ska alltså en person med nettolönekontrakt, enligt Regeringsrätten, anses åtnjuta 20 högre bruttolön än en person med bruttolön som har motsvarande nettobehållning.

Regeringsrätten klassificerar, liksom i RÅ 1987 ref. 61 den erhållna skattekompensationen som en förmån av fri skatt. Att värderingen ska ske med utgångspunkt i förhållandena då nettolönen kommer den skattskyldige till del, är en intressant aspekt som jag ska återkomma till i kapitel 5, som även innehåller en mer djupgående analys av fallet.

### 4.3 En jämförelse av de olika beräkningsmetoderna

Min avsikt med detta delkapitel är att, med hjälp av olika räkneexempel, redogöra för de skillnader i beskattning som en tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetod, respektive en metod baserad på slutlig skatt innebär. Samtliga räkneexempel återfinns i Bilaga B. Vad gäller RÅ 2010 ref. 15 har jag i räkneexemplen valt att presentera tre möjliga sätt att tolka domen på, vilka skulle kunna utgöra grund för tre olika beräkningsmetoder. Den första beräkningsmetoden innebär att domen tolkas på ett så positivt sätt som möjligt för den skattskyldige, på så sätt att såväl jobbskatteavdrag som eventuella kostnadsavdrag beaktas (tolkning 1). Den andra beräkningsmetoden innebär en snävare tolkning, på så sätt att jobbskatteavdrag beaktats vid uppgrossning, men inte eventuella kostnadsavdrag (tolkning 2). Den tredje beräkningsmetoden innebär att vare sig jobbskatteavdrag eller kostnadsavdrag beaktas vid uppgrossningen (tolkning 3). Kapitel 5 innehåller en närmare analys av RÅ 2010 ref. 15 och olika tolkningsmöjligheter av domen.

Nedanstående tabell ger en överblick över vilka avdrag som beaktats vid tillämpning av de olika metoderna.

Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR – tolkning 1	RR – tolkning 2	RR – tolkning 3
Kostnadsavdrag	Grundavdrag	Kostnadsavdrag	Jobbskatteavdrag	Inga avdrag
Allmänna avdrag	Jobbskatteavdrag	Jobbskatteavdrag		
Grundavdrag				
Jobbskatteavdrag				

### 4.3.1 Nettolöneavtal – ingen rätt till avdrag

Exempel 1 visar beskattningskonsekvenserna för en anställd som har bruttolöneavtal. Nettolönen bestäms i dessa fall när den slutliga skatten är fastställd och skatten blir densamma i alla situationer.

I exempel 2 återspeglas de skillnader i beskattning som de olika beräkningsmetoderna medför för en anställd som har nettolöneavtal. När nettolönen räknas om enligt Skatteverkets metod, respektive de olika metoderna baserade på RÅ 2010 ref. 15, blir arbetsgivarens kostnader för skattekompensationen högre jämfört med om den anställde hade haft ett bruttolöneavtal. De totala lönekostnaderna, inklusive arbetsgivaravgifter, blir följaktligen också högre vid uppgrossning enligt såväl Skatteverkets metod som enligt Regeringsrättens olika tänkbara metoder, jämfört med en uppgrossning baserad på slutlig skatt. De skillnader i beskattning som uppkommer vid tillämpning av de olika metoderna är dock inte särskilt stora.

#### 4.3.1.1 Överskott på skattekontot och återbetalning av överskjutande skatt

Skillnaderna mellan beräknad skattekompensation och slutlig skatt i exempel 2 leder till att den anställde erhåller en skatteåterbäring i samband med den slutliga taxeringen. Enligt 18 kap. 1 § SBL kan en utbetalning av överskjutande skatt enbart ske till den skattskyldige själv. Om expatriaten är garanterad en nettolön föreskrivs vanligtvis i avtalet att en sådan skatteåterbäring ska återbetalas till arbetsgivaren.

I sitt ställningstagande den 2 november 2006 redovisar Skatteverket sin syn på hur ett överskott på den anställdes skattekonto ska behandlas. En utbetalning av överskjutande skatt på skattekontot medför, enligt Skatteverket, inga skattekonsekvenser för den anställde. Även om utbetalningen på skattekontot enligt nettolöneavtalet är att betrakta som felaktigt utbetald lön, medför en återbetalning från den anställde till arbetsgivaren inte någon rätt till nedsättning av bruttolönen.<sup>62</sup>

För att den preliminära och slutliga skatten ska stämma överens bör den anställde, enligt Skatteverket, ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget enligt 8 kap. 11 § SBL. Vid en sådan beräkning beaktas exempelvis avdrag för ökade levnadskostnader, vilket resulterar i att arbetsgivaren kommer att betala en lägre preliminär skatt. Man poängterar dock att beräkningen av själva bruttolönen inte påverkas av att det finns ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag.<sup>63</sup> Ålenius och Palmquist har kommenterat detta uttalande och hävdar att en sådan lösning visserligen leder till att arbetsgivaren inte erlägger preliminär skatt på hela bruttoinkomsten, vilket gör att man undviker problematiken kring återbetalning av skatt. De tillägger dock att eftersom bruttolönens storlek

<sup>62</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.10.

<sup>63</sup> Ibid., avsnitt 4.6.

inte påverkas av den ändrade beräkningen för skatteavdrag resulterar förfarandet till att en för hög bruttolönsredovisas.<sup>64</sup>

Frågan om huruvida en återbetalning av överskjutande skatt från arbetstagare till arbetsgivare ska påverka bruttolönen var föremål för prövning i RÅ 2009 not. 97, som gällde ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked den 30 juni 2008. Enligt Skatterättsnämnden skulle återbetalning av överskjutande skatt till arbetsgivaren vid nettolöneavtal behandlas som återbetalning av lön för det år då lönen intjänades. Den skattepliktiga bruttolönen för det aktuella inkomståret skulle således, till skillnad från vad Skatteverket uttalat i sitt förhandsbesked, minska med ett belopp motsvarande återbetalningen. Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens besked och avvisade förhandsbeskedet, sedan man anfört att det var oklart vad överenskommelsen mellan arbetsgivare och arbetstagare egentligen inneburit och att det därför saknades förutsättningar att meddela förhandsbeskedet. Då frågan inte heller prövades i RÅ 2010 ref. 15 råder det fortfarande osäkerhet om hur en sådan återbetalning ska redovisas.

## **4.3.2 Nettolöneavtal med rätt till avdrag**

### **4.3.2.1 Allmänna avdrag**

Exempel 3 visar skattekonsekvenserna av de olika beräkningsmetoderna då den anställde omfattas av en annan EU-medlemsstats socialförsäkring och därför har rätt till allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter enligt 62 kap. 6 § IL, precis som var fallet i RÅ 2010 ref. 15. Räkneexemplet visar att en tillämpning av de olika beräkningsmetoderna ger väsentliga skillnader i beskattning. Samtliga tolkningar av Regeringsrättens dom leder till stora kostnader för arbetsgivaren, jämfört med en beräkning enligt slutlig skatt. Även skillnaderna mellan beräknad skattekompensation och slutlig skatt är stora både vid tillämpning av Skatteverkets metod och vid tillämpning av metoder baserade på Regeringsrättens dom.

### **4.3.2.2 Allmänna avdrag samt avdrag för ökade levnadskostnader**

Exempel 4 visar skattekonsekvenserna då den skattskyldige är berättigad till såväl allmänna avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter som avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete. I ett sådant fall ger det första tolkningsalternativet av Regeringsrättens dom en fördelaktig situation för den skattskyldige jämfört med Skatteverkets metod. Skillnaderna mellan beräknad skattekompensation och slutlig skatt är dock stora även i detta exempel, både vid tillämpning av Skatteverkets metod och vid tillämpning av metoder baserade på Regeringsrättens dom.

---

<sup>64</sup> Ålenius, K. & Palmquist, K., *a.a.*, s 278.

### 4.3.3 Nettolöneavtal vid flera arbetsgivare

I exempel 5 erhåller den anställde sin ersättning från två olika arbetsgivare, vilket får betydande konsekvenser vid en tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetod. Beskattningen blir i detta fall betydligt lägre än vid beräkning med beaktande av slutlig skatt eftersom skattetabellen utgår från att arbetstagaren endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen och att ersättning inte erhålls från flera olika arbetsgivare.<sup>65</sup>

#### 4.3.3.1 Underskott på skattekontot

Exempel 5 visar att en tillämpning av Skatteverkets metod resulterar i ett underskott på skattekontot, eftersom den beräknade skattekomensationen understiger den slutliga skatten. Ett sådant underskott på skattekontot som uppkommit till följd av att den slutliga skatten blivit högre än väntat är, enligt Skatteverket, en privat levnadskostnad som den anställde har. Om arbetsgivaren betalar underskottet till den skattskyldiges skattekonto eller ersätter arbetstagaren med motsvarande belopp, ska detta därför ses som en skattepliktig ersättning. Det sagda gäller emellertid inte i de fall då underskott uppkommit till följd av att den anställde fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag och vid taxeringen inte medges de avdrag som beslutet grundar sig på. Om arbetsgivaren betalar detta underskott uppkommer inga särskilda skattekonsekvenser eftersom själva bruttolönen är beräknad utan hänsyn tagen till avdrag. En inbetalning av underskottet innebär att bruttolön och skatteavdrag blir desamma som om det felaktiga beslutet om ändrad beräkning inte hade fattats.<sup>66</sup>

I exemplet antas att ersättningen för underskottet beskattas med marginalskatt. Om individen t.ex. är begränsat skattskyldig i Sverige vid det tillfälle då den särskilda ersättningen betalas ut till arbetstagaren, beskattas den endast med 25 procent, enligt SINK. I sådana fall blir arbetsgivarens totala kostnad lägre.

### 4.3.4 Nettolöneavtal vid vistelse under del av år

Exempel 6 illustrerar skattesituationen för en individ som endast vistas i Sverige under en del av ett inkomstår, i detta fall sex månader. Tabellen visar att en tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetod ger en betydligt högre bruttolön än övriga metoder, eftersom skattetabellerna inte tar hänsyn till att individen endast vistas i Sverige under en del av året. Skattetabellerna utgår från att inkomsten är oförändrad under inkomståret.

I sitt ställningstagande den 29 maj 2008 påpekar Skatteverket att den skattskyldige i ett fall som detta bör ansöka om ändrad beräkning av skatteavdrag för att få preliminär skatt och slutlig skatt att bättre stämma

<sup>65</sup> Se avsnitt 3.1.3. samt 8 kap 3 § 2 p SBL.

<sup>66</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.11.

överens.<sup>67</sup> Inte heller i detta fall påverkas emellertid själva beräkningen av bruttolönen av ett sådant beslut.

### **4.3.5 Sammanfattande kommentar**

Vid en genomgång av de olika räkneexemplen kan man konstatera att en tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetoder och de olika metoder som baseras på Regeringsrättens dom i de flesta fall leder till att arbetsgivarens skattekostnader ökar, jämfört med en uppgrossning baserad på slutlig skatt. Om arbetstagaren får sin ersättning utbetald från olika arbetsgivare, som i exempel 5, medför dock Skatteverkets metod lägre kostnader.

I de flesta av de situationer som beskrivits ovan kommer en uppgrossning utan hänsyn tagen till avdrag att leda till ett överskott av skatt vid taxeringen. Även om det är möjligt att ansöka om ändrad beräkning av skatteavdrag, ska ett sådant beslut alltså inte påverka själva uppgrossningen.

Det är min uppfattning att en beräkningsmetod enligt slutlig skatt inte är förenlig med RÅ 2010 ref. 15, oavsett hur man väljer att tolka denna dom. Av detta skäl kan en sådan beräkningsmetod enligt slutlig skatt inte längre tillämpas.

---

<sup>67</sup>Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, avsnitt 4.3.

# 5 Analys

## 5.1 Uppkomst och redovisning av skattekompensationer

Låt oss först analysera vad det var som gjorde att skattekompensationen i RÅ 1987 ref. 61 ansågs vara disponibel redan under inkomståret. Ansåg domstolen att skattekompensationen var till sitt belopp känd redan vid intjänandetillfället? Eller är domstolens bedömning, i motsats till vad som var fallet i RÅ 1991 not. 53, att se som ett avsteg från kontantprincipen?

Regeringsrätten uttalar i 1987 års fall att, vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten, avdrag inte får göras för svenska allmänna skatter och att en inkomst således alltid ska tas upp till ett bruttobelopp, dvs. inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. Arbetstagare och anställd kan inte göra avsteg från denna grundregel genom att avtala om en nettolön. Det sagda kan, enligt min mening, tas till intäkt för att en bruttolön alltid ska anses förvärvat i samband med att motsvarande nettolön utbetalas. Även Skatteverkets uttalande om att en skattefordran uppkommer i och med att en utbetalning av skattepliktig inkomst görs, ger stöd för denna uppfattning.<sup>68</sup> Av ovanstående resonemang följer att när den slutliga skatten fastställs vid taxeringen, dvs. året efter inkomståret, anses skattekompensationen i praktiken redan som disponibel för arbetstagaren. I de fall då någon preliminär skatt inte har innehållits under inkomståret ska skattekompensationen ändå hänföras till och beskattas för intjänandeåret.

Ett grundläggande motiv för kontantprincipen är, som nämnts, att den för flertalet inkomsttagare bäst stämmer överens med skatteförmågeprincipen.<sup>69</sup> När det gäller att avgöra vid vilken tidpunkt den skattekompensation som erhålls vid nettolöneavtal ska beskattas, torde skatteförmågeprincipen inte ha samma betydelse. Den anställde erhåller ju en viss nettolön och slipper därmed oroa sig för inbetalning av skatt.

En intressant aspekt vid en jämförelse mellan 1987 års fall och 1991 års fall är att utbetalningsordningarna i de båda fallen var mycket lika varandra. I 1987 års fall var utbetalningsordningen sådan att arbetsgivaren skulle tillhandahålla pengar till den anställde för skattebetalning först då han, genom slutskattebesked, kunde styrka sin skatteskuld. I 1991 års fall skulle den anställde erhålla den rörliga ersättningen som ett engångsbelopp genom att visa upp slutskattsedeln för arbetsgivaren.<sup>70</sup> Trots detta så har bedömningarna om när själva storleken på skattekompensationen varit känd,

---

<sup>68</sup> Se ovan avsnitt 3.3.2 samt Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02.

<sup>69</sup> Se ovan avsnitt 3.1.2 samt Silfverberg, C., *a.a.*, s 595.

<sup>70</sup> Se RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 1991 not. 53 samt ovan avsnitt 3.2.1.3 och 3.2.2.1.

lett till helt olika slutsatser, vilket alltså tycks bero på att en ersättning alltid måste redovisas till sitt bruttobelopp.

En annan intressant fråga är om och, i så fall, på vilket sätt det går att påverka beskattningstidpunkten för en skattekompensation? Att man inte kan avtala om storleken på en skatt är en självklarhet och en viktig förutsättning för att vårt skattesystem överhuvudtaget ska fungera. Som framgår av 1987 års fall kan man genom nettolöneavtal inte heller flytta fram beskattningstidpunkten bara genom att underlåta att göra skatteavdrag. Däremot kan arbetsgivare och arbetstagare i vissa fall genom avtal, enligt vad som uttalats om kontantprincipen i avsnitt 3.1.2, flytta fram beskattningstidpunkten om parterna före intjänandet kommit överens om att betalning av en bruttoersättning ska ske vid ett senare tillfälle. Man skulle kunna säga att så skedde i 1991 års fall eftersom lönen som hänförde sig till skattekompensationen egentligen tjänades in under 1989 och inte inkomstår 1990, under vilket taxeringen skedde och skattekompensationens storlek slutligen blev fastställd. Denna uppdelning torde alltså inte vara möjlig att göra vid nettolöneavtal eftersom själva redovisningen av lönen, enligt praxis, ska vara bruttoersättning.

## 5.2 Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal

### 5.2.1 Tolkning av RÅ 2010 ref. 15

Jag har i räkneexemplen presenterat olika tolkningsmöjligheter av RÅ 2010 ref. 15 för att jämföra beskattningskonsekvenserna av de olika metoderna. Frågan är om det går att dra några slutsatser av hur domen ska tolkas? Regeringsrätten uttalar att allmänna avdrag och grundavdrag, enligt 1 kap. 5 § IL, ska göras från *överskott* i inkomstlaget tjänst och att de därför inte ska påverka intäkterna där. Eftersom utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, såsom t.ex. avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, enligt 12 kap. 1 § IL ska dras av direkt i inkomstlaget tjänst bör de följaktligen påverka intäkterna där. Detta ger visst stöd för att kostnadsavdrag borde kunna beaktas vid uppgrossningen. Allmänna avdrag, däremot, avser inte utgifter för inkomsternas förvärvande och går därför inte att hänföra till något särskilt inkomstslag. Sådana avdrag får därför göras från summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.<sup>71</sup> Vidare uttalar Regeringsrätten att förmånen av fri skatt ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret. Enligt 10 kap. 13 § IL ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på annat sätt har kostnaderna, vilket också ger stöd för att kostnadsavdrag skulle kunna beaktas vid uppgrossningen.

Vad gäller frågan om jobbskatteavdrag ska beaktas vid uppgrossningen bör det poängteras att det rör sig om en skattereduktion och inte något avdrag i

---

<sup>71</sup> Lodin, S-O. m.fl., *a.a.*, s 58.



ordets bemärkelse.<sup>72</sup> Regeringsrätten uttalande gäller avdrag, vilket skulle kunna tas till intäkt för att skattereduktioner, såsom jobbskatteavdrag, ska beaktas vid omräkningen.

Eftersom vare sig frågan om kostnadsavdrag eller skattereduktioner var föremål för prövning i målet så anser jag det inte vara fastställt i vilken utsträckning sådana avdrag och reduktioner ska beaktas.

Sandström påpekar i sitt tillägg till RÅ 2010 ref. 15 att hans formel, vilken presenterats ovan<sup>73</sup>, innebär att om skattesatsen är högre än 50 procent kan resultatet av att den skattskyldige tillåts att beakta avdrag redan vid omräkningen från nettolön till bruttolön bli en minskning av skattekompensationen som är större än själva avdragsbeloppet. Låt oss undersöka detta påstående.

Om vi antar att skatten är 55 procent, dvs. högre än 50 procent, och avdragen 100, beräknas den totala minskningen enligt nedan.

$$\frac{0,55 \times 100}{(1-0,55)}=122,22$$

Vid ett första påseende verkar Sandströms teori stämma, eftersom den totala minskningen av skattekompensationen uppgår till 122,22, vilket är större än 100.

Enligt Saric måste man emellertid särskilja på vad som är effekten av själva avdraget respektive effekten av att skattekompensationen inte är en skattefri, utan en skattepliktig ersättning. Med hjälp av sin formel åskådliggör Sandström visserligen effekten av att beakta avdrag redan vid bruttolöneberäkningen, men enligt Saric kommer Sandström till en felaktig slutsats när han menar att avdrag beaktas två gånger. Ett avdrag om 100, med en skattesats om 55 procent, kan vid själva taxeringen inte vara värt mer än  $0,55 \times 100$ , dvs. 55. Det är inte själva avdraget som beaktas dubbelt utan det är skatt på skattekompensationen som ger den effekt som Sandströms formel visar. Det sagda kan också uttryckas som att det är bruttovärdet av avdragets nettoeffekt som ger effekten, dvs. en uppgrossning av den ersättning som tillgodoräknas den skattskyldige. Om den skattskyldige inte tillerkänns ett avdrag om 100 så måste arbetsgivaren utbetala en skattekompensation som täcker den ökade skattebördan om 55. Eftersom skattekompensationen i sig utgör en skattepliktig ersättning måste arbetsgivaren utbetala ett bruttobelopp som efter skatteavdrag ger en nettobehållning om 55, vilket i detta fall blir 122,22. Annorlunda uttryckt är avdragets nettoeffekt i ett sådant fall 55, medan bruttovärdet uppgår till 122,22.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Se ovan avsnitt 4.1. samt 67 kap IL.

<sup>73</sup> Se avsnitt 4.2.3.2.

<sup>74</sup> Intervju genomförd 2010-09-15.

Att Skatteverket, enligt sitt rättsfallsreferat, fortfarande anser att deras beräkningsmetod kan tillämpas är intressant eftersom denna metod innebär att grundavdrag ska beaktas vid uppgrossningen.<sup>75</sup> I domen uttalar Regeringsrätten att det inte framkommit att bruttolönen beräknats till ett för högt belopp. Utifrån detta uttalande, samt att Regeringsrätten i domen även tagit upp RÅ 1987 ref. 61 där det, som Skatteverket uttrycker det ”ansågs att nettolönen skulle räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för preliminär skatt gav den överenskomna nettolönen” gör Skatteverket den sammantagna bedömningen att deras beräkningsmetod fortfarande kan tillämpas.<sup>76</sup> Vare sig i RÅ 1987 ref. 61 eller i RÅ 2010 ref. 15 använder sig Regeringsrätten emellertid av denna formulering. I 1987 års fall sägs att ”vid taxeringen skall istället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för *därå belöpande skatt* ger nettolönen”. I RÅ 2010 ref. 15 uttrycks detta tidigare uttalande som 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.” Ingen av dessa formuleringar kan, enligt min mening, sägas ge något klart uttryck för att bruttolönen ska beräknas utifrån preliminär tabellskatt. Det är en mycket långtgående slutsats att anta att RÅ 2010 ref. 15 generellt sett innebär ett godkännande av Skatteverkets metod från Regeringsrättens sida.

Efter en närmare analys av de grundläggande rättskällorna på området samt Regeringsrättens dom finner jag det inte klarlagt vad som är gällande rätt avseende beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, annat än att grundavdrag och eventuella allmänna avdrag inte ska beaktas vid denna beräkning.

## **5.2.2 Beskattningen vid nettolöneavtal i förhållande till bruttolöneavtal - neutralitetsaspekter**

Denna del av min analys är tänkt att lyfta fram några av de huvudproblem avseende nettolöneavtal som berörts tidigare i uppsatsen och att, utifrån dessa problem, diskutera huruvida lagstiftning samt behandling av nettolöneavtal i praxis erbjuder en neutral beskattning i relation till hur beskattningen sker vid ett vanligt bruttolöneavtal. En annan aspekt som diskuteras i detta sammanhang är möjligheten till att förutse beskattningskonsekvenserna vid nettolöneavtal.

### **5.2.2.1 Konsekvenser av att den anställde behåller respektive återbetalar överskjutande skatt**

En av de fördelar med uppgrossning enligt slutlig skatt som nämnts är att man slipper administrationen kring återbetalning av skatt. Skatteverket menar att detta problem kan lösas genom en ansökan om ändrad beräkning

<sup>75</sup> Se ovan avsnitt 4.1.4.2. samt Skatteverkets rättsfallsreferat 2010-02-23.

<sup>76</sup> Skatteverkets rättsfallsreferat 2010-02-23.

av skatteavdrag, vilket, enligt min mening, löser en hel del administrationsproblem. Enligt Skatteverket påverkas dock inte själva bruttolönen av ett sådant beslut. Regeringsrätten ger inget svar på hur dessa återbetalningar ska hanteras i RÅ 2010 ref. 15.

Låt oss gå på djupet med Skatteverkets uttalande i denna fråga och undersöka vad som händer om en person som har nettolöneavtal, vars bruttolön beräknats utan beaktande av eventuella avdrag, väljer att inte ansöka om ett sådant jämningsbeslut. Kan beskattningen då sägas bli neutral jämfört med vad som gäller enligt reglerna om återbetalning av lön vid ett vanligt bruttolöneavtal?

Enligt Skatteverket kommer bruttolönen inte att sättas ned till följd av att arbetstagaren återbetalar den överskjutande skatten till arbetsgivaren eftersom arbetstagaren har erhållit den nettolön han har rätt till enligt avtalet och bruttolönen har beräknats till rätt belopp vid taxeringen.<sup>77</sup> Detta ställningstagande kan jämföras med regleringen kring t.ex. bilförmåner. Enligt 61 kap. 11 § IL ska en skattskyldig som lämnat ersättning för en bilförmån ha rätt till nedsättning av förmånsvärdet i motsvarande mån. Denna princip tillämpas även på nedsättning av förmånsvärdet vid andra typer av förmåner, såsom kostförmån och bostadsförmån, så länge betalning sker med beskattade medel.<sup>78</sup>

Saric anser att effekten av att inte låta en återbetalning av överskjutande skatt påverka bruttolönen, i kombination med en uppgrossning som inte tar hänsyn till några avdrag, blir att bruttolönen inte återspeglar vilken ersättning den skattskyldige rent faktiskt har erhållit. De allmänna principer som gäller för övriga skattskyldiga vid nedsättning av förmånsvärde anses, utan närmare lagstöd, inte vara tillämpliga för skattskyldiga med nettolöneavtal. Eftersom ett nettolöneavtal oftast innebär att den skattskyldige inte ska behålla överskjutande skatt bör ett sådant avtal, i detta hänseende, även kunna få en skatterättslig verkan.<sup>79</sup>

Personligen håller jag med Saric i detta uttalande. En skattskyldig med nettolöneavtal som gör en återbetalning av överskjutande skatt till arbetsgivaren borde medges en nedsättning av bruttolönen i motsvarande mån, eftersom den skattskyldige med beskattade medel rent faktiskt bidragit till den skatteförmån som han åtnjutit.

Ovanstående resonemang kan illustreras med hjälp av följande exempel. En person med en nettolön om 700 000 kr (exempel 2, Bilaga A) får, vid en uppgrossning utan hänsyn tagen till grundavdrag, enligt Regeringsrättens metod - tolkning 1, en bruttolön om 1 285 734 kr. Eftersom den slutliga skatten understiger beräknad skattekompensation med 6 877 kr uppkommer

---

<sup>77</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.10.

<sup>78</sup> Se 61 kap. 4 § IL samt SKV 352 utgåva 13, *Handledning för internationell beskattning 2009*, s 309.

<sup>79</sup> Intervju genomförd 2010-09-15.

ett överskott av skatt vid taxeringen. Detta överskott tillhör enligt avtalet arbetsgivaren och ska således återbetalas till densamme. Om vi, tvärtemot vad Skatteverket anser, utgår ifrån att denna transaktion ska behandlas som en återbetalning av felaktigt utbetald lön från den anställde till arbetsgivaren, så innebär detta rent praktiskt att skattedeklarationen och underlaget för arbetsgivaravgifter ska rättas. Om rättelsen sker efter det att kontrolluppgiften lämnats ska även kontrolluppgiften rättas.<sup>80</sup> En rättelse enligt detta exempel innebär att bruttolönen ska sättas ned, vilket illustreras i tabellen i Bilaga C. Som vi ser i tabellen blir effekten av att låta en återbetalning påverka bruttolönen, i teorin, att en ny slutlig skatt ska fastställas, vilket i sin tur leder till att ett nytt överskott av skatt uppkommer, som också det ska återbetalas. Härefter måste en ny bruttolön fastställas osv. Slutresultatet av sådana upprepade nedsättningar av bruttolönen blir att den slutligt fastställda bruttolönen i det närmaste kommer att överensstämma med storleken på en bruttolön beräknad utifrån slutlig skatt.<sup>81</sup> Räkneexemplet visar en lång kedja av transaktioner, vilka skulle kräva omfattande administration om de vore tillåtna. Slutresultatet tyder dock på att man, genom en uppgrossning med slutlig skatt, redan från början tar hänsyn till vilken nettoersättning den skattskyldige rent faktiskt åtnjuter.

Om bruttolönen inte kan påverkas av återbetalningar av överskjutande skatt skulle man, enligt Saric, kunna skenavtala om en nettolön som är lika mycket mindre som den överskjutande skatt som kommer att uppstå till följd av en uppgrossning utan hänsyn till avdrag. Om man sedan, efter taxeringen, låter den anställde behålla uppkommen överskjutande skatt resulterar detta i att denne i slutändan erhåller önskad nettobehållning, men med en bruttolön som motsvarar en bruttolön som beräknats utifrån slutlig skatt.<sup>82</sup>

Det sagda kan illustreras med hjälp av siffrorna i exempel 2, Bilaga A. En arbetsgivare och en arbetstagarare som önskar att den anställde ska åtnjuta en nettolön om 700 000 kr kan skenavtala om en nettolön uppgående till 693 123 kr, dvs. mellanskillnaden mellan 700 000 kr och förväntad överskjutande skatt om 6 877 kr, enligt följande resonemang:

En nettolön om 693 123 kr ger vid en uppgrossning med slutlig skatt en bruttolön om 1 255 366 kr. Motsvarande bruttolön vid en uppgrossning enligt RÅ 2010 ref. 15, utan hänsyn tagen till grundavdrag (tolkning 1), blir således 1 270 550 kr, med en uppgrossning om 577 427 kr. Då den slutliga skatten uppgår till 570 550 kr uppkommer ett överskott av skatt om 577 427 kr – 570 550 kr dvs. 6 877 kr. Huruvida den skattskyldige behåller den överskjutande skatten eller inte är alltså, enligt Skatteverket, upp till parterna att bestämma och påverkar inte individens bruttolön.<sup>83</sup> Om den skattskyldige behåller överskottet blir effekten således att denne de facto

---

<sup>80</sup> Lindberg, L. & Stenbeck, P., *a.a.*, s 795.

<sup>81</sup> Jämför med exempel 2, Bilaga B.

<sup>82</sup> Intervju genomförd 2010-09-15.

<sup>83</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.10.

erhåller 700 000 kr. Detta räkneexempel, anser jag, pekar på att en beräkning utan hänsyn tagen till avdrag, inte ger någon neutral beskattning.

Eftersom Regeringsrätten, i RÅ 2010 ref. 15, inte gett något svar på frågan om hur återbetalningar av överskjutande skatt i praktiken ska hanteras, är rättsläget kring denna fråga fortfarande oklart.

### **5.2.2.2 Sambandet mellan SBL och beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal**

Som vi sett ovan, har sambandet mellan SBL: s regler om skatteavdrag och beskattningen av skattekompensationer vid flera tillfällen varit föremål för diskussioner. Vid ett vanligt bruttolöneavtal beräknas skatten på den beskattningsbara inkomsten, vilken fastställs enligt 1 kap. 5 § IL. Reglerna i SBL saknar härför betydelse. Frågan är då vilken betydelse som reglerna i SBL egentligen bör ha för fastställande av den beskattningsbara inkomsten vid nettolöneavtal? Innebär en tillämpning av dessa regler vid bestämmandet av bruttolönen en neutral beskattning jämfört med vad som föreligger vid ett vanligt bruttolöneavtal?

Ett av Skatteverkets argument för att en bruttolön ska beräknas med utgångspunkt i preliminär tabellskatt är att ett nettolöneavtal alltid innebär en skyldighet för en svensk arbetsgivare och en utländsk arbetsgivare med fast driftställe att betala in preliminär skatt med korrekt belopp och att bruttolörens storlek därför ska bestämmas utifrån detta. Skatteverket påpekar vidare att detta gäller även för den som har en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige samt oavsett att det i nettolöneavtalet uttryckligen skrivs att överenskommelsen endast omfattar slutlig skatt.<sup>84</sup> Skatteverkets inställning innebär således att SBL får en avgörande roll vid beräkningen av en bruttolön.

I motsats till Skatteverket hävdar jag, liksom Harmsen Hogendoorn<sup>85</sup>, att bestämmelserna i 8 kap. SBL inte i sig kan utgöra någon grund för beräkning av den slutliga skatten eftersom en sådan beräkning ska göras med utgångspunkt i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst, enligt 1 kap. 5 § IL. Beräkningen av skatten bör, enligt Regeringsrättens uttalande i 2010 års fall, ske med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret. Enligt Harmsen Hogendoorn kan reglerna i SBL i viss utsträckning användas vid omräkning av en nettolön till bruttolön, men detta förutsätter att reglernas syfte om att den preliminära skatten i möjligaste mån ska överensstämma med den slutliga skatten beaktas, dvs. att beslut om jämkning meddelas.<sup>86</sup> Man kan här fråga sig om inte det faktum att det idag är möjligt att ansöka om ett jämningsbeslut som tar hänsyn till avdrag som den skattskyldige kan komma att få rätt till vid taxeringen, också borde innebära att dessa avdrag ska kunna beaktas vid uppgrossningen? Vore inte detta att beakta förhållandena under inkomståret på sätt som Regeringsrättens anger i sin dom?

<sup>84</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02.

<sup>85</sup> RÅ 2010 ref. 15, kammarrättens dom.

<sup>86</sup> Ibid.

Det finns ett problem med ovanstående resonemang, nämligen att den anställda och arbetsgivaren inte rent faktiskt kan avtala om storleken av vilka avdrag som den anställda kommer att medges vid taxeringen, vilket också Skatteverket uttalar.<sup>87</sup> Detta innebär i sin tur att arbetsgivaren inte kan ange den anställdes inkomst om kontrolluppgift ska lämnas, eftersom bruttolönen fastställs först efter taxeringen. Om tjänsteinkomsten förändras till följd av att ett avdrag vägras vid taxeringen medför det, enligt Harmsen Hogendoorn, att den beskattningsbara inkomsten kan justeras i motsvarande mån.<sup>88</sup> Det vore, enligt min mening, önskvärt att kunna göra sådana justeringar i syfte att uppnå en neutral beskattning. Ett problem med att tillåta sådana ändringar, vilket också kammarrätten anför i sin dom i RÅ 2010 ref. 15, är att om det uppkommer en tvist om huruvida den skattskyldige har rätt till ett visst avdrag, kan det ta flera år innan bruttolönen slutligen fastställs. I detta hänseende medför en beräkningsmetod där man beaktar avdrag således svårigheter när det gäller att förutse vilket belopp bruttolönen slutligen ska bestämmas till, beroende på hur taxeringen blir.

### **5.2.2.3 Avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter i förhållande till EU-rättens diskrimineringsförbud**

Det faktum att domstolen i RÅ 2010 ref. 15 konstaterat att avdrag för utländska obligatoriska socialförsäkringsavgifter inte ska påverka uppräknningen från netto- till bruttolön kan diskuteras ur ett EU-rättsligt perspektiv. En person som vid utsändning till Sverige stannar kvar i hemlandets socialförsäkring har, enligt 62 kap. 6 § IL, rätt till avdrag för obligatoriska socialförsäkringsavgifter som betalats i utlandet. Detta gäller under förutsättning att den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp som intäkt för beskattningsåret i Sverige. Ett annat villkor för att vara berättigad till avdraget är att individen antingen ska betala avgifterna i hemlandet i överensstämmelse med den konvention som avses i lagen (2004:114) om nordisk konvention om social trygghet eller till följd av att den skattskyldige omfattas av hemlandets socialförsäkring enligt rådets förordning (EEG) nr 1408/71. Enligt artikel 13.2 i nämnda förordning ska den anställda omfattas av arbetslandets socialförsäkring. I artikel 14.1 stadgas emellertid, som undantag från denna huvudregel, att den anställda vid en utsändning ska kvarstanna i hemlandets socialförsäkring om utsändningen väntas vara i maximalt ett år. Det går att söka dispens från denna regel om den anställda, t.ex. av organisatoriska skäl, önskar stanna kvar i hemlandets socialförsäkring även vid längre utsändningar.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, avsnitt 4.5.

<sup>88</sup> RÅ 2010 ref. 15, skiljaktig mening i kammarrättens dom.

<sup>89</sup> Se artikel 17 EEG 1408/71. Fr.o.m. den 1 maj 2010 tillämpas istället Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/04 på EES-medlemmar och schweiziska medborgare. Enligt artikel 12.1 i denna förordning gäller att den anställda som utgångspunkt stannar kvar i hemlandets socialförsäkring om utsändningen är tänkt att vara i maximalt 2 år. Det går dock att söka dispens från denna regel även enligt EG 883/04.

Enligt Regeringsrätten ska alltså ett avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter inte beaktas vid uppgrossningen, utan enbart som ett avdrag vid själva taxeringen. Som visats i räkneexemplen kan effekten av att inte beakta ett sådant allmänt avdrag vid uppgrossning sägas bli att den skattskyldige beskattas för en högre ersättning än vad denne de facto har erhållit. Samtidigt som arbetsgivarens lönekostnad ökar betydligt i ett sådant fall, har den skattskyldige inte rätt till några socialförsäkringsförmåner i Sverige. Ur ett internationellt perspektiv kan man fråga sig om detta system är förenligt med EU-rätten?

I artikel 45 FEUF föreskrivs att en fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen. Bestämmelsen innefattar ett skydd mot både öppen och dold diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna p.g.a. nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. För att en diskriminering ska föreligga krävs som regel att den nationella lagstiftningen, vid en jämförelse mellan två objektivt jämförbara situationer, medför en nackdel vid en gränsöverskridande situation.<sup>90</sup> Enligt praxis innebär emellertid rätten till fri rörlighet för arbetstagare även ett skydd mot icke-diskriminerande restriktioner, dvs. försvårande åtgärder som inverkar hindrande på en grundläggande frihet utan att göra åtskillnad mellan olika situationer så att de kan sägas vara diskriminerande.<sup>91</sup>

Avsikten med att arbetstagare vid en utsändning kan stanna kvar i hemlandets socialförsäkring är att främja den fria rörligheten mellan medlemsländerna, både för företag och för arbetstagare.<sup>92</sup> Möjligheten att göra avdrag för utländska obligatoriska socialförsäkringsavgifter kan således ses som ett led i att främja denna fria rörlighet eftersom det inte bör vara förbundet med några extra kostnader att stanna kvar i den utländska socialförsäkringen. Det kan därför diskuteras huruvida en tillämpning av svensk lagstiftning som medför att avdraget för de obligatoriska avgifterna inte beaktas vid fastställande av bruttolönen strider mot diskrimineringsförbudet, eftersom det medför extra kostnader för den skattskyldige. Även om förbudet mot öppen eller dold diskriminering inte är tillämpligt på den uppkomna situationen skulle det ändå kunna anses inverka hindrande på de grundläggande friheterna i FEUF, såsom en icke-diskriminerande restriktion.

Vidare kan det diskuteras huruvida tillämpningen av svensk intern rätt på området också kan anses strida mot etableringsfriheten i artikel 49 och artikel 54 FEUF. I slutändan är det bolaget som får ta de ökade kostnaderna som följer av att avdraget för de obligatoriska socialförsäkringsavgifterna inte beaktas vid uppgrossningen. Detta kan sägas medföra en särskilt betungande situation för utländska bolag som tillämpar nettolöneavtal som kompensationsmodell, vilket skulle kunna bedömas som en icke-diskriminerande restriktion som hindrar etableringsfriheten.

---

<sup>90</sup> Dahlberg, M., *Internationell beskattning – en lärobok*, s 223f.

<sup>91</sup> Dahlberg, M., *a.a.* s 223f.

<sup>92</sup> Se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-404/98, Josef Plum, p. 19.

Av utrymmesskäl finns inte möjlighet att analysera denna fråga närmare i denna uppsats. Oavsett huruvida behandlingen av nettolöneavtal i svensk lagstiftning är förenlig med EU-rätten eller inte kan den utan tvekan, som Saric och Krantz påpekar, medföra att de svenska storföretagens internationella konkurrenskraft försämras men också att Sverige blir oattraktivt för utländska företag som överväger att förlägga en del av sin verksamhet till Sverige.<sup>93</sup>

#### **5.2.2.4 Slutsatser angående hanteringen av nettolöneavtal - en avvägning mellan neutralitet och förutsebarhet**

Eftersom begreppet nettolön inte existerar i skattelagstiftningen ställer frågan om beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal tillämpningen av de mest grundläggande beskattningsreglerna på sin spets, eftersom bruttolönen måste vara fastslagen för att man vid taxeringen ska kunna fastställa den beskattningsbara inkomsten.

Paulin uttalar i sin analys av kammarrättens dom att en beräkning utifrån slutlig skatt leder till en lägre bruttolön än vid tillämpning av Skatteverkets beräkningsmetod och att detta skulle strida mot RÅ 1987 ref. 61. Därefter tillägger hon att skillnaden beror på att den skattskyldige inte beskattas för sin förmån.<sup>94</sup> Jag kan inte hålla med henne i detta uttalande. Vid en neutral beskattning bör, liksom nämnts i förarbetena till 1990 års skattereform, beskattningsresultatet bli detsamma oavsett om den skattskyldige fått sin lön utbetald i pengar och själv köpt sig det som förmånen avser eller om denne får förmånen direkt från sin arbetsgivare.<sup>95</sup> Jag anser att en förmån av att ansvara för skatten som en arbetsgivare tillhandahåller bör beskattas på samma sätt som om den skattskyldige själv hade fått en motsvarande kontant lön och sedan själv ansvarat för att betala skatten. Som visats ovan är nettoeffekten av att erhålla ett visst avdrag densamma vid nettolöneavtal som vid bruttolöneavtal. Vid en uppgrossning enligt slutlig skatt beaktas avdraget på så sätt att bruttolönen bestäms utifrån en baklängesberäkning, vilken tar hänsyn till bruttovärdet av avdraget. Enligt Paulins resonemang skulle förmånen av att arbetsgivaren står för skatten vara mer värd än om den skattskyldige själv hade "anskaffat" det som förmånen avser, dvs. skatten. Det är knappast rimligt att den skattskyldige ska beskattas annorlunda för att han och hans arbetsgivare uttryckt ersättningsnivån som ett nettobelopp i stället för ett bruttobelopp, men där innebörden av ersättningsnivån varit densamma som vid ett vanligt bruttolöneavtal. Ett nettolöneavtal där parterna kommit överens om att arbetsgivaren ska svara för den slutliga skatten syftar, enligt min uppfattning, inte till att reglera hur beskattning ska komma att ske. Den avtalade nettolönen ger istället den anställde ett erbjudande som inte är beroende av skattenivåer i ett visst land.

---

<sup>93</sup> Krantz, R. & Saric, M., "Dom gör det svårt att locka hit internationella nyckelpersoner", *Dagens Industri*, 2010-03-13.

<sup>94</sup> Paulin, I., *a.a.*

<sup>95</sup> Se ovan avsnitt 3.1.1.



Vid en analys av de principer för beskattning som utformats i praxis drar jag slutsatsen att dessa inte leder till någon neutral beskattning vid en jämförelse mellan en person med nettolöneavtal och en person med bruttoavtal som erhåller motsvarande nettoersättning.

Ett problem med den förordade beräkningen enligt slutlig skatt är möjligheten att överblicka och förutse beskattningskonsekvenserna vid en beräkningsmetod som tar hänsyn till eventuella avdrag som kan beviljas först vid taxeringen. Vid en sådan metod kan inte den slutliga bruttolönen fastställas förrän vid taxeringen. För att ett beskattningssystem ska kunna anses vara rättssäkert krävs även att det är förutsebart. Som Lodin påpekar kan osäkerhet och oförutsebarhet leda till stora samhällsekonomiska kostnader.<sup>96</sup>

Som jag ser det, handlar problematiken i grunden om att göra en avvägning mellan neutralitet och förutsebarhet, där valet står mellan en uppräkningsmetod som leder till ett resultat där personer med lika hög nettoersättning betalar lika hög skatt och en schablonmässig uppräkningsmetod som ger en möjlighet att överblicka beskattningskonsekvenserna på förhand. Vid en sådan avvägning anser jag det vara viktigast man uppnår en neutral beskattning.

### 5.2.3 De lege ferenda

Jag har ovan konstaterat att svensk rätt saknar en uttrycklig lagstiftning avseende skattekompensationer och att praxis inte heller ger något tydligt svar på hur nettolöneavtal ska behandlas. Är det då möjligt att införa en reglering kring nettolöneavtal som gör hanteringen förutsebar och som samtidigt leder till en neutral beskattning?

För det första skulle en uttömmande lagstiftning av beskattningen vid nettolöneavtal kräva att brutto- respektive nettolönebegreppet definierades i svensk skatterätt, vilket i sin tur skulle kunna komma att kräva ändringar i några av de mest grundläggande beskattningsreglerna.

För det andra kan man fråga sig om det skulle vara möjligt att närmare precisera beskattningstidpunkten för skattekompensationer? Som ovan nämnts har det, i samband med utformandet av 10 kap. 8 § IL, visat sig svårt att genom lagstiftning närmare ange vad som generellt sett ska gälla för beskattningstidpunktens inträdande än vad som gjorts i den aktuella paragrafen.<sup>97</sup> Som ovan visats, anses denna tidpunkt inträda vid olika tillfällen för ett avtal om kostnadsersättning jämfört med ett nettolöneavtal. Med tanke på att det i praxis ibland visat sig vara svårt att avgöra vilken skattekompensationsmodell som förelegat i det aktuella fallet vore det förmodligen ännu svårare att närmare reglera dessa förutsättningar i lagtext.<sup>98</sup> Att låta en sådan lagtext vara beroende av ett visst avtals

<sup>96</sup> Lodin, S-O., "Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning", *SN*, nr 9, 2007, s 483.

<sup>97</sup> Se ovan avsnitt 3.1.2.

<sup>98</sup> Se t.ex. RÅ 1991 not. 53.

utformning skulle förmodligen även kunna leda till kringgåenden vid utformning av avtalsvillkor. Att istället låta avtalsvillkoren i varje enskilt fall underkastas en noggrann prövning av en domstol för att avgöra vilken typ av skattekompensation det rör sig om är troligen ett bättre alternativ.

För det tredje vore det svårt att införa tydliga, förutsebara och neutrala regler om hur bruttolönen ska beräknas vid nettolöneavtal enligt ovanstående resonemang. En lösning vore att beräkningen från netto- till bruttolön sker med hänsyn tagen till avdrag och att ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag sker utifrån denna bruttolön. Skatteverket ges sedan vid taxeringen möjlighet att justera bruttolönen uppåt i de fall då avdrag som yrkats i deklARATIONEN inte kan medges. En nackdel som nämnts med denna metod är att om det uppkommer en tvist om huruvida den skattskyldige har rätt till ett visst avdrag, kan det ta flera år innan bruttolönen slutligen fastställs. Man kan också tänka sig ett omvänt förfarande, där möjlighet ges att i samband med taxeringen justera bruttolönen nedåt för det fall att yrkade avdrag medges. En nackdel med ett sådant förfarande är att arbetsgivaravgifter i många fall kommer att baseras på en för hög bruttolön.

Eftersom frågan är så pass komplex och för med sig många praktiska problem, inte minst i samband med företagens redovisning av sina lönekostnader, kan det bli svårt att införa en tydlig lagstiftning kring just nettolöneavtal. Den svåraste frågan är förmodligen att i lagtext reglera hur själva uppräkningsen från nettolön till bruttolön ska göras. Det är också denna fråga som orsakar flest praktiska problem för inblandade parter, vilket påvisats i mina räkneexempel. Som framkommit av räkneexemplen handlar det om betydande summor pengar för inblandade företag, särskilt med tanke på att även underlag för arbetsgivaravgifter påverkas av hur bruttolönen beräknas. En ordentlig utredning och ett klagörande från Regeringsrättens sida vore inte bara önskvärt, utan dessutom motiverat ur ett ekonomiskt perspektiv.

Skatteverket borde också närmare se över huruvida deras beräkningsmetod fortfarande kan tillämpas, mot bakgrund av RÅ 2010 ref. 15, och komma med ett ställningstagande i frågan.

## **5.2.4 Alternativa kompensationsmodeller**

Vad kan då företagen göra i väntan på en tydligare reglering av nettolöneavtal i svensk rätt? Finns det några alternativa skattekompensationsmodeller som kan tillämpas?

En tänkbar metod är att parterna behåller nettolöneavtalet som kompensationsmodell men att de i större utsträckning emellan sig reglerar vem av dem som ska behålla en eventuell överskjutande skatt. Som jag visat i mitt räkneexempel i avsnitt 5.2.2.1. kan ett skenavtal om en viss nettolön där den anställde behåller överskjutande skatt leda till en total lönekostnad som i det närmaste överensstämmer med den totala kostnaden för en

bruttolön beräknad med utgångspunkt i slutlig skatt. Verklighetens fall är ofta mer komplicerade än i räkneexemplet och det kan vara svårt att förutse hur stor den överskjutande skatten kommer att bli. Dessutom har arbetstagaren ofta personliga inkomster och utgifter, vilket också kan kräva en särskild avtalsreglering. I större internationella koncerner finns det ett behov av att kunna standardisera anställningsavtalen vid utsändningar, inte minst för att underlätta administrationen kring skattekompensationer. Det torde därför vara svårt att reglera vem som ska behålla eventuell överskjutande skatt i det enskilda fallet, beroende på ett visst lands regler för beskattning.

Ett alternativ vore att den anställde behåller den överskjutande skatten och istället får en reducerad nettolön efterföljande år. Om det krävs många justeringar och mycket administration är det tänkbart att parterna istället väljer att avtala om en bruttolön. Ett sådant avtal kan kompletteras med ett avtal om kostnadsersättning, s.k. tax protection. Denna modell kan dock, som nämnts, försvåra företagets planering och fördelning av utsändningar mellan hög- och lågskatteländer då det finns risk att den anställde drar fördel av en utsändning till ett lågskatteland. Ett alternativ är att parterna som utgångspunkt tecknar ett bruttolöneavtal, men kontinuerligt gör vissa lönejusteringar som grundas på en nettolöneberäkning utifrån slutlig skatt.

Inom större internationella koncerner som tillämpar en enhetlig kompensationspolicy, kan en omställning till en helt annan modell emellertid bli både tids- och resurskrävande. Även om skattekompensationsmodeller är fristående avtalsrättsliga konstruktioner så måste de anpassas till respektive lands skattelag. Om den anpassning som krävs är omfattande och leder till en beskattning som inte är neutral jämfört med ett vanligt bruttolöneavtal, finns det en viss risk att företagen avstår från en etablering i Sverige. Om Sverige fortsättningsvis ska kunna hävda sig i den internationella konkurrensen bör tillämpningen av regelsystemet neutraliseras, oavsett vilken skattekompensationsmodell företagen väljer att tillämpa.

# Bilaga A

## Grundläggande metodik

Skatteberäkning	1. Bruttolöneavtal	2. Nettolöneavtal - metod baserad på slutlig skatt	3. Nettolöneavtal - Skatteverkets metod	4. Nettolöneavtal - enligt RÅ 2010 ref. 15
Nettolön		60	60	60
Uppgrossning		40	50	60
<b>Bruttolön</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>110</b>	<b>120</b>
Allmänna avdrag	-10	-10	-10	-10
Grundavdrag	-10	-10	-10	-10
<b>Beskattningsbar inkomst</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>90</b>	<b>100</b>
Skatt 50 %*	40	40	45	50
<b>Netto</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>60</b>
<b>Arbetsgivarens kostnad</b>				
Netto	60	60	60	60
Skatt belöpande på netto	40	40	45	50
<b>Lönekostnad (exkl. sociala avgifter)</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>105</b>	<b>110</b>
*I detta exempel antas skatten uppgå till 50 % oavsett inkomststorlek				

# Bilaga B

## Allmänna förutsättningar och metodik

Följande allmänna förutsättningar gäller för samtliga räkneexempel.

- Beräkningarna avser inkomstår 2009 (taxeringsår 2010)
- Använd kommunalskattesats 29,65 procent (kommunal skatt 29,58 procent samt kyrkoavgift 0,07 procent).
- Nedre skiktgräns för statlig inkomstskatt (inkomstår 2009) är 367 600 kr och övre skiktgräns är 526 200 kr
- Vid beräkning enligt Skatteverkets metod har jag använt skattetablell 30
- Individen antas vara född 1960
- Siffrorna är ungefärliga och kan inte användas som underlag för rapportering av inkomster

De specifika förutsättningar som gäller för respektive situation presenteras vid varje räkneexempel.

Vid beräkningar enligt metoden baserad på slutlig skatt har jag letat upp den bruttolön som efter skatt ger motsvarande nettolön. Till min hjälp har jag haft Skatteverkets skatteuträkningsprogram för 2010 års taxering (inkomståret 2009).<sup>99</sup>

Vid beräkningar enligt Skatteverkets metod har jag, utifrån skattetablell 30, letat upp den bruttolön som minskad med angivet skatteavdrag ger den avtalade nettolönen.<sup>100</sup>

Vid de beräkningar som utgår från olika tolkningsmöjligheter av RÅ 2010 ref. 15 har jag räknat fram de olika avdragens totala effekt på skattekompensationens storlek enligt nedanstående formel, vilken också presenterats i avsnitt 4.2.3.2:

*Avdragets totala effekt på skattekompensationens storlek*

$$= \frac{\text{Skattesats} \times \text{Avdrag}}{(1 - \text{Skattesats})}$$

Vad gäller jobbskatteavdrag och andra skattereduktioner måste man beakta att dessa avdrag beräknas på den slutliga skatten och att nettoeffekten därför

---

<sup>99</sup>Programmet finns tillgängligt för allmänheten på <http://www.skatteverket.se/privat/etjanster/raknautdinskatt.4.18e1b10334ebe8bc80001950.html>

<sup>100</sup> Tabellen återfinns på [http://www.skatteverket.se/download/18.6d02084411db6e252fe80008901/skatt\\_30\\_30.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.6d02084411db6e252fe80008901/skatt_30_30.pdf)

blir samma som det slutliga reduktionsbeloppet. Den totala effekten på bruttolönens storlek av en skattereduktion kan istället uttryckas på följande sätt:

*Skattereduktionens totala effekt på skattekomensationens storlek*

$$= \frac{\text{Skattereduktion}}{(1 - \text{Skattesats})}$$

Det sammanlagda värdet av effekterna av de olika avdragen, beroende på vilka avdrag och/eller skattereduktioner som inte ska beaktas vid själva uppgrossningen, har sedan adderats till den bruttolön som en individ med vanligt bruttolöneavtal har och som erhåller motsvarande nettolön. I dessa exempel har jag utgått ifrån att skattesatsen som används för att beräkna den totala effekten av avdragen är 54,65 procent, dvs. högsta marginalskatt. Vid en lägre inkomst påverkas denna skattesats, vilket beror på de olika skiktgränserna för statlig inkomstskatt.

# 1. Bruttolöneavtal

Förutsättningar:

- Bruttolön om 1 270 550 kr
- Individ obegränsat skattskyldig i Sverige hela året
- Ingen rätt till avdrag utöver grundavdrag

<b>Skatteberäkning</b>	<b>Metod baserad på slutlig skatt</b>	<b>Skatteverkets metod</b>	<b>RR - tolkning 1</b>	<b>RR - tolkning 2</b>	<b>RR – tolkning 3</b>
Bruttolön	1 270 550	1 270 550	1 270 550	1 270 550	1 270 550
<b>Taxerad förvärsinkomst</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 270 500</b>
Grundavdrag	12 600	12 600	12 600	12 600	12 600
<b>Beskattningsbar förvärsinkomst</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 257 900</b>
Slutlig skatt	570 550	570 550	570 550	570 550	570 550
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>

## 2. Nettolöneavtal – inga avdrag

Förutsättningar:

- Garanterad nettolön om 700 000 kr
- Individ obegränsat skattskyldig i Sverige hela året
- Ingen rätt till avdrag utöver grundavdrag

Skatteberäkning	Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR - tolkning 1	RR - tolkning 2	RR - tolkning 3
Nettolön	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
<b>Uppgrossning</b>	<b>570 550</b>	<b>572 727</b>	<b>585 734</b>	<b>585 734</b>	<b>623 355</b>
Bruttolön	1 270 550	1 272 727	1 285 734	1 285 734	1 323 355
<b>Taxerad förvärsinkomst</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 272 700</b>	<b>1 285 700</b>	<b>1 285 700</b>	<b>1 323 300</b>
Grundavdrag	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600
<b>Beskattningsbar förvärsinkomst</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 260 100</b>	<b>1 273 100</b>	<b>1 273 100</b>	<b>1 310 700</b>
Slutlig skatt	570 550	571 753	578 857	578 857	599 406
Återbetalning av överskjutande skatt		- 974	- 6 877	- 6 877	- 23 949
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>
<b>Totalkostnad för skattekompensation</b>	<b>570 550</b>	<b>571 753</b>	<b>578 857</b>	<b>578 857</b>	<b>599 406</b>
Differens jämfört med metod baserad på slutlig skatt		1 203	8 307	8 307	28 856



### 3. Nettolöneavtal – allmänna avdrag

Förutsättningar:

- Garanterad nettolön om 700 000 kr
- Individ obegränsat skattskyldig i Sverige hela året
- Rätt till allmänna avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter om 80 000 kr

Skatteberäkning	Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR - tolkning 1	RR - tolkning 2	RR - tolkning 3
Nettolön	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
<b>Uppgrossning</b>	<b>474 203</b>	<b>572 727</b>	<b>585 793</b>	<b>585 793</b>	<b>623 413</b>
Bruttolön	1 174 203	1 272 727	1 285 793	1 285 793	1 323 413
Allmänna avdrag	- 80 000	- 80 000	- 80 000	- 80 000	- 80 000
<b>Taxerad förvärvsinkomst</b>	<b>1 094 200</b>	<b>1 192 700</b>	<b>1 205 700</b>	<b>1 205 700</b>	<b>1 243 400</b>
Grundavdrag	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600
<b>Beskattningsbar förvärvsinkomst</b>	<b>1 081 600</b>	<b>1 180 100</b>	<b>1 193 100</b>	<b>1 193 100</b>	<b>1 230 800</b>
Slutlig skatt	474 203	528 033	535 137	535 137	555 740
Återbetalning av överskjutande skatt		- 44 694	- 50 656	- 50 656	- 67 673
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>
<b>Totalkostnad för skattekompensation</b>	<b>474 203</b>	<b>528 033</b>	<b>535 137</b>	<b>535 137</b>	<b>555 740</b>
Differens jämfört med metod baserad på slutlig skatt		53 830	60 934	60 934	81 537

## 4. Nettolöneavtal – allmänna avdrag samt avdrag för ökade levnadskostnader

Förutsättningar:

- Garanterad nettolön om 700 000 kr
- Individ obegränsat skattskyldig i Sverige hela året
- Rätt till allmänna avdrag för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter om 80 000 kr
- Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete om 120 000 kr.

Skatteberäkning	Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR - tolkning 1	RR - tolkning 2	RR - tolkning 3
Nettolön	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
<b>Uppgrossning</b>	<b>329 544</b>	<b>572 727</b>	<b>441 134</b>	<b>585 742</b>	<b>623 363</b>
Bruttolön	1 029 544	1 272 727	1 141 134	1 285 742	1 323 363
Ökade levnadskostnader	- 120 000	- 120 000	- 120 000	- 120 000	- 120 000
Förvärvsinkomst	909 544	1 152 727	1 021 134	1 165 742	1 203 363
Allmänna avdrag	- 80 000	- 80 000	- 80 000	- 80 000	- 80 000
<b>Taxerad förvärvsinkomst</b>	<b>829 500</b>	<b>1 072 700</b>	<b>941 100</b>	<b>1 085 700</b>	<b>1 123 300</b>
Grundavdrag	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600
<b>Beskattningsbar förvärvsinkomst</b>	<b>816 900</b>	<b>1 060 100</b>	<b>928 500</b>	<b>1 073 100</b>	<b>1 110 700</b>
Slutlig skatt	329 544	462 453	390 533	469 557	490 106
Återbetalning av överskjutande skatt		- 110 274	- 50 601	- 116 185	- 133 257
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>
<b>Totalkostnad för skattekompensation</b>	<b>329 544</b>	<b>462 453</b>	<b>390 533</b>	<b>469 557</b>	<b>490 106</b>
Differens jämfört med metod baserad på slutlig skatt		132 909	60 989	140 013	160 562

## 5. Nettolöneavtal vid flera arbetsgivare

Förutsättningar:

- Garanterad nettolön om 700 000 kr, vilken betalas ut till hälften en arbetsgivare och till hälften av en annan arbetsgivare
- Individ obegränsat skattskyldig i Sverige hela året
- Ingen rätt till avdrag utöver grundavdrag

Skatteberäkning	Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR – tolkning 1	RR - tolkning 2	RR - tolkning 3
Nettolön (350 000 + 350 000)	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
<b>Uppgrossning</b>	<b>570 550</b>	<b>318 336</b>	<b>585 734</b>	<b>585 734</b>	<b>623 355</b>
Bruttolön	1 270 550	1 018 336	1 285 734	1 285 734	1 323 355
<b>Taxerad förvärvsinkomst</b>	<b>1 270 500</b>	<b>1 018 330</b>	<b>1 285 700</b>	<b>1 285 700</b>	<b>1 323 300</b>
Grundavdrag	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600	- 12 600
<b>Beskattningsbar förvärvsinkomst</b>	<b>1 257 900</b>	<b>1 005 700</b>	<b>1 273 100</b>	<b>1 273 100</b>	<b>1 310 700</b>
Slutlig skatt	570 550	432 723	578 857	578 857	599 406
Återbetalning av överskjutande skatt			- 6 877	- 6 877	- 23 949
Ersättning för underskott		114 387			
Skattekompensation för underskott (marginalskatt 54,65 %)		62 512			
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>
<b>Totalkostnad för skattekompensation</b>	<b>570 550</b>	<b>495 235</b>	<b>578 857</b>	<b>578 857</b>	<b>599 406</b>
Differens jämfört med metod baserad på slutlig skatt		- 75 315	8 307	8 307	28 856

## 6. Nettolöneavtal vid vistelse under del av år

Förutsättningar:

- Garanterad nettolön om 700 000 kr för sex månader
- Individ vistas i Sverige under de sex första månaderna på inkomståret och är obegränsat skattskyldig i Sverige under sin vistelse här
- Ingen rätt till avdrag utöver grundavdrag

Skatteberäkning	Metod baserad på slutlig skatt	Skatteverkets metod	RR – tolkning 1	RR – tolkning 2	RR - tolkning 3
Nettolön	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
<b>Uppgrossning</b>	<b>594 872</b>	<b>728 571</b>	<b>602 464</b>	<b>602 464</b>	<b>623 328</b>
Bruttolön	1 294 872	1 428 571	1 302 464	1 302 464	1 323 328
<b>Taxerad förvärvsinkomst</b>	<b>1 294 800</b>	<b>1 428 500</b>	<b>1 302 400</b>	<b>1 302 400</b>	<b>1 323 300</b>
Grundavdrag	- 6 300	- 6 300	- 6 300	- 6 300	- 6 300
<b>Beskattningsbar förvärvsinkomst</b>	<b>1 288 500</b>	<b>1 422 200</b>	<b>1 296 100</b>	<b>1 296 100</b>	<b>1 317 000</b>
Slutlig skatt	594 872	667 939	599 026	599 026	610 447
Återbetalning av överskjutande skatt		- 60 632	- 3 438	- 3 438	- 12 881
<b>Nettolön</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>	<b>700 000</b>
<b>Totalkostnad för skattekompensation</b>	<b>594 872</b>	<b>667 939</b>	<b>599 026</b>	<b>599 026</b>	<b>610 447</b>
Differens jämfört med metod baserad på slutlig skatt		73 067	4 154	4 154	15 575

# Bilaga C

Bruttolön	1 285 734
Återbetalning av lön	- 6 877

---

**Ny bruttolön 1 278 857**

Slutlig skatt på ny bruttolön	575 086
Slutlig skatt enligt tidigare besked	578 857
Överskjutande skatt	3 771

Bruttolön	1 278 857
Återbetalning av lön	- 3 771

---

**Ny bruttolön 1 275 086**

Slutlig skatt på ny bruttolön	573 009
Slutlig skatt enligt tidigare besked	575 086
Överskjutande skatt	2 077

Bruttolön	1 275 086
Återbetalning av lön	- 2 077

---

**Ny bruttolön 1 273 009**

Slutlig skatt på ny bruttolön	571 917
Slutlig skatt enligt tidigare besked	573 009
Överskjutande skatt	1 092

Bruttolön	1 273 009
Återbetalning av lön	- 1 092

---

**Ny bruttolön 1 271 917**

Slutlig skatt på ny bruttolön	571 315
Slutlig skatt enligt tidigare besked	571 917
Överskjutande skatt	602

Bruttolön	1 271 917
Återbetalning av lön	- 602

---

**Ny bruttolön 1 271 315**

---

Slutlig skatt på ny bruttolön	570 988
Slutlig skatt enligt tidigare besked	571 315
Överskjutande skatt	327
Bruttolön	1 271 315
Återbetalning av lön	- 327
<hr/>	
<b>Ny bruttolön</b>	<b>1 270 988</b>
Slutlig skatt på ny bruttolön	570 769
Slutlig skatt enligt tidigare besked	570 988
Överskjutande skatt	219
Bruttolön	1 270 988
Återbetalning av lön	- 219
<hr/>	
<b>Ny bruttolön</b>	<b>1 270 769</b>
Slutlig skatt på ny bruttolön	570 659
Slutlig skatt enligt tidigare besked	570 769
Överskjutande skatt	110
Bruttolön	1 270 769
Återbetalning av lön	- 110
<hr/>	
<b>Ny bruttolön</b>	<b>1 270 659</b>
Slutlig skatt på ny bruttolön	570 605
Slutlig skatt enligt tidigare besked	570 659
Överskjutande skatt	54
Bruttolön	1 270 659
Återbetalning av lön	- 54
<hr/>	
<b>Ny bruttolön</b>	<b>1 270 605</b>
Slutlig skatt på ny bruttolön	570 605
Slutlig skatt enligt tidigare besked	570 605
Överskjutande skatt	-

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1993/94:90 – Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.

Prop. 1996/97:100, del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1999/2000:2, del 2 – Inkomstskattelagen.

## Myndighetspublikationer

SKV 352 utgåva 13, *Handledning för internationell beskattning 2009*, Fritzes, 2009.

SKV 404 utgåva 5, *Handledning för skattebetalning 2008*, Fritzes, 2008.

Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal”, dnr 131 644285 – 06/111.

Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal - följdfrågor”, dnr 131 155922 - 08/111.

Skatteverkets rättsfallsreferat 2010-02-23, ”Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal”. (hämtat 2010-09-23 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/494008.5.50a6b4831275a0376d38000774.html>)

## Litteratur

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning – en lärobok*, Studentlitteratur, 2005.

Lodin, Sven-Olof, Lindenkrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007.

## Artiklar

AICPA International Taxation Technical Resource Panel, “Tax planning for expatriates”, *The tax adviser*, vol 32, nr 4, 2001, s 244-247.

Bennett, Rita, Aston, Anne, & Colquhoun, Tracy, “Cross-cultural training: A critical step in ensuring the success of international assignments”, *Human Resource Management*, vol 39, nr 2-3, 2000, s 239-250.

Black, J. Stewart & Gregersen, Hal B., "The Right Way to Manage Expats", *Harvard Business Review*, vol 77, nr 2, 1999, s 52-62.

Bossard, Annette B. & Peterson, Richard B., "The repatriate experience as seen by American expatriates", *Journal of World Business*, vol 40, nr 1, 2005, s 9-28.

Krantz, Rickard & Saric, Mato "Dom gör det svårt att locka hit internationella nyckelpersoner", *Dagens Industri*, 2010-03-13.

Lindberg, Lillon & Stenbeck, Per, "Hur beräknas bruttolönen när det finns ett avtal om nettolön?", *SN*, nr 12, 2009, s 789-798.

Lodin, Sven-Olof, "Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning", *SN*, nr 9, 2007, s 477-490.

Silfverberg, Christer, "Några aspekter på kontantprincipens tillämpning på tjänsteinkomster", *SN*, nr 10, 2007, s 595-608.

Sundgren, Peter, "Skattekompensation vid utlandstjänstgöring", *SN*, nr 10, 1992, s 531-542.

Ålenius, Katrin & Palmquist, Kristina, "Avgörande från Regeringsrätten avseende beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal", *SN*, nr 5, 2010, s 273-281.

### **Elektroniska källor**

Paulin, I., "Förmån av fri skatt. Från nettolön till bruttolön - är det möjligt att hitta en rättvis metod? Nytt beslut av Regeringsrätten.", *Infotorg Juridik*, 11 juni 2009. (hämtad 2010-09-15 från <https://www5.infotorg.se.ludwig.lub.lu.se>).

Skatteverket, Skatteavdrag för månadslön 2009, tabell 30 (hämtad 2010-07-22 från [http://www.skatteverket.se/download/18.6d02084411db6e252fe80008901/skatt\\_30\\_30.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.6d02084411db6e252fe80008901/skatt_30_30.pdf)).

Skatteverkets skatteuträkningsprogram för 2010 års taxering (inkomståret 2009). Programmet finns tillgängligt för allmänheten på <http://www.skatteverket.se/privat/etjanster/raknautdinskatt.4.18e1b10334eb e8bc80001950.html> (senast besökt 2010-09-30).

Spyker, D., "Understanding the Tax Equalization and Tax Protection Processes" *The American Payroll Association's 26th Annual Congress – May 13-17, 2008*, s 125-5 – 125-18. (hämtad 2010-09-23 från <http://legacy.americanpayroll.org/congress26/hpdfs/125.pdf>).



Yager, Jim, "Managing expatriate tax costs", *International tax review*, vol 16, nr 6, 2005, s 37-40. *Business Source Complete*, EBSCOhost (hämtad 2010-07-22 från <http://www.lub.lu.se/cgi-bin/ipchk/http://elin.lub.lu.se/link2elin?genre=article&issn=09587594&year=2005&volume=16&issue=6&collection=ebsco&pages=37-41&resid=653eccf9837da458b5839c89a6b58847&lang=se>).

### **Övriga källor**

Saric, Mato, senior manager på Deloitte i Malmö, intervju genomförd 2010-09-15.

# Rättsfallsförteckning

## **EU-domstolen**

C-404/98    Josef Plum

## **Regeringsrätten**

RÅ 1977 Aa 141

RÅ 80 1:90

RÅ 1987 ref. 61

RÅ 1991 not. 53

RÅ 2002 ref. 53

RÅ 2009 not. 97

RÅ 2010 ref. 15

## **Skatterättsnämndens förhandsbesked**

RSV FB 1999:9:1