



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Carl Tilander

Beräkning av bruttolön vid netto-
löneavtal – Vilken funktion har
Skatteverkets ställningstagande
efter 2021 års nya regler?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2022

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	10
1.1	Presentation av uppsatsämne	10
1.2	Syfte.....	11
1.3	Frågeställning och avgränsning.....	12
1.4	Teori och metod	13
1.5	Material.....	15
1.6	Disposition.....	17
2	BERÄKNING AV BRUTTOLÖN VID NETTOLÖNEAVTAL ..	20
2.1	Skatteverkets ställningstagande	20
2.2	Tabellskatteavdrag.....	24
2.2.1	Skattetabeller.....	25
2.3	Nettolön och expertskatt	26
2.4	Praxis efter ställningstagandet.....	29
2.4.1	RÅ 2010 ref. 15.....	29
2.4.2	Kammarrätten i Stockholm mål nr 1213-09.....	32
2.4.3	HFD 2014 ref. 76	33
2.4.4	Kammarrätten i Göteborg mål nr 8289-12.....	35
2.5	Något om beräkningen av en bruttolön	37
3	NETTOLÖN OCH DE NYA REGLERNA FÖR UTLÄNDSKA	
	ARBETSGIVARE	42
3.1	Nya regler för utländska arbetsgivare	42
3.2	Proposition 2019/20:190, Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige.....	45
3.2.1	Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige.....	45
3.2.2	Skyldighet att göra skatteavdrag	47
3.2.3	Storleken på skatteavdraget.....	48
3.2.4	När kan en utbetalare avstå att göra skatteavdrag?.....	49
3.3	Nettolön och SINK.....	50
3.3.1	SINK och de nya reglerna om ekonomisk arbetsgivare	51

3.3.2	Skattekompensationer och SINK	52
3.4	Något om de nya reglerna för utländska arbetsgivare.....	53
4	SKATTELAGSTIFTNING OCH KONKURRENSNEUTRALITET	56
4.1	Konkurrensneutralitet.....	56
4.1.1	Konkurrensneutralitet som syfte för andra regler.....	58
4.2	Diskriminering	59
4.2.1	Diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal	59
4.2.2	Diskrimineringsförbudet i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt	60
4.3	Något om konkurrensneutralitet och diskriminering	62
5	SAMMANFATTANDE ANALYS OCH SLUTSATSER.....	65
5.1	Sammanfattande analys	65
5.2	Slutsatser	68
6	BILAGA SKATTETABELL 30	71
7	KÄLLFÖRTECKNING.....	76
7.1	Tryckta källor	76
7.1.1	Offentligt tryck.....	76
7.1.2	Litteratur.....	76
7.2	Övriga källor	78
7.3	Rättsfall	81

Summary

On the 2nd of November 2006 the Swedish Tax Agency published a standpoint document with the purpose to clarify how a gross salary was supposed to be calculated based on a net salary contract. Since the publishing of the document, Swedish case law has developed in accordance with the principles laid out in the document. The principle set out by the Swedish Tax Agency, $\text{Net salary} = \text{gross salary} - \text{tax withholding according to tax table}$, has been vital to the development. On the 1st of January 2021, new rules went into force regarding the obligation for foreign employers, without a permanent establishment in Sweden, to withhold taxes on any remuneration the pay to an employee related to work performed in Sweden. This has resulted in an uncertainty regarding how a gross salary is meant to be calculated by employers covered by the new regulations.

This thesis concludes that the standpoint document has had an unquestionable impact on the development on case law regarding the gross salary calculation and on the calculation itself. Any new case law is yet to be published since the new regulations went into force in 2021. This means that the standpoint document and the principles laid out therein remain crucial for interpreting the new regulations.

By studying the document, case law and the preparatory works to the new regulations, one can ascertain that the common point for the calculation is employer obligations. More specifically that the gross salary is the basis of the employers' obligations regarding employer fees and tax withholding. The purpose behind the new regulations is to simplify tax withholding for foreign employer without a permanent establishment in Sweden and to increase the competitive neutrality. For example, the new regulations state that these foreign employers are allowed to withhold taxes, based off of a percentage of 30%, instead of a percentage according to an applicable tax table. The reason

for this is that foreign employers cannot be expected to know how to apply Swedish tax tables correctly.

The calculation principle laid out by the Swedish Tax Agency is based off the obligation to withhold taxes in the sense that the calculation is based on the tax deduction according to the tax table. Should there be a SINK-decision in place that states that the tax withholding should be 25% of the taxable income, the gross salary calculation would be based on the SINK-decision instead of the tax table. These principles have been confirmed in court. Since the new regulations state that foreign employers without a permanent establishment in Sweden should withhold taxes by 30%, instead of according to an applicable tax table, their gross salary calculation should be based on their tax withholding obligation of 30%. Therefore, the principle laid out by the Swedish Tax Agency could be rewritten as follows: Net salary = gross salary – taxes corresponding to the obligation to withhold tax.

The introduction of the new regulations has also triggered further questions. There are situations when the effective tax rate according to applicable tax table falls under 30%. This has led to the possibility of discrimination being triggered. However, based on the non-discrimination articles in the OECD model convention and the Treaty on the Functioning of the European Union, any discrimination does not seem to be triggered by the new regulations. In most of the cases, the new regulations are beneficial to foreign employers.

Finally, the thesis concludes that the question on how to calculate a gross salary based on a net salary contract needs clarification. Therefore, a new document from the Swedish Tax Agency stating the agency's standpoint on the matter would be much welcome. The same goes for the legislator regarding the new regulations and the questions that have arisen due to the sometimes not beneficial design of the rules.

Sammanfattning

Den andra november 2006 publicerade Skatteverket ett ställningstagande i syfte att klargöra frågan hur en bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal. Efter publicerandet har praxisutvecklingen skett i enlighet med riktlinjerna som presenterades i ställningstagandet. Skatteverkets princip för hur en bruttolön ska beräknas, $\text{nettolön} = \text{bruttolön} - \text{tabellskatteavdrag}$, har därmed varit vägledande för utvecklingen. Den första januari 2021 trädde nya regler i kraft avseende utländska arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag på ersättning de betalar ut för arbete i Sverige. Detta har resulterat i en ovisshet för hur en bruttolön ska beräknas för dessa arbetsgivare som omfattas av den nya regleringen.

I uppsatsen konstateras att ställningstagandet haft ett väsentligt inflytande för hur en bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal samt för praxisutvecklingen gällande just den frågan. Det finns ännu ingen praxis att tillgå avseende beräkningen av en bruttolön med anledning av de nya reglerna som trädde i kraft 2021. Detta innebär att ställningstagandet och principerna som lyfts fram i praxis får anses vara vägledande för hur de nya reglerna ska tolkas.

Genom att studera ställningstagandet, praxis och förarbetena till de nya reglerna går att utläsa att en nettolön behöver beräknas om till en bruttolön för att kunna tjäna som underlag till arbetsgivaravgifter, inkomstskatt och liknande. Syftena bakom de nya reglerna motiveras utifrån att de ska förenkla skatteinnehållandet för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige samt öka konkurrensneutraliteten. De nya reglerna innehåller bland annat en regel som innebär att dessa arbetsgivare ska göra skatteavdrag med 30% i stället för skatteavdrag enligt skattetabell. Detta motiveras med att dessa arbetsgivare inte kan förväntas kunna tillämpa svenska skattetabeller korrekt.

Skatteverkets princip för hur en bruttolön ska beräknas är konstruerad utifrån skyldigheten att göra skatteavdrag på så vis att beräkningen utgår från

tabellskatteavdraget. I de fall det finns ett SINK-beslut på plats som stadgar att skatteavdrag ska göras med 25% i stället ska beräkningen utgå från SINK-beslutet. Dessa beräkningsmetoder har även bekräftats i praxis. Med anledning av detta torde de nya reglerna innebära att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige får göra beräkningen med utgångspunkt i deras skyldighet att göra skatteavdrag. Detta skulle innebära att de kan beräkna en bruttolön baserad på ett skatteavdrag om 30% i stället för ett skatteavdrag i enlighet med skattetabell. Skatteverkets princip för beräkning av bruttolön bör därför kunna justeras och i stället få följande lydelse: Nettolön = bruttolön – skattesats motsvarande skyldigheten att göra skatteavdrag.

Med anledning av de nya reglerna har även ett följdproblem uppstått. Det finns situationer då tabellskatteavdrag understiger 30% varför de arbetsgivare som omfattas av de nya reglerna kan tvingas göra större skatteavdrag än svenska arbetsgivare för samma lön. Utifrån OECD:s modellavtal och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt förefaller något diskrimineringsförbud inte aktualiseras. Detta då reglerna inte torde aktualisera någon direkt diskriminering samt att skattesubjekten förmodligen inte befinner sig i två objektivt jämförbara situationer. I de flesta fallen är de nya reglerna gynnsamma för de arbetsgivare som omfattas.

Slutligen konstateras att frågan hur en bruttolön bör beräknas vid nettolöneavtal är i behov av ett klargörande. Det hade därmed varit önskvärt om Skatteverket publicerade ett nytt ställningstagande om hur en bruttolön ska beräknas med anledning av de nya reglerna. Det hade också varit önskvärt med ett klargörande från lagstiftaren om alla upptäckta följder av de nya reglerna är avsedda, eller om det skulle vara motiverat att revidera eller förtydliga vissa delar.

Förord

Med denna uppsats avslutas min tid vid juristprogrammet i Lund. 9 terminer som under 4,5 år har gått ruskigt fort. Ruskigt fort, men väldigt kul.

Ni är ett gött gäng som gjort studietiden i Lund grym. Tack för all hjälp med korreläsning, tack för allt skitsnack över luncherna. Tack, ni vet vilka ni är :)

Även ett stort tack till Mats Tjernberg för goda råd, synpunkter och diskussioner under arbetets gång.

Jag vill även rikta ett tack till mina kollegor som ställt upp och diskuterat och bollat.

Tack till alla hemma för all support genom åren!

Till sist, kiitos Rakkaani, kiitos kaikesta!

/Calle

Förkortningar

<Förkortning>	<Förklaring>
DNR	Diarienummer
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling.
RÅ	Regeringsrätten
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistikmyndigheten SCB
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Presentation av uppsatsämne

Det är en vanlig situation att anställda inom multinationella koncerner flyttar runt i olika länder och arbetar vid olika dotterbolag. Det är då vanligt att arbetstagaren är fortsatt anställd hos sin arbetsgivare i hemlandet men att den tillfällige arbetsgivaren i det andra landet sköter arbetstagarens skatter och deklARATIONER. Koncernerna har ofta en bestämd policy om hur löner och förmåner skall beräknas och utgå under utsändningsperioden. Ofta undertecknas, i enlighet med policyn, ett avtal mellan arbetsgivaren och den anställda som reglerar anställningen i det andra landet under utsändningen.¹ En av grundtankarna med dessa avtal är ofta att den anställda ska tillförsäkras en lön som motsvarar den nettolön den anställda får i sitt hemland² varför parterna ofta upprättar nettolöneavtal. Avtalen är inte alltid tydligt utformade och det är inte alltid tydligt hur eventuella avdrag från en bruttolön ska hanteras, eller ens hur bruttolönen ska beräknas.³ Detta blir av betydelse på så vis att en bruttolön måste fastställas då inkomstbeskattningen liksom sociala avgifter grundas på bruttolönen.

Nettolön benämns inte någonstans i lagtext i vare sig inkomstskattelagen eller skatteförfarandelagen utan har endast behandlats i förarbeten, praxis och doktrin. Genom praxis har det fastställts att en bruttolön ska bestämmas till det belopp som efter skatteavdrag enligt tabell ger den överenskomna nettolönen.⁴ Det har även konstaterats att arbetsgivaren är skyldig att innehålla preliminärskatt även om avtalet ålägger arbetsgivaren att betala den slutliga skatten,⁵ samt att skatten ska betalas samma år som nettolönen betalas ut till

¹ Paulin (2009), Analys av förmån av fri skatt.

² Även kallat "tax equalized" vilket innebär att arbetsgivaren står för de skattemerkostnader som uppstår för den anställda med anledning av utsändningen.

³ Paulin (2009), Analys av förmån av fri skatt.

⁴ RÅ 1977 Aa 141.

⁵ RÅ80 1:90.

mottagaren.⁶ Den andra november 2006 publicerade Skatteverket ett ställningstagande gällande beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal⁷, i fortsättningen benämnt ”ställningstagandet”, där de redogjorde för en princip som enligt Skatteverket utgör grund för hur en bruttolön ska beräknas vid nettolöneavtal. Principen lyder: bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön.⁸ Denna princip har även hänvisats till och fastställts i praxis efter ställningstagandets publicerande.⁹

Den 1 januari 2021 trädde nya regler i kraft avseende utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige, och deras skyldighet att göra skatteavdrag för ersättning de betalar ut till en mottagare för arbete utfört i Sverige.¹⁰ Dessa regler innebär bland annat att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige kan frångå de vanliga reglerna gällande skatteavdrag enligt tabell och i stället göra ett skatteavdrag med 30%.¹¹ Detta motiveras i propositionen med hänsyn till att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige inte kan förväntas kunna och tillämpa svenska skattetabeller.¹² Hur detta skatteavdrag ska behandlas i de fall arbetsgivaren har avtalat om nettolön med den anställda nämns inte i propositionen, vilket har lett till frågor om hur en bruttolön faktiskt ska beräknas i dessa fall.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att analysera hur en bruttolöneberäkning ska göras vid avtal om nettolön hos utländska arbetsgivare med anledning av de nya reglerna om skatteavdrag som trädde i kraft den 1 januari 2021. Skatteverket har genom ett ställningstagande gjort klart för hur de anser att en bruttolön ska beräknas när arbetsgivaren och arbetstagaren genom avtal har kommit

⁶ RÅ 1987 ref. 61.

⁷ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111

⁸ Ibid.

⁹ Se bland annat RÅ 2010 ref. 15. I övrigt redogörs för praxis efter ställningstagandet i kapitel 2.4.

¹⁰ Se kapitel 3. Dessa regler är del av det paket av regler som infördes i och med att ekonomisk arbetsgivare-begreppet infördes.

¹¹ 11 kap. 20 § SFL.

¹² Prop. 2019/20:190. S.78.

överens om en nettolön. Ställningstagandet har emellertid inte uppdaterats sedan de nya reglerna trädde i kraft, varför det råder en viss osäkerhet kring ställningstagandets status. Gäller ställningstagandet fortfarande fullt ut för alla arbetsgivare som avtalat om nettolön eller har de nya reglerna ersatt ställningstagandet i vissa fall?

1.3 Frågeställning och avgränsning

För att kunna uppfylla uppsatsens syfte och analysera hur en bruttolöneberäkning ska göras vid avtal om nettolön hos utländska arbetsgivare och hur de nya reglerna om skatteavdrag kan påverka beräkningen, ämnar uppsatsen besvara följande frågor:

- Hur ska en nettolön beräknas om till en bruttolön? Påverkas beräkningen av arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag?
- Hur ställer sig Skatteverkets ställningstagande om bruttoberäkning i förhållande till de nya reglerna gällande utländska arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag?
- Hur motiveras de nya reglerna gällande skatteavdrag med 30 % i de fall som tabellskatteavdrag understiger 30%?
- Skulle det kunna uppstå en diskrimineringssituation ovanstående fall?

Arbetet har avgränsats på så vis att det fokuserar på de bakomliggande grunderna till frågeställningarna. Bland annat finns expertskatt med i vissa avsnitt i arbetet då ett beslut om expertskatt får betydelse för hur bruttolöneberäkningen ska göras. Däremot redogör inte arbetet fullt ut för de bakomliggande rekvisiten en arbetstagare måste uppfylla för att bli beviljad skattelättnader. Detta med anledning av att det inte har bedömts vara relevant för att kunna besvara frågeställningarna.

Arbetet behandlar frågor som oftast uppstår vid gränsöverskridande aktiviteter, varför EU-rätten och diskrimineringsförbudet delvis aktualiseras. Med anledning av detta presenteras diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal samt diskrimineringsförbudet i fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt. Redogörelsen stannar dock på en relativt grundläggande nivå utan att gå särskilt långt i praxis, kommentarer eller litteratur som behandlar diskrimine-ringsförbuden. Anledningen till detta är att redogörelsen för diskriminerings-förbuden endast ska ge stöd till diskussion för en av de fyra frågeställning-arna, varför begränsningen i utrymme och omfång anses motiverad.

Arbetet har även avgränsats i sitt urval av praxis. Mer om urvalet diskuteras nedan i kapitel 1.5.

1.4 Teori och metod

I arbetet med uppsatsen har jag arbetat på ett sätt som kan liknas vid den rättsdogmatiska metoden. Utgångspunkten för metoden är ett användande av de allmänt accepterade rättskällorna i syfte att lösa ett rättsligt problem. Detta görs vanligen genom ett applicerande av en rättsregel.¹³ Rättsdogmatiken har legat till grund för arbetet på det sättet att analysen utgår från konkreta fråge-ställningar som sedan leder till en slutsats.¹⁴ Jag har däremot inte begränsat arbetet på så vis att det har varit dogmatiskt till sin karaktär¹⁵ varför man snarare skulle kunna säga att arbetet grundar sig på en rättsanalytisk metod.¹⁶ Kleineman förklarar även att det är sambandet mellan den konkreta tillämp-ningssituationen och den abstrakta rättsregeln som ger rättsdogmatiken dess särskilda karaktär.¹⁷

¹³ Kleineman (2013) s.21.

¹⁴ Ibid s.23.

¹⁵ Ibid s.26. ”dogmatisk” är ett uttryck som framstår som ett påstående om bristande öp-penhet och flexibilitet. Kleineman menar därför att man får bortse från den språkliga kopp-lingen mellan rättsdogmatik och dogmatisk inställning.

¹⁶ Ibid s.24.

¹⁷ Ibid s.26.

Skatteverkets ställningstagande om bruttolöneberäkning av nettolön upptar en stor del av arbetets omfattning, både i grundframställan och i analys. Skatteverket publicerar ställningstaganden i syfte att redogöra för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. Ställningstagandena möjliggör för privatpersoner och företag att få tillgång till Skatteverkets ståndpunkt i rättsliga frågor och de utgör styrande dokument inom Skatteverkets verksamhet.¹⁸ Skatteverkets ställningstagande har följaktligen varit vägledande för frågan som uppsatsen behandlar. Mot bakgrund av detta har jag valt att använda mig av ett bredare synsätt av vad som utgör gällande rätt. Pålsson beskriver det som ett bredare, polycentriskt, synsätt av gällande rätt som även omfattar hur rätten tillämpas.¹⁹ Alhager har senare utvecklat detta synsätt. Alhager menar att om det Skatteverket utvecklar genom administrativ praxis inte är att anses som bindande rätt, så bör det åtminstone ses som bindande för Skatteverket i de fall de fattar principiellt grundade beslut. Detta skulle även innebära att Skatteverkets praxis är gällande rätt på så vis att det bör uppmärksammas vid lagtolkning på domstolsnivå.²⁰

Detta bredare synsätt att tolka skatterätt på lyfts även av Tjernberg som konstaterar att det endast finns en skattemyndighet i Sverige. När Skatteverket tolkar och tillämpar lagstiftning till fördel för den skattskyldige fungerar detta i praktiken som gällande rätt i och med att sannolikheten att frågan skulle vara föremål för domstolsprövning är närmast obefintlig. Dessutom finns det inte alltid en vilja från skattskyldiga att driva osäkra tolkningar av lagstiftning genom en domstolsprocess. I dessa fall är det inte av betydelse hur en domstol hade dömt, om frågan aldrig går till domstol, utan hur Skatteverket tolkar och tillämpar reglerna.²¹

Jag har på så vis använt Skatteverkets ställningstagande om hur man beräknar en bruttolön som rättskälla och tolkningsmedel för att komma fram till mina

¹⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning, ställningstaganden.

¹⁹ Pålsson, Skattenytt 1995 s.573-577.

²⁰ Alhager, Skattenytt 1998 s.575-576.

²¹ Tjernberg (2018) s.18.

slutsatser och besvara mina frågeställningar. Ställningstagandet har därför använts som ett medel för att enkelt ge en bild av hur rättsläget såg ut vid tidpunkten för ställningstagandets publicerande. Detta i sin tur har haft betydelse för hur reglerna har utvecklats samt hur de nya reglerna för 2021 har utformats. I och med ställningstagandets betydelse för rättsutvecklingen har det även fått betydelse för arbetets utformning. Arbetet har därför utformats i enlighet med vad som är relevant till följd av innehållet i ställningstagandet. Ställningstagandet har sedan ställts mot de nya reglerna för utländska arbetsgivare som trädde i kraft 2021 i ett försök att tolka hur en beräkning av bruttolön ska gå till för de som omfattas av de nya reglerna. Jag har härigenom använt ställningstagandet för att tolka hur de nya reglerna eventuellt kan påverka beräkningen.

1.5 Material

En stor del av arbetets material utgörs av lagregler, förarbeten och praxis. I övrigt är materialet framför allt hämtat från artiklar, litteratur samt olika vägledningar framtagna av Skatteverket.

Skatteverkets ställningstagande om bruttolöneberäkning vid nettolöneavtal har fått stort utrymme i arbetet och ligger även till grund för en av arbetets centrala frågeställningar. Skatteverkets ställningstaganden har inte status som rättskälla och de motsvarar inte lagregler. Trots detta kan de få stor betydelse för tillämpningen av regler och tolkningsfrågor. Hur detta kan motiveras har redan bemötts ovan i kapitel 1.4. I detta arbete har ställningstagandet använts för att förklara hur en bruttolöneberäkning bör göras i och med att domstolen i flera fall har konstaterat att det är Skatteverkets ställningstagande som ska ligga till grund för beräkningen.

Skatteverkets ställningstagande ställs i arbetet mot de nya reglerna för utländska arbetsgivare att göra skatteavdrag, varför reglerna och bakomliggande förarbeten har använts. De nya reglerna har presenterats i den mån de är relevanta för arbetet, hela regelpaketet har därmed inte presenterats. Utöver

det har propositionen och de bakomliggande motiveringarna till regeländringarna presenterats, dels för att ge bakgrund till reglerna, dels för att kunna föra analys och diskussion i senare kapitel. Även praxis har presenterats i samband med lagreglerna och förarbetena då dessa är de som utgör de accepterade rättskällorna.²²

Skatteverkets rättsliga vägledning har använts i relativt stor omfattning. Skatteverkets rättsliga vägledning är information som Skatteverket publicerar och den vänder sig främst till de som arbetar inom Skatteverkets verksamhetsområden. Den ger emellertid samtidigt information till skattskyldiga som därmed kan få en uppfattning om hur myndigheten kan komma att besluta i konkreta ärenden. Skatteverket själva beskriver den rättsliga vägledningen som en sammanställning och beskrivning av gällande rätt.²³ Johansson sammanfattar det som att syftet med Skatteverkets rättsliga vägledning är att skapa förutsättningar för en enhetlig rättstillämpning samt att ge information om Skatteverkets ståndpunkt i rättsliga frågor.²⁴

Samtidigt som Skatteverket återger gällande rätt behöver man även vara uppmärksam på när Skatteverket ger uttryck för sina egna tolkningar om vad som är gällande rätt. Skatteverkets uppfattning om vad som är gällande rätt behöver dock inte avvika från vad andra också skulle kunna uppfatta som gällande rätt. Tjernberg menar snarare att det bör ses som ett krav och en utgångspunkt när myndigheten gör sina tolkningar.²⁵ Även Pålsson framhåller att Skatteverkets uppfattning ger uttryck för en administrativ praxis som ofta följs av domstolarna. Han menar även att det inte är särskilt vanligt att Högsta förvaltningsdomstolen går emot Skatteverkets tolkningsförslag, varför myndighetens uppfattning kan ge upphov till berättigade förväntningar som de skattskyldiga ska kunna ha anledning att lita på.²⁶ Jag har därför använt Skatteverkets rättsliga vägledning för att komplettera lagregler och praxis. Jag har

²² Kleineman (2013) s.21.

²³ Tjernberg (2018) s.112.

²⁴ Johansson, Skattenytt 2017, s.537.

²⁵ Tjernberg (2018) s.112.

²⁶ Pålsson, Skattenytt 2006, s.412.

hänvisat direkt till primärkälla när det har varit möjligt, och hänvisat till Skatteverket när de har gjort fristående förklaringar. Detta för att differentiera mellan vad som är ”gällande rätt” och vad som är Skatteverkets uppfattning av gällande rätt.

I redogörelsen av praxis har ett urval av rättsfall gjorts. I presentationen av praxis har en distinktion gjorts mellan praxis som kom innan Skatteverkets ställningstagande om bruttolöneberäkning publicerades, och praxis som kom efter ställningstagandets publicerande. Detta har mestadels gjorts för att ställningstagandet redogör för gällande rätt vid tidpunkten för publicerandet. I redogörelsen presenterar Skatteverket den praxis som de anser utgjorde gällande rätt vid tidpunkten för publicerandet, varför en återupprepning av samma praxis inte har framstått som givande. Rättsfallet RÅ 1991 not. 53 presenteras i ställningstagandet men finns inte med i uppsatsen. Detta då målet endast presenterades i ställningstagandet för att belysa skillnaden i beskattning gentemot de andra fallen, inte för att tillföra något i sak. Resterande rättsfall i ställningstagandet är inkluderade i uppsatsen då de finns med i avsnittet som presenterar ställningstagandet.

Uppsatsen presenterar även praxis som kom efter ställningstagandets publicerande. Denna praxis ämnar tydliggöra hur gällande rätt har utvecklats efter ställningstagandets publicerande. Med anledning av detta har endast praxis som på något sätt behandlar beräkning av bruttolön presenterats. Det finns annan praxis som bland annat behandlar skattekompensationer, men som inte är relevanta för bruttolöneberäkningar, varför dessa mål har utelämnats.

1.6 Disposition

Uppsatsen består av sju kapitel. I det inledande kapitlet introduceras arbetets ämne och varför detta är relevant. Detta görs genom att lyfta ämnets bakgrund, utveckling samt hur en del frågor har uppstått som saknar svar. Utifrån dessa frågor förklaras arbetets syfte och frågeställningar. Arbetets metod och

val av material motiveras och diskuteras för att ge grund till det material som senare presenteras.

I kapitel två fokuserar arbetet på den huvudsakliga delen av arbetet, bruttolöneberäkning vid nettolöneavtal. Först presenteras Skatteverkets ställningstagande, som på många sett har format hur beräkningen ska göras i praktiken samt hur området har utvecklats rättsligt. Därefter presenteras hur nettolön kan fungera vid expertskatt och den praxis som har kommit efter publicerandet av ställningstagandet. I det tredje kapitlet behandlar arbetet de nya reglerna som trädde i kraft år 2021, med fokus på utländska arbetsgivare och dess nya skyldigheter att göra skatteavdrag i vissa situationer. Arbetet ser på lagstiftningen och går även igenom förarbetena noggrant med fokus på hur de nya regeländringarna motiverades. Därefter presenteras lagstiftningen för SINK med anledning av att ett SINK-beslut är ett av få undantag till de nya reglerna som avgör hur mycket en arbetsgivare ska dra av i skatteavdrag.

I det fjärde kapitlet fokuserar arbetet på utformningen av skattelagstiftningen i allmän befattning och hur konkurrensneutralitet och principen om neutralitet ofta får stort utrymme just i utformningen av nya skatteregler. Även de förbud mot diskriminering som finns i OECDs modellavtal samt i fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt presenteras. I kapitel fem lyfts en sammanfattande analys fram för att komplettera de delanalyser som presenterats i slutet av varje kapitel. Analysen i slutet av varje kapitel har som syfte att analysera innehållet som nyss presenterats varpå varje kapitel och analys bygger på tidigare kapitel. Efter den sammanfattande analysen lyfts frågeställningarna på nytt och arbetets slutsatser presenteras. I kapitel sex finner man en bilaga som innehåller skattetabell 30 som exempel på en skattetabell, samt som referens för vissa räkneexempel. I det sista kapitlet, kapitel sju, återfinns källförteckningen för arbetet.

I arbetets disposition har ett medvetet val gjorts vid uppdelningen av ”Nettolön och expertskatt” som återfinns i kapitel 2.3 och ”Nettolön och SINK” som återfinns i kapitel 3.3. Anledningen till att dessa inte följer varandra är på

grund av att de har olika betydelse för frågeställningarna. Expertskatt har direkt påverkan på beräkningen av en bruttolön. Expertskatt behandlas även separat i Skatteverkets ställningstagande om beräkning av bruttolön, varför ”Nettolön och expertskatt” följer direkt efter redogörelsen av ställningstagandet. ”Nettolön och SINK” å andra sidan är inkluderat i kapitlet som behandlar de nya reglerna för arbetsgivare och deras skyldighet att göra skatteavdrag. Anledningen till detta är att reglerna i SINK fick ny utformning i och med att de nya reglerna trädde i kraft, samt att reglerna i SINK innehåller ett undantag till när en arbetsgivare är skyldig att göra skatteavdrag. Det framstod därmed som motiverat att presentera ”Nettolön och SINK” i samband med de nya reglerna för att läsaren enkelt ska få en överblick av de nya reglerna och dess undantag.

Som en del av arbetets disposition är analysen delvis uppdelad i de olika kapitlen. Detta har gjorts genom att varje kapitel avslutas med en analys av kapitlets innehåll samt att frågor och tankar som är relevanta för följande kapitel lyfts fram. Detta görs för att enkelt kunna diskutera och analysera innehållet i kapitlet medan det fortfarande ligger nära i minnet. Dessa analyser har sedan sammanfattats i kapitel fem. När analysen slutligen sammanfattats färdigt har slutsatserna presenterats och frågeställningarna besvarats.

2 Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal

2.1 Skatteverkets ställningstagande

I vissa fall har den anställde och arbetsgivaren inte avtalat om storleken av en bruttolön. I stället har de slutit avtal om en så kallad nettolön med konsekvensen att arbetsgivaren ska stå för inbetalningen av skatt. Skatteverket har i ett ställningstagande undersökt frågan om beskattning och beräkning av bruttolön i de fall då arbetsgivaren står för hela skattekostnaden. I ställningstagandet har Skatteverket inte tagit hänsyn till de fall då arbetsgivaren i efterhand betalat en ersättning för att täcka skillnaden mellan hypotetisk skatt i hemlandet och den högre skatten i Sverige.²⁷

Ställningstagandet har sin bakgrund i att det rådde en osäkerhet kring hur en avtalad nettolön skulle beräknas om till en bruttolön. Detta i syfte att bruttolönen senare ska kunna utgöra underlag för inkomstskatt och sociala avgifter. Beräkningen av en bruttolön sker genom en baklängesräkning, även kallad uppgrossning²⁸. Det hade bland annat uppkommit frågor kring hur förmåner, avdrag och inkomster från olika utbetalare skulle behandlas vid en uppgrossning av en nettolön.²⁹

Gällande rätt vid tidpunkten för ställningstagandet var att den som betalade ut ersättning för arbete var skyldig att göra skatteavdrag.³⁰ Dessutom skulle skatteavdrag göras i enlighet med tillämplig skattetabell eller enligt Skatteverkets beslut för ersättning till en fysisk person som utgör mottagarens

²⁷ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal – sammanfattning.

²⁸ Uppgrossning, även ”gross up”, ”omgrossning” är den termen som används i praktiken när man talar om bruttoberäkning av en nettoersättning/förmån.

²⁹ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 - Bakgrund och frågeställning.

³⁰ 5 kap. 1 § Skattebetalningslagen.

huvudinkomst.³¹ Bestämmelsen i 5 kap. 1 § SBL³² omfattade enligt praxis svenska arbetsgivare samt utländska arbetsgivare som hade fast driftställe i Sverige. Utländska arbetsgivare som saknade fast driftställe i Sverige skulle vid tidpunkten för ställningstagandet inte göra skatteavdrag för arbetstagare i Sverige.³³ Tidigare gällande praxis utgjordes av ett antal domar från Högsta förvaltningsdomstolen.³⁴ I RÅ 1977 Aa 141 hade en anställd inte fått sin bruttolön beloppsmässigt fastställd utan endast en nettoersättning var avtalad. Arbetsgivaren skulle svara för inbetalning av preliminärskatt. HFD uttalade då att arbetsgivaren skulle inbetala preliminärskatt enligt vederbörlig skatteta-bell eller enligt beslut av skattemyndigheten. Bruttolönen skulle således be-stämmas till det lönebelopp som efter sådant skatteavdrag gav den avtalade nettolönen.³⁵

Vidare prövades frågan om arbetsgivarens betalningsansvar för prelimi-närskatt i RÅ80 1:90. En idrottsförening hade anlitat utländska ishockeyspe-lare och skulle utöver kontant ersättning och förmåner även svara för spelar-nas skatter. Idrottsföreningen hävdade att åtagandet enbart avsåg slutlig skatt och inte preliminär skatt. HFD konstaterade att när en arbetsgivare avtalat med den anställde om att svara för den skatt som belöper på lönen, får över-enskommelsen anses innebära att arbetsgivaren därmed även är skyldig att svara för preliminärskatten.³⁶

HFD har vidare funnit att en utländsk arbetsgivare vid taxeringen ska med-räkna den mot nettolönen svarande bruttolönen och betala skatten vid samma år som lönen betalas ut. I målet hade en utländsk arbetsgivare enligt anställ-ningsavtal kommit överens med den anställde att de skulle svara för den skatt

³¹ 8 kap. 1 § SBL.

³² Skattebetalningslagen (1997:483) upphörde att gälla 1 januari 2012 i samband med att Skatteförordningen (2011:1244) trädde i kraft. Reglerna som redogörs för i Skatteverkets ställningstagande återfinns därför numera i SFL.

³³ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal – gällande rätt.

³⁴ Regeringsrätten heter numera Högsta förvaltningsdomstolen.

³⁵ RÅ 1977 Aa 141

³⁶ RÅ80 1:90

som arbetstagaren var skyldig att betala i Sverige. Parterna hade inte avtalat om en bruttolön. I stället hade de avtalat om ett fast belopp som skulle komma arbetstagaren till handa efter skatteavdrag. HFD klargjorde att nettolönen inte skulle läggas till grund för arbetstagarens beskattningsbara inkomst, utan det skulle i stället vara den mot nettolönen svarande bruttolönen som skulle utgöra underlag för arbetstagarens beskattningsbara inkomst.³⁷

Det framgår av RÅ 1977 Aa 141 och RÅ 1987 ref. 61 att den anställde ska beskattas för en bruttolön oavsett om utbetalaren är en svensk eller utländsk arbetsgivare. Både en svensk arbetsgivare och en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige är därmed skyldiga att göra skatteavdrag. Skatteverket tydliggör även i ställningstagandet att beräkningen av bruttolönen ska ske på lika villkor, oberoende av om arbetsgivaren är svensk eller utländsk. Samma avtalade nettolön ger därför samma bruttolön oavsett om det är svensk eller utländsk arbetsgivare.³⁸

Det följer av HFDs praxis att bruttolönens storlek ska bestämmas till det belopp som, inklusive förmåner, efter skatteavdrag enligt SBL:s regler, ger den avtalade nettolönen. Detta görs, enligt Skatteverkets uppfattning, genom att man går in i rätt skattetabell och finner den bruttolön som minskad med angivet skatteavdrag ger den avtalade nettolönen. Bruttolönen påverkas därmed av grundavdrag och av skattereduktion för allmän pensionsavgift för de arbetstagare som tillhör svensk socialförsäkring. Det går således att utläsa att $\text{nettolön} = \text{bruttolön} - \text{tabellskatteavdrag}$.³⁹

Ett räkneexempel är att den anställde har en avtalad nettolön om 400 kr. Skatten enligt skattetabell blir 50% och därmed blir bruttolönen 800 kr. $400 \text{ kr} / 0,5 = 800 \text{ kr}$. Arbetsgivaren betalar in 400 kr som preliminärskatt och den anställde blir beskattad för 800 kr.

³⁷ RÅ 1987 ref. 61.

³⁸ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal – svensk eller utländsk arbetsgivare.

³⁹ Ibid. – $\text{Bruttolön} - \text{tabellsskatteavdrag} = \text{nettolön}$.

Eftersom den slutliga skatten blir 400 kr har arbetsgivaren svarat för den anställdes skatt.⁴⁰

Bruttolönen påverkas av grundavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift. Bruttolönen påverkas däremot inte av andra avdrag som den anställda kan vara berättigad till. Exempel på sådant avdrag är avdrag för ökade levnadskostnader eller allmänna avdrag. Arbetsgivaren är skyldig att fastställa i kronor varje månad vilken bruttolön den anställda har haft. Detta för att arbetsgivaren ska kunna fullfölja sina skyldigheter avseende skatteavdrag och inbetalning av arbetsgivaravgifter. Bruttolönen kan inte justeras på grund av den anställdes deklarationsavdrag och den anställda och arbetsgivaren kan inte heller avtala om vilka avdrag den anställda kommer att medges. Principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön gäller därmed oavsett om den anställda är berättigad till avdrag eller inte.⁴¹

Ett räkneexempel med avdrag blir således att en anställd med avtalad nettolön på 400 kr fortfarande har en bruttolön om 800 kr. Däremot har den anställda rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om 100 kr. Arbetsgivaren betalar således in 400 kr i preliminärskatt, men i deklARATIONEN medges den anställda avdrag om 100 kr och den taxerade inkomsten blir därmed 700 kr. Den slutliga skatten blir således 350 kr.⁴²

I det här fallet blir det således ett överskott om 50 kr på den anställdes skattekonto. Eftersom arbetsgivaren och den anställda har avtalat om att arbetsgivaren ska svara för den anställdes skatt brukar detta resultera i att överskottet betalas tillbaka till arbetsgivaren. Detta är enligt Skatteverket inte en sådan återbetalning av felaktigt utbetald lön som medför rätt till nedsättning av bruttolönen eller avdrag i taxeringen.⁴³

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – bruttolönens storlek påverkas inte av avdrag.

⁴² Ibid.

⁴³ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – överskott på skattekontot.

2.2 Tabellskatteavdrag

Som presenterats ovan i kapitel 2.1 framgår att Skatteverkets uppfattning av en bruttolöneberäkning är att beräkningen ska utgå från Skatteverkets skattetabletter. Genom att baklängesräkna en nettolön med tillämplig skattetablell ska resultatet bli den till nettolönen tillhörande bruttolönen.⁴⁴ En grundläggande princip i skattebetalningssystemet är att preliminärskatt ska betalas för beskattningsåret med ett belopp som så nära som möjligt kan förväntas motsvara den slutliga skatten för samma beskattningsår.⁴⁵

Huvudregeln är att löntagare betalar A-skatt och den som betalar ut ersättning till arbetstagare för utfört arbete ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.⁴⁶ A-skatten omfattar den övervägande delen arbetstagare och utgör en preliminär källskatt på så vis att den innehålls av arbetsgivaren i samband med utbetalningen av lönen och sedan avräknas innehållen preliminärskatt mot fastställd sluts katt.⁴⁷ Huvudregeln är att skatteavdrag ska göras på all kontant ersättning för arbete⁴⁸ med vissa undantag.⁴⁹ Det framgår i 11 kap. SFL hur skatteavdraget för preliminärskatt ska beräknas⁵⁰ och att notera är att A-skatten inte är debiterad. Med detta menas att Skatteverket inte har fastställt storleken på skattebeloppet. I stället har Skatteverket fastställt beräkningsgrunden för skatteavdraget. Om mottagaren av ersättningen är en fysisk person ska utbetalaren normalt göra skatteavdrag med hjälp av skattetablell. Skattetablellen i sin tur grundas på olika kommunala skattesatser.⁵¹ Skatteavdrag beräknat enligt skattetablell gäller för de inkomster som är

⁴⁴ Se kapitel 2.1.

⁴⁵ 8 kap. 1 § SFL och Lodin m.fl. (2021) s.689.

⁴⁶ Lodin m.fl. (2021) s.689-690.

⁴⁷ Ibid. S.690.

⁴⁸ 10 kap. 3 § SFL

⁴⁹ 10 kap. 4-8 §§ SFL.

⁵⁰ 11 kap. SFL.

⁵¹ Lodin m.fl. (2021) s.690.

mottagarens huvudinkomst. Om ersättningen inte är mottagarens huvudinkomst görs i stället skatteavdrag med 30%.⁵²

2.2.1 Skattetabeller

Skattetabellerna visar hur stort skatteavdrag arbetsgivaren ska göra för olika inkomster.⁵³ Skattetabellerna är uppdelade i sex kolumner med olika skatteavdrag som ska göras beroende på vem mottagaren av ersättningen är. Kolumn 1 avser löner, arvoden och liknande ersättningar till den som vid årets ingång inte har fyllt 65 år om inkomsten ger rätt till jobbskatteavdrag.⁵⁴ Resterande kolumner avser pension, lön och arvoden till den som har fyllt 65 år, sjuk och aktivitetsersättning och andra pensionsgrundande ersättningar än lön som till exempel ersättning från arbetslöshetskassa.⁵⁵ Vilken tabell som ska användas bestäms utifrån mottagaren. Skattesatsen är summan av skatten till kommun och region samt begravningsavgift. Även avgiften till religiöst trossamfund räknas in för den som är medlem. Skattesatsen avrundas sedan till närmaste heltal. En skattesats på 32,5 % innebär därmed att skattetabell 32 ska användas, medan en skattesats på 32,51% innebär att skattetabell 33 ska användas.⁵⁶ I beräkningen av skattetabellerna ingår kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster, allmän pensionsavgift, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund. Avdrag och skattereduktion för grundavdrag, allmän pensionsavgift, jobbskatteavdrag och skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning ingår också i tabellerna.⁵⁷ Som nämnts ovan grundas skattetabellerna på de olika kommunala skattesatserna.⁵⁸

Under 2022 varierade de olika kommunala skattesatserna från ca 29% till ca 35%. Den lägsta kommunala skattesatsen, i Österåkers kommun, är en skattesats på 28,98%, vilket innebär att skattetabell 29 ska tillämpas. Även Solna

⁵² 11 kap. 17 och 20 §§ SFL.

⁵³ Skatteverket, Skattetabeller. Besökt 2022-11-02.

⁵⁴ Skatteverket, Skattetabeller, så läser du skattetabellen. Besökt 2022-11-02.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid. Så beräknas skatten.

⁵⁷ Ibid. Vad ingår i skattetabellerna?

⁵⁸ Lodin m.fl. (2021) s.690.

kommun tillämpar skattetabell 29 medan bland annat Vellinge kommun och Stockholms kommun tillämpar skattetabell 30 med en kommunal skattesats om 29,68% respektive 29,82%.⁵⁹ Den högsta kommunala skattesatsen är 35,15%, i Dorotea kommun, som därmed tillämpar skattetabell 35. Även Bräcke kommun tillämpar skattetabell 35.⁶⁰ I praktiken innebär detta att tabellskatteavdraget på en bruttolön om 60 000 kr i månaden differentierar. För de fall mottagaren av ersättningen omfattas av skattetabell 29 ska arbetsgivaren göra skatteavdrag med 17 563 kr vid en månadslön om 60 000 kr.⁶¹ Om mottagaren i stället hade omfattats av skattetabell 35 hade arbetsgivaren behövt göra skatteavdrag med 20 576 kr.⁶² Vid en baklängesräkning av en nettolön för att få den till nettolönen tillhörande bruttolönen skulle med andra ord två arbetstagare kunna ha samma nettolön, men olika bruttolön. En nettolön om 40 000 kr i Österåker skulle ha en tillhörande bruttolön om ungefär 55 000 kr.⁶³ Samma nettolön i Dorotea skulle ha en tillhörande bruttolön om ungefär 61 500 kr.⁶⁴ I Österåker kan därmed en nettolön om 42 437 kr ha en tillhörande bruttolön om 60 000 kr och ha en effektiv skattesats om 29,27%.⁶⁵ Dessa siffror baseras på skattetabellen för 2022. De kan därför komma att ändras under 2023, men är fortfarande aktuella under januari 2023 då skatteavdrag under januari månad får göras enligt den skattetabell som senast tillämpades under det föregående beskattningsåret.⁶⁶

2.3 Nettolön och expertskatt

Utländska medborgare med särskilt kvalificerade arbetsuppgifter eller en särskilt hög månadslön kan få skattelättnad på sina svenska tjänsteinkomster som innebär att endast 75% av tjänsteinkomsterna tas upp till beskattning. För att

⁵⁹ SCB, högsta och lägsta kommuns-katten 2022, lägsta kommunalskatten. Besökt 2022-11-02.

⁶⁰ Ibid. Högsta kommunalskatten.

⁶¹ Skattetabell 29.

⁶² Skattetabell 35.

⁶³ Skattetabell 29.

⁶⁴ Skattetabell 35.

⁶⁵ Skattetabell 29. $17\,563 / 60\,000 = 0,29272$

⁶⁶ 11 kap. 16 § andra stycket SFL.

kunna tillämpa skattelättnad krävs att det finns ett positivt beslut från Forskarskattenämnden.⁶⁷

Bestämmelserna om skattelättnader för utländska arbetstagare finns i inkomstskattelagen.⁶⁸ Grundförutsättningarna för att få skattelättnader är att arbetstagaren inte är svensk medborgare och inte har bott eller stadigvarande vistats i Sverige under de fem senaste kalenderåren. Det kommande arbetet i Sverige får inte heller ha för avsikt att pågå i längre än fem år och arbetsgivaren måste antingen höra hemma i Sverige eller ha ett fast driftställe i Sverige. Dessutom måste ansökan ha inkommit till Forskarskattenämnden senast tre månader efter att arbetstagaren började arbeta i Sverige. När dessa grundförutsättningar är uppfyllda behöver arbetstagaren därutöver uppfylla vissa i lagen uppställda krav på ersättningsnivå, arbetsuppgifter och kompetens.⁶⁹

Arbetstagare har möjlighet att få skattelättnad på grund av sina arbetsuppgifter eller sin kompetens om arbetstagaren bedöms vara ”expert”, ”forskare” eller ”annan nyckelperson”. Dessa är rent inkomstskatterättsliga begrepp och innebär ingen värdering av arbetstagarens faktiska kompetens eller nivå.⁷⁰ Skattelättnader på grund av arbetsuppgifter eller kompetens är ovanliga. Vad som anses vara en ”expert”, ”forskare” eller ”annan nyckelperson” kommer därför inte att redogöras för. Det är mer vanligt att en arbetstagare ansöker om skattelättnader för att denne uppfyller kravet på ersättningsnivå.⁷¹

Skattelättnad kan ges direkt på grund av ersättningsnivån oberoende av arbetsuppgifter eller utbildningsnivå. För att uppfylla kravet på ersättningsnivå måste arbetstagarens månatliga bruttoersättning för arbetet i Sverige

⁶⁷ Forskarskattenämnden – om skattelättnad – besökt 2022-09-20.

⁶⁸ 11 kap. 22-23 a § IL.

⁶⁹ Forskarskattenämnden – förutsättningar för skattelättnad. Besökt 2022-09-20.

⁷⁰ Forskarskattenämnden – förutsättningar för skattelättnad – arbetsuppgifter och kompetens. Besökt – 2022-09-20.

⁷¹ Forskarskattenämnden, om skattelättnader, statistik. Hittills under 2022 fram till sista september har 900 ansökningar om skattelättnader inkommit. Av dessa har 527 varit p.g.a ersättningsnivå och 449 ansökningar p.g.a ersättningsnivå har bifallits. Under 2021 inkom 1207 ansökningar totalt varav 708 var p.g.a ersättningsnivå, 605 av ansökningarna p.g.a ersättningsnivå bifölls. Besökt 2022-11-02.

överstiga två prisbasbelopp. För 2022 är prisbasbeloppet 48 300 SEK. Det innebär att arbetstagarens månatliga bruttoersättning för år 2022 måste överstiga 96 600 SEK.⁷² Vid beräkningen av den månatliga bruttoersättningen tas det ingen hänsyn till ersättningar och förmåner vars nivå inte är fastställd i avtalet. Beräkningen inkluderar inte heller ersättningar som inte betalas ut varje månad, till exempel årlig bonus. När parterna har avtalat om en nettolön måste ersättningen räknas om till en bruttolön eftersom det är arbetstagarens bruttoersättning som ska överstiga ersättningsnivån. När en bruttoersättning ska fastställas ska omräkningen ta hänsyn till att skattelättnad har beviljats. Vid nettolöneavtal är det därmed den omräknade bruttoersättningen, efter skattelättnad, som måste överstiga ersättningsnivån.⁷³

I enlighet med hur bruttolön ska beräknas enligt ställningstagandet har Skatteverket klargjort att de anser att samma princip gäller i de fall den anställda har beslut om skattelättnader från Forskarskattenämnden. Det innebär att 25% av lön och förmåner är skattefritt och därmed inte ingår i underlaget för arbetsgivaravgifter.⁷⁴

Ett räkneexempel med expertskatt får följden att en anställd med en nettolön på 400 kr får en bruttolön på 640 kr i stället för 800 kr som i det första räkneexemplet. I enlighet med förra exemplet är tabellskatten även i detta fall 50%. Eftersom den anställda innehåller ett beslut om expertskatt är endast 75% av lönen skattepliktig. 75% av lönen är skattepliktig till en skattesats på 50%, det resulterar i en skattesats om 37,5% på bruttolönen (nettolönen utgör därmed 62,5% av bruttolönen). $400 / 0,625 = 640$. Den

⁷² Prisbasbeloppet för 2023 är fastställt till 52 500 kr. Detta innebär att ersättningsnivån kommer att uppgå till 105 000 kr för ansökningar 2023.

⁷³ Forskarskattenämnden – förutsättningar för skattelättnad – ersättningsnivå – besökt 2022-09-20.

⁷⁴ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111 – bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön.

skattepliktiga delen av lönen blir därmed 480 kr (640 x 0,75) och skatten blir 240 kr.⁷⁵

2.4 Praxis efter ställningstagandet

Skatteverkets ställningstagande publicerades den 2 november 2006.⁷⁶ Skatteverket har senare i en rättsfallskommentar år 2010 bekräftat att ställningstagandet fortfarande utgör grunden för hur en bruttolön ska beräknas när det finns ett nettolöneavtal.⁷⁷ Dessutom har frågan behandlats i praxis efter ställningstagandet publicerande.

2.4.1 RÅ 2010 ref. 15

RÅ 2010 ref. 15 gällde en omprövning av inkomsttaxering för år 2004. Skatteverket beslutade att höja individens grossade bruttolönsbelopp till 1 083 234 kr med anledning av att bruttolönsbeloppet felaktigt hade beräknats till ett för lågt belopp. Klaganden hade avtalat med sin arbetsgivare om nettolön och att arbetsgivaren skulle betala den skatt som belöpte på nettolönen och vissa förmåner. HFD prövade främst frågan hur bruttolönsbeloppet skulle bestämmas när det förekom avdrag.⁷⁸ Parterna var ense om att beräkningen av bruttolönsbeloppet skulle utgå från en nettolön om 560 025 kr. Parterna var dock inte ense om vilken bruttolön som skulle följa av nettolönen. Skatteverket menade att bruttolönsbeloppet var 1 083 234 kr och klaganden 976 617 kr. Skillnaden berodde på att klaganden ansåg att det allmänna avdraget för utländska socialförsäkringsavgifter skulle beaktas vid fastställandet av bruttolönsbeloppet.⁷⁹

Skatteverket och klaganden anförde att olika beräkningsmodeller kan ligga till grund för beräkningen av bruttolönsbeloppet. Klaganden anförde att den grundläggande principen vid inkomsttaxeringen var att beskattning skulle ske

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Skatteverkets ställningstagande Dnr 131 644285-06/111, beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal.

⁷⁷ Skatteverkets rättsfallskommentar, Dnr: 4940-08.

⁷⁸ RÅ 2010 ref. 15, Regeringsrättens dom mål 4940-08.

⁷⁹ Ibid. S.11 ff.

endast av inkomster som den skattskyldige faktiskt hade erhållit under beskattningsåret. Beskattningen bör ge samma effekter som för övriga skattskyldiga. Klaganden menade därför att beskattningen skulle utgå från att bruttoersättningen är nettoersättning plus slutlig skatt. Att beräkna på annat sätt skulle innebära att man beskattades för mer än vad man har fått i ersättning från sin arbetsgivare. Till stöd för beräkningen anförde klagandet målet RÅ 1977 Aa 141, som ger stöd för att en uppräkningsmodell kan ske med hänsyn till beslut om särskild beräkningsgrund.⁸⁰ Skatteverket ansåg däremot att RÅ 1977 Aa 141 gav uttryck för att bruttolönen skulle bestämmas när nettolönen betalades ut. Avgörandet motsäger inte att en beräkningsmodell som utgår från skatttabell kan användas när arbetsgivaren inte varit skyldig att innehålla skatt. Om bruttolönen bestämdes genom beräkning med stöd av den slutliga skatten skulle lönen komma att minskas med eventuella avdrag.⁸¹

HFD gjorde följande bedömning med utgångspunkt i RÅ 1987 ref. 61. HFD ansåg att den nettolön som den anställde fått i ersättning skulle räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för därpå löpande skatt gav nettolönen. På motsvarande sätt är företaget som betalar ersättningen skyldigt att göra preliminärskatteavdrag. Den anställdes avtal med arbetsgivaren ansågs innebära en förmån av fri skatt, men frågan om beaktande av eventuella avdrag var inte aktuell i målet.⁸² I det nu aktuella målet anför HFD att mannen menar att bruttolönen ska beräknas med hänsyn till avdrag. Detta eftersom mannen har rätt till ett allmänt avdrag och grundavdrag vid taxeringen. HFD anför dock att det för allmänna avdrag och grundavdrag enligt 1 kap. 5 § IL ska göras från överskott i bland annat inkomstslaget tjänst. Avdragen ska alltså inte påverka intäkterna i inkomstslaget tjänst som sedermera är underlag för beskattning. En förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, vilket i det här fallet är när den nettolön som förmånen av fri skatt hänförs till kom mottagaren till del. Värdet på förmånen ska grundas på en beräknad bruttolön som inte påverkats av de aktuella avdragen. Vid

⁸⁰ Ibid. S.2.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

beräkningen av en bruttolön ska alltså ingen hänsyn tas till de allmänna avdragen och grundavdraget.⁸³

När målet prövades i Kammarrätten behandlades även frågan hur en bruttolön ska beräknas när det finns avtal om att den anställde ska få en viss nettolön.⁸⁴ Kammarrättens majoritet beräknade i målet bruttolönen enligt Skatteverkets princip att nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag. Kammarrätten konstaterade att den skattskyldiges beräkningsmodell skulle leda till att arbetsgivaravgifter inte skulle kunna beräknas. Den skattskyldige menade att nettolönen inte skulle grossas upp med stöd av skattetablell, utan att lönen i stället skulle beräknas i efterhand när den slutliga skatten för taxeringsåret fastställts. Något som Kammarrätten konstaterade inte var möjligt då man inte kan ange en egen bruttolön, utan lönen fastställs i efterhand, samt att eventuella tvister om avdrag skulle kunna leda till att det tar flera år innan en bruttolön kan fastställas. Kammarrätten ansåg därför att bruttolön ska beräknas på så sätt som Skatteverket beskrivit i ställningstagandet enligt principen att nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag.⁸⁵

Med anledning av konstaterandet i Kammarrätten ställde Paulin upp två räkneexempel i en analys av fri skatt. Det ena exemplet baserades på den skattskyldiges argumentation och det andra exemplet baserades på Skatteverkets princip.⁸⁶ I exemplen utgår Paulin från en nettolön om 50 och en skattesats om 50%. I metoden som den skattskyldige argumenterar för inkluderas avdrag som den skattskyldige har rätt till i taxeringen.⁸⁷ Paulins räkneexempel är följande, jag citerar:

Nettolönen minskas med avdraget: $50 - 20 = 30$.
30 grossas upp utifrån tillämplig skattesats om 50 % = brutto 60

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Kammarrätten i Göteborg i mål nr 2421-07. Domen i detta mål överklagades till Regeringsrätten och fick prövningstillstånd. Regeringsrättens dom är RÅ 2010 ref.15 som presenterats ovan.

⁸⁵ Kammarrätten i Göteborg i mål nr 2421-07.

⁸⁶ Paulin (2009) analys. Kammarrättens i Göteborg dom 2008-06-19 i mål nr 2421-07.

⁸⁷ Ibid.

Eftersom den skattskyldige skall begära avdrag med 20 och detta redan ligger inbakat i uppgrossningen lägger man till 20 på uppgrossningen. I deklarationen redovisas 80 (60+20) som bruttolön. Avdrag görs med 20. Den taxerade förvärvsinkomsten i tjänst uppgår till 60 och den slutliga skatten blir 30. Deklarerad bruttolön minus slutlig skatt ger den avtalade och utbetalade nettolönen 50.

Skatteverket skulle å sin sida komma fram till en bruttolön på 100 som efter avdrag på 20 ger en taxerad förvärvsinkomst på 80 och slutlig skatt på 40.

Paulin konstaterar därmed att bruttolönen blir lägre i det beskrivna förfarandet, som förespråkar en beräkning som inkluderar avdrag, jämfört med en beräkning som utgår från Skatteverkets princip. Paulin sammanfattar sin analys med att framhålla att avtals olika utformning kan göra det väldigt svårt att i ett enskilt fall fastställa en bestämd modell som kan få generell betydelse för frågan hur en bruttolön ska beräknas med utgångspunkt i en avtalad nettolön. Detta eftersom personliga avdrag ofta inte inkluderas i avtalen samtidigt som ett avtal som uttryckligen ger arbetsgivaren rätt till överskjutande skatt är civilrättsligt bindande.⁸⁸

2.4.2 Kammarrätten i Stockholm mål nr 1213-09

Länsrätten hade i målet att pröva hur den anställdes bruttolön skulle beräknas utifrån erhållen nettolön plus förmåner. Den anställda yrkade att beräkningen skulle ske enligt principen bruttolön – slutlig skatt = nettolön. Skatteverket däremot yrkade att beräkningen skulle göras enligt principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön i enlighet med ställningstagandet.⁸⁹ Länsrätten konstaterar att Skatteverkets beräkningsmetod innebär att bruttolönen i viss

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Länsrätten i Södermanlands län i mål nr 1344-08.

mån bestäms schablonmässigt vilket talar för en beräkning som tar hänsyn till den faktiska skatten. Dock kan inte arbetsgivaren ange den anställdes inkomst om kontrolluppgift ska lämnas in utifrån principen nettolön + slutlig skatt på nettolönen = bruttolön. Det uppstår även problem när arbetsgivaravgifter och preliminär skatt ska betalas till Skatteverket löpande under inkomståret då den slutliga skatten ännu inte är bestämd. Den skattskyldige kan inte heller ange bruttolönen i sin självdeklaration, eftersom bruttolönen blir beroende av taxeringsbeslutet. Sammantaget anser därför länsrätten att en beräkning enligt principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön bör godtas.⁹⁰

Domen överklagades till Kammarrätten. Den anställda vidhöll sitt yrkande om att bruttolönen skulle fastställas enligt principen bruttolön – slutlig skatt = nettolön. Skatteverket bestred bifall till överklagandet och åberopade samma skäl som i länsrätten. Vid tidpunkten för avgörandet i Kammarrätten hade HFD i RÅ 2010 ref. 15 tagit ställning till hur en bruttolön ska bestämmas när det förekommer avdrag. Kammarrätten konstaterade att regeringsrättsavgörandet talar för att en bruttolön ska beräknas med utgångspunkt i principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön. Överklagandet avslogs.⁹¹

2.4.3 HFD 2014 ref. 76

I HFD 2014 prövade domstolen hur en avtalad nettolön skulle beräknas om till bruttolön i samband med en ansökan om skattelättnader. Arbetstagaren hade kommit till Sverige för att arbeta för ett svenskt bolag i en koncern och skulle enligt avtal få en nettolön som ersättning för arbetet i Sverige. Arbetstagaren ansökte hos Forskarskattenämnden om att få skattelättnader grundat på ersättningsnivå, men nämnden avslog ansökan med motiveringen att bruttolönen skulle beräknas med beaktande av skattelättnader och att lönen därmed inte nådde upp till ersättningsnivån. Förvaltningsrätten biföll bolagets överklagande och ansåg att bruttolönen skulle beräknas utan beaktande av

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Kammarrätten i Göteborg i mål nr 1213-09.

skattelättnader. Kammarrätten gjorde senare, efter överklagande från Skatteverket, samma bedömning som förvaltningsrätten.⁹²

Huruvida skattelättnader ska beaktas vid prövningen av arbetstagarens ersättningsnivå berör inte uttryckligen i förarbetena. I förvaltningsrätten berördes frågan om ersättningen tillfälligt understiger beloppsgränsen.⁹³ I propositionen anges bland annat att det endast är den avtalade ersättningen som måste nå upp till beloppsgränsen varje månad. Skattelättnaden påverkas således inte av om ersättningen tillfälligt understiger ersättningsnivån på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande.⁹⁴ Förvaltningsrätten konstaterade dock att uttalandet inte gav någon närmare vägledning vad gäller frågan om skattelättnader ska beaktas vid beloppsprövningen.⁹⁵

I Högsta förvaltningsdomstolen yrkade Skatteverket att Forskarskattenämndens beslut bör fastställas. Skatteverket menade att för att uppnå likvärdiga skattemässiga resultat, oavsett bruttolön eller nettolön, måste skattelättnader beaktas redan vid prövningen av om lönen överstiger ersättningsnivån. Detta i enlighet med formeln för bruttolöneberäkning (bruttolön = nettolön + tabellskatteavdrag). Om skattelättnaderna inte beaktas blir effekten att en viss nettolön beräknas till olika bruttobelopp, ett belopp vid prövningen om lönen överstiger ersättningsnivån och sedan ett annat belopp vid beräkningen av arbetstagarens beskattningsbara inkomst och därmed även underlaget för arbetsgivaravgifter.⁹⁶

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets överklagande. Bolaget yrkade att utgångspunkten bör vara de avtalsvillkor som gäller vid tidpunkten för Forskarskattenämndens prövning. Vid den tidpunkten finns inte något annat än tabellskatteavdrag att ta hänsyn till som för en normalt framräknad bruttolön. Bruttolönen per månad ska jämföras med lagens beloppsgräns vid prövningen

⁹² HFD 2014 ref. 76, Mål 1495–14 s.2.

⁹³ Ibid. S.11.

⁹⁴ Prop. 2011/12:1 s.516.

⁹⁵ HFD 2014 ref. 76, Mål 1495-14 s.11.

⁹⁶ Ibid. S.2.

av om en arbetstagare omfattas av regelverket. Därmed saknar det relevans om en sådan jämförelse senare leder till att bruttolönen, efter skattelättnader, understiger beloppsgränsen. En sådan konsekvens följer av hur regelverk är utformat.⁹⁷

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att en person med en bruttolön som överstiger två prisbasbelopp har rätt till skattelättnader. När arbetstagararen har avtalat om nettolön bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för en person med bruttolöneavtal. Därav följer att skattelättnader, som Forskarskattenämnden funnit, ska beaktas vid prövning av om en arbetstagare med nettolön har rätt till skattelättnader. Högsta förvaltningsdomstolen biföll därmed Skatteverkets överklagande.⁹⁸

2.4.4 Kammarrätten i Göteborg mål nr 8289-12

Arbetsgivare som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter enligt Socialavgiftslagen (2000:980).⁹⁹ Storleken på arbetsgivaravgifterna bestäms av arbetsgivarens totala avgiftsunderlag.¹⁰⁰ I avgiftsunderlaget ingår löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete, dock inte pension.¹⁰¹ Dessa ersättningar omfattas dessutom av inkomstskatt och är alltid skattepliktiga.¹⁰² Det är med andra ord bruttolönen som är underlag för arbetsgivaravgift.¹⁰³

Med anledning av detta var frågan om storleken på de anställdas bruttolön uppe för prövning vid kammarrätten i Göteborg i mål 8289-12.¹⁰⁴ Bakgrunden till målet var att ett bolag överklagade Skatteverkets beslut om att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter.¹⁰⁵ Bolaget hade under kalenderåret

⁹⁷ Ibid s.2-3.

⁹⁸ Ibid. S.4.

⁹⁹ 2 kap. 1 § SAL.

¹⁰⁰ 2 kap. 24 § SAL.

¹⁰¹ 2 kap. 10 § SAL.

¹⁰² Thörnross, lagkommentar 2 kap. 10 § SAL, Juno. 2022-10-14.

¹⁰³ Skatteverket – arbetsgivaravgifter – besökt 2022-10-14.

¹⁰⁴ Kammarrätten i Göteborg mål nr 8289-12.

¹⁰⁵ Ibid. S.5-6.

2009 haft fem anställda utsända inom EU/EES området. Samtliga personer hade ett E101-intyg från Försäkringskassan, vilket innebär att personerna fortsatt skulle tillhöra den svenska socialförsäkringen under utsändningen. Av intyget framgick att bolaget skulle ansvara för utbetalning av arbetstagarnas löner samt inbetalning av socialavgifter. Intyget från Försäkringskassan innebar vidare att arbetsgivaravgifter skulle betalas i Sverige samt i avtal mellan bolaget och de anställda framgick att de anställda hade nettolön vid arbetet utomlands.¹⁰⁶ Skatteverket motiverade beslutet med att bolaget hade grossat upp nettolönen till en bruttolön genom att lägga till den beräknade utländska skatten som den anställde betalade i arbetslandet. Skatteverket menade emellertid att nettolönen skulle beräknas om till en bruttolön utifrån principen bruttolön – svenskt tabellskatteavdrag = nettolön.¹⁰⁷

I förvaltningsrätten anförde bolaget att de tillämpade en internationell policy som innebar att de anställda lönemässigt inte skulle hamna i ett sämre läge än om de hade arbetat hemma. Därför var de anställda garanterade en nettolön för att de skulle kunna veta vad de hade i disponibel inkomst. Bolaget ansvarade sedan för att betala den skatt som uppstod på lönen i arbetslandet. Situationen är alltså att arbetsgivaren står för skatten i arbetslandet, eftersom de anställda är skattskyldiga endast i arbetslandet för lönen, samt för arbetsgivaravgifter i Sverige eftersom de anställda kvarstår i svensk socialförsäkring.¹⁰⁸ För dessa anställda har bolaget beräknat underlaget för arbetsgivaravgifter enligt: nettolön + förmåner + betald skatt i arbetslandet = underlag för arbetsgivaravgifter. Skatteverket har argumenterat utifrån att en nettolön ska beskattas enligt: bruttolön + tabellskatteavdrag = nettolön. Det innebar alltså att svensk tabellskatt utgör värdet för förmånen av fri skatt.¹⁰⁹ Till stöd för detta hänvisade Skatteverket till tidigare praxis från RÅ 1987 ref. 61 samt HFD 2010 ref. 15. Bolaget menade å andra sidan att dessa fall behandlade förmån av fri svensk skatt samt att mottagaren av ersättningen hade haft en

¹⁰⁶ Ibid. S.5.

¹⁰⁷ Ibid. S.5.

¹⁰⁸ Ibid. S.6.

¹⁰⁹ Ibid. S.7

skyldighet att betala skatt för ersättningen i Sverige. I det här fallet hade motpartarna ingen svensk skattskyldighet samt att förmånen var fri utländsk skatt. Bolaget menade därför att tidigare praxis inte var tillämplig i det här fallet.¹¹⁰

Förvaltningsrätten kom med följande domskäl. Domstolen konstaterade att parterna var överens om att nettolönen skulle läggas ihop med förmånen av fri utländsk skatt, men att parterna inte var överens om hur förmånen skulle värderas. Bolaget menade att förmånen skulle värderas till dess verkliga värde, alltså det belopp i utländsk skatt som bolaget faktiskt hade betalat.¹¹¹ Skatteverket å andra sidan menade att värdet av förmånen skulle bestämmas utifrån de svenska bestämmelserna om skatte- och avgiftsberäkning med tillämpning av skattetabell.¹¹² Förvaltningsrätten kunde sedermera konstatera att de avgöranden som Skatteverket åberopat avser svensk skatt när den enskilda var skattskyldig i Sverige. I det aktuella fallet var det emellertid fråga om dansk skatt som bolaget hade betalat. Förvaltningsrätten ansåg därför att det inte fanns anledning att frångå huvudprincipen för värdering av förmån vid beräkning av underlaget av arbetsgivaravgifter. Det innebar att förmånen av fri skatt skulle värderas till dess verkliga värde som utgörs av värdet av den faktiskt erlagda danska skatten.¹¹³ Skatteverket överklagade förvaltningsrättens avgörande till kammarrätten. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.¹¹⁴

2.5 Något om beräkningen av en bruttolön

Som tidigare redogjorts för har Skatteverkets ställningstagande på många sätt stipulerat gällande rätt sedan datumet för publiceringen. Detta har även förstärkts på så vis att domstolen inte har gått emot de riktlinjer som Skatteverket lagt fram. Domstolen har snarare uttryckligen bekräftat Skatteverkets princip

¹¹⁰ Ibid. S.7.

¹¹¹ Ibid. S.9.

¹¹² Ibid. S.10.

¹¹³ Ibid. S.10.

¹¹⁴ Ibid. S.2.

för hur man ska beräkna en bruttolön, nämligen att nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag. Både RÅ 2010 ref. 15¹¹⁵ och Kammarrätten i Stockholms mål nr 1213-09¹¹⁶ bekräftar att en bruttolön ska beräknas utifrån Skatteverkets princip. Hur en bruttolön ska beräknas torde därmed framstå som klart. I de allra simplaste fallen är det kanske möjligt att det är tydligt hur en bruttolön ska beräknas. Det finns emellertid situationer som fortfarande är osäkra och det finns tolkningsmöjligheter som resulterar i en ovisshet. Skatteverkets princip har emellertid inte gått fri från att utmanas av alternativa tolkningar.

I målet vid Kammarrätten i Göteborg i mål 8289-12 dömde domstolen att förmånen av fri skatt skulle värderas till det faktiska värdet vilket var den faktiskt erlagda skatten. Skillnaden i det här målet mot de andra var att förmånen av fri skatt var utländsk skatt. Arbetsgivaren hade avtalat om att stå för den anställdes skatt i Danmark. Skatteverket argumenterade fortfarande att beräkningen skulle utgå från svensk skattetabell för att arbetsgivaren skulle kunna rapportera in underlag för arbetsgivaravgifter. Domstolen konstaterade att det inte rörde sig om svensk skatt och att huvudregeln för värdering av förmån därför skulle gälla i stället för Skatteverkets princip. Ur målet går alltså att utläsa att en förmån ska värderas till dess verkliga värde. Man kan också utläsa att en förmån av fri svensk skatt ska beräknas utifrån Skatteverkets princip.

Principen nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag tar, av förklarliga skäl, hänsyn till tabellskatteavdrag. Detta innebär även att principen indirekt tar hänsyn till grundavdrag, allmän pensionsavgift, jobbskatteavdrag och skatte-reduktion för sjuk- och aktivitetsersättning eftersom dessa är inkluderade i skattetabellerna. Det framgår även av ställningstagandet att beräkningen av en bruttolön ska ta hänsyn till dessa avdrag och reduktioner. Ställningstagandet tydliggör även att till exempel avdrag för ökade levnadskostnader inte ska beaktas vid beräkningen, något som även bekräftades i RÅ 2010 ref. 15. Detta

¹¹⁵ Se kapitel 2.4.1.

¹¹⁶ Se kapitel 2.4.2.

gäller för avdrag som den skattskyldige eventuellt är berättigad till i samband med taxeringen, det är med andra ord avdrag som kan inkluderas i deklarationen. Dessa avdrag syftar inte till att justera den skattskyldiges bruttolön och påverkar därmed inte heller arbetsgivarens underlag för arbetsgivaravgifter. Det verkar därmed finnas en distinktion mellan avdrag i samband med taxeringen och avdrag som inkluderas i tabellskatteavdraget. Det är dock intressant att HFD följer Kammarrättens linje i RÅ 2010 ref. 15, alltså att beräkningen ska ske utifrån principen om nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag. Detta innebär per automatik att bland annat grundavdraget ska inkluderas i beräkningen eftersom det är inkluderat i tabellskatteavdraget. Trots detta säger domstolen uttryckligen att de allmänna avdragen och grundavdraget inte ska tas hänsyn till vid beräkningen. Det blir något av en motsatsägning, men det går att uttolka att avdragen inte ska inkluderas i beräkningen på så vis att de minskar bruttolönen innan taxeringen. Därmed minskas inte storleken på lönen som senare utgör underlaget för taxeringen, som i sin tur, i samband med taxeringen, kan vara föremål för avdrag. Att vissa avdrag inkluderas i tabellskatteavdraget innebär inte att bruttolönen minskas innan taxeringen.

Distinktionen mellan avdrag innan och efter taxeringen är synlig även i samband med att en nettolön ska beräknas till en bruttolön vid en expertskatteansökan. Ett beslut om skattelättnad innebär att den skattskyldige får undanta 25% av sin tjänsteinkomst från beskattning. Detta innebär att den undantagna delen av lönen inte är med i beskattningsunderlaget för den skattskyldige. Med anledning av HFD 2014 ref. 76 vet vi att en nettolön måste beräknas om till en bruttolön för att kunna bedöma om bruttolönen når upp till ersättningsnivån som krävs för att beviljas skattelättnad på ersättningsnivå. Domen stadgar även att bruttolönen ska beräknas på så sätt att beräkningen tar hänsyn till skattelättnaden. Vid beräkningen ska därmed hänsyn tas till skattelättnaden som om att ansökan blir beviljad, den beräknade bruttolönen i samband med ansökan ska därmed svara mot den bruttolön som den skattskyldige kommer ha om skattelättnaden beviljas.

Beräkningen frångår alltså en uppgrossning enligt tabell, trots att det inte finns något annat beslut på plats. Detta är intressant i och med att skatteavdrag som huvudregel ska göras enligt skattetabell. Detta frångås endast om det finns ett beslut som stadgar att annat skatteavdrag ska göras. Detta kan vara ett SINK-beslut som stadgar att skatteavdrag med 25% ska göras, eller ett jämningsbeslut som stadgar att annan procentsats ska användas eller att skatteavdrag inte ska göras överhuvudtaget.¹¹⁷ En gross-up blir per automatik motsatsen till skatteavdrag, i och med att hela idén med skattekompensationen är att den skattskyldige inte ska påverkas av skatteavdraget. Värt att notera här är dock att det endast är beräkningen i samband med ansökan som tar hänsyn till ett beslut som ännu inte finns. När taxeringen sedan sker görs denna i enlighet med ett beslut, om skattelättnad blivit beviljad, eller enligt tabellskatteavdrag enligt huvudregeln. Detta kan dock leda till märkliga situationer där en skattskyldig har en viss nettolön och därmed en svarande bruttolön. Bruttolönen kan hamna i brytpunkten för ersättningsnivån på så vis att bruttolönen överstiger ersättningsnivån genom en beräkning som inte tar hänsyn till skattelättnader, men understiger ersättningsnivån genom en beräkning som tar hänsyn till skattelättnader. Detta kan alltså resultera i att en skattskyldig som har nettolönekontrakt inte beviljas skattelättnader trots att bruttolönen överstiger ersättningsnivån på grund av hur bruttolönen ska beräknas vid ansökan. Hade samma person haft samma bruttolön, med den skillnaden att bruttolönen var kontrakterad, hade personen beviljats skattelättnader.

Därmed följer problematiken att en och samma nettolön kan resultera i olika bruttolön. Detta sker egentligen hela tiden för skattskyldiga som bor i olika kommuner med olika skattesatser, men inte för skattskyldiga som bor i samma kommun. En nettolön som har två olika svarande bruttolöner är inte en problematik som är specifik för beräkningen av en bruttolön i samband

¹¹⁷ Se kapitel 3 för mer om skyldigheten att göra skatteavdrag och när huvudregeln kan sättas åt sidan.

med en expertskatteansökan. Detta kan även uppstå med anledning av de nya reglerna som trädde i kraft under 2021.

3 Nettolön och de nya reglerna för utländska arbetsgivare

3.1 Nya regler för utländska arbetsgivare

Från och med den 1 januari 2021 finns det nya regler för utländska arbetsgivare som saknar ett fast driftställe i Sverige. I och med de nya reglerna får den ekonomiska arbetsgivaren betydelse på så vis att reglerna ser till vilken arbetsgivare det är som faktiskt betalar ut lön till anställda som arbetar i Sverige. Utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag på ersättning för arbete som utförs i Sverige. Det finns alltså en skyldighet att göra skatteavdrag för den anställdas svenska arbetsdagar. Ett undantag till detta är om 183 dagarsregeln i SINK¹¹⁸ är tillämplig.¹¹⁹

Huvudregeln för skatteavdrag är att den som utbetalar ersättning för arbete som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen också ska göra skatteavdrag.¹²⁰ Det finns undantag till huvudregeln gällande skyldigheten att göra skatteavdrag. Som förklarar ovan gäller att en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige endast ska göra skatteavdrag för ersättning som är hänförlig till svenska arbetsdagar.¹²¹

¹¹⁸ Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, även kallad SINK. En särskild statlig inkomstskatt för begränsat skattskyldiga.

¹¹⁹ Skatteverket – för dig som har ett utländskt företag – besökt 2022-09-20.

¹²⁰ 10 kap. 2 § SFL.

¹²¹ Skatteverkets rättsliga vägledning – Exempel gällande skatteavdrag i internationella sammanhang – besökt 2022-09-20.

De regler som aktualiserar denna situation återfinns i SFL. Skyldigheten att göra skatteavdrag för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige stadgas i 10 kap. 6 § SFL.¹²²

10 kap. 6 § SFL

Om utbetalaren hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, ska skatteavdrag från ersättning för arbete bara göras för arbete som mottagaren utför i Sverige. Detsamma gäller om utbetalaren hör hemma i Sverige och mottagaren är en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Arbete ska anses utfört i Sverige även om mottagaren arbetar utomlands inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.

I de fall som avses i första stycket andra meningen ska skatteavdrag dock alltid göras från inkomst som avses i 5 § första stycket 1 och 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och som inte är undantagen från skatteplikt enligt 6 § den lagen.

När det konstaterats att det föreligger en skyldighet för den utländska arbetsgivaren att göra skatteavdrag stadgas det i 11 kap. 20 § SFL att skatteavdrag ska göras med 30%.¹²³

En utländsk arbetsgivare som har ett fast driftställe i Sverige är skyldig att göra skatteavdrag på samma sätt som en svensk arbetsgivare. Numera har även utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige en skyldighet att göra skatteavdrag.¹²⁴ Hur en utbetalning från en utländsk arbetsgivare behandlas beror på mottagarens skattskyldighet.¹²⁵ En fysisk person kan vara

¹²² 10 kap. 6 § SFL

¹²³ 11 kap. 20 § SFL.

¹²⁴ Skatteverket rättslig vägledning, exempel gällande skatteavdrag i internationella sammanhang. 2022-09-20.

¹²⁵ Ibid. 4 a och 4 b.

begränsat skattskyldig och obegränsat skattskyldig.¹²⁶ Ersättning som betalas ut till en obegränsat skattskyldig person utgör underlag för skatteavdrag genom bestämmelser i SFL.¹²⁷ Ersättning som betalas ut till en begränsat skattskyldig person måste först undersökas med stöd i SINK. Sedan är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag i enlighet med ett SINK-beslut om det finns, annars enligt samma bestämmelser som ovan för preliminär skatt i SFL.¹²⁸

Ett exempel på en utländsk arbetsgivare som betalar ut ersättning till en obegränsat skattskyldig fysisk person kan vara ett utländskt byggföretag som fått ett uppdrag i Sverige. Företaget anställer en projektledare som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Under projektets gång arbetar företagsledaren i Sverige, men åker även vid två tillfällen över till Danmark på tjänsteresa för att bevaka ett liknande projekt där. Detta leder till att det utländska företaget blir skyldigt att göra skatteavdrag i Sverige.¹²⁹ Företaget ska göra skatteavdrag på hela den utbetalade ersättning, även den del av ersättningen som är hänförlig till arbetsdagarna i Danmark. Detta är med anledning av att ersättningen är inom ramen för utbetalarens verksamhet i Sverige.¹³⁰ Eftersom ersättningen är sådan som faller in under bestämmelsen i 10 kap. 6 § SFL ska skatteavdrag göras med 30%.¹³¹ Innan dessa nya regler gällande ekonomisk arbetsgivare infördes var inte utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige skyldiga att göra skatteavdrag. Då var det arbetstagaren själv som betalade sin preliminära skatt genom en SA-debitering.¹³² Hur en utbetalning till en begränsat skattskyldig fysisk person hanteras redogörs för nedan i kapitel 3.3.

¹²⁶ Lodin mfl. (2021), s.54-55.

¹²⁷ Skatteverket rättslig vägledning, exempel gällande skatteavdrag i internationella sammanhang, 4 a.

¹²⁸ Ibid. 4 b.

¹²⁹ 10 kap. 2 och 6 §§ SFL.

¹³⁰ 10 kap. 6 § SFL.

¹³¹ 11 kap. 20 § 4p SFL.

¹³² Skatteverkets rättsliga vägledning, exempel gällande skatteavdrag i internationella sammanhang, 4 a.

3.2 Proposition 2019/20:190, Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige

Den 17 juni 2020 överlämnade regeringen en proposition från Finansdepartementet till riksdagen. I propositionen föreslogs en förändring av 183-dagarsregeln¹³³ vid korta arbetstillfällen när det var fråga om uthyrning. I propositionen föreslogs även förändrade regler gällande skyldigheten att göra skatteavdrag för ersättning som betalas ut till någon som utfört arbete i Sverige.¹³⁴ En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte har ett fast driftställe i Sverige ska dessutom i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till Skatteverket.¹³⁵ Förslaget om ändrade regler gällande skyldigheten att göra skatteavdrag innebar att en utbetalare som hörde hemma i en annan stat och inte bedrev verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, blev skyldig att göra skatteavdrag från den ersättning som betalades ut för arbete i Sverige. Om utbetalaren betalar ersättning till en utländsk juridisk person eller en begränsat skattskyldig fysisk person ska skatteavdrag endast göras om ersättningen avser arbete som utförts i Sverige.¹³⁶ Syftet med propositionen var att skapa konkurrensneutrala regler och reglerna föreslogs träda i kraft den 1 januari 2021.¹³⁷

3.2.1 Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige.

Efter att de nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2021 gäller, som tidigare nämnt, att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige ska göra

¹³³ Se mer om 183-dagarsregeln på sida 51.

¹³⁴ Regeringskansliet, ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige.

¹³⁵ Prop. 2019/20:190 s. 1

¹³⁶ Ibid. S.1

¹³⁷ Ibid. S.1

skatteavdrag med 30%¹³⁸ på ersättning som utbetalas till en fysisk person när ersättningen utbetalas för arbete som utförs i Sverige.¹³⁹ Innan dessa regler fanns en sedan lång tid gällande praxis att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige inte var skyldiga att göra skatteavdrag från ersättning som beskattades i Sverige.¹⁴⁰ Skatteverket hade möjlighet att besluta att utländska juridiska personer som saknade fast driftställe i Sverige och var skyldiga att betala arbetsgivaravgifter i stället var tillåtna att redovisa arbetsgivaravgifter på ett sätt som avvek från då gällande lag.¹⁴¹ Detta grundade sig på en regel som fanns i 26 kap. 38 § SFL gällande särskilda skattedeclarationer.¹⁴² Denna befogenhet för Skatteverket gällde sedermera inte för skatteavdrag med anledning av att utländska utbetalare av ersättning för arbete inte skulle göra skatteavdrag.¹⁴³

I sammanhanget är det värt att notera att det inte fanns någon uttrycklig reglering som medgav de utländska utbetalarna det här undantaget från avdrags-skyldigheten.¹⁴⁴ I och med att arbetsgivaren inte var skyldig att göra skatteavdrag var det i stället arbetstagaren själv som ansvarade för redovisning och inbetalning av skatt.¹⁴⁵ Detta gällde även för begränsat skattskyldiga fysiska personer. Skatteavdrag enligt SINK skulle inte göras om utbetalaren var hemmahörande i utlandet, enligt 13 kap. 3 § andra stycket SFL,¹⁴⁶ utan det var arbetstagaren själv som mottog ersättningen som skulle redovisa och betala skatten.¹⁴⁷ Notera att Skatteförändelagen har ändrats och att 13 kap. 3 § SFL har fått en ny lydelse, andra stycket finns således inte kvar.¹⁴⁸

¹³⁸ 11 kap. 20 § SFL.

¹³⁹ 10 kap. 6 § SFL.

¹⁴⁰ Prop. 2019/20:190 s.34.

¹⁴¹ Prop. 2010/11:165 s.809.

¹⁴² 26 kap. 38 § SFL. Regeln upphörde att gälla genom lag (2017:387).

¹⁴³ Prop. 1996/97:100 s.568.

¹⁴⁴ Prop. 2019/20:190 s.34.

¹⁴⁵ Ibid. S.34.

¹⁴⁶ 13 kap. 3 § andra stycket SFL. Numera upphävd bestämmelse.

¹⁴⁷ 13 kap. 6 § SFL.

¹⁴⁸ Lag (2020:954) om ändring i skatteförändelagen.

3.2.2 Skyldighet att göra skatteavdrag

Regeringens förslag i propositionen var att en utbetalare som hörde hemma i en annan stat och inte bedrev verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, endast skulle göra skatteavdrag från ersättning hänförlig till arbete i Sverige. Arbetet skulle anses vara utfört i Sverige även om arbetstagaren arbetade utomlands, men inom ramen för utbetalarens svenska verksamhet.¹⁴⁹ Regeringen föreslog även att bestämmelsen i 13 kap. 3 § andra stycket SFL, om att en utbetalare som är hemmahörande i utlandet inte skulle göra skatteavdrag för SINK, skulle upphöra att gälla.¹⁵⁰ Konsekvensen av att 13 kap. 3 § andra stycket SFL upphörde att gälla var att utländska utbetalare, både de med och utan fast driftställe i Sverige, omfattades av samma bestämmelser som en svensk utbetalare avseende skyldigheten att göra skatteavdrag. Detta innebar en skyldighet att lämna skattedeklaration.¹⁵¹

Bakgrunden till varför dessa ändringar föreslogs av regeringen var att det innebar en omfattande administration för arbetstagaren att själv svara för redovisning och inbetalning av skatt. Detta i kombination med att propositionen föreslog en förändring av 183-dagarsregeln som skulle medföra att fler arbetstagare blev skattskyldiga i Sverige. Om dessa nya skattskyldiga arbetstagare skulle anses skyldiga att själva svara för sin redovisning och inbetalning av skatt skulle det, enligt regeringens mening, vara onödigt betungande för den skattskyldiga.¹⁵² Detta eftersom den föreslagna ändringen av 183-dagarsregeln skulle innebära att arbetstagare kunde bli skattskyldiga i Sverige efter så lite som 15 arbetsdagar i följd eller sammanlagt 45 arbetsdagar under ett kalenderår.¹⁵³ Detta riskerade även att öka risken för fel med en ökad börda för Skatteverket.¹⁵⁴ Den föreslagna lösningen för detta var att även utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige skulle göra skatteavdrag. Skatteverket föreslog att en utbetalare som hörde hemma i en annan stat och inte hade ett

¹⁴⁹ Prop 2019/20:190 s.68.

¹⁵⁰ Ibid. S. 68.

¹⁵¹ Ibid. S.77.

¹⁵² Ibid. S.69-70.

¹⁵³ Ibid. S.69.

¹⁵⁴ Ibid. S.70.

fast driftställe i Sverige skulle göra skatteavdrag på sådan ersättning som var skattepliktig enligt inkomstskattelagen.¹⁵⁵

Dessutom föreslogs att bestämmelsen, om att ersättning som var skattepliktig enligt SINK inte skulle omfattas av skatteavdrag för utländska utbetalare, skulle slopas. En sådan förändring skulle få till konsekvens att även utländska utbetalare som utbetalar sådan ersättning som är skattepliktig enligt SINK behöver göra skatteavdrag.¹⁵⁶ Förslaget ledde till att både svenska och utländska utbetalare ska göra skatteavdrag när de betalar ersättning till både obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga fysiska personer. Genom att både svenska och utländska betalare har samma skyldigheter att göra skatteavdrag på ersättning de betalar ut för arbete i Sverige ökar konkurrensneutraliteten.¹⁵⁷ Utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige ska alltså göra skatteavdrag på sådan ersättning som betalas ut till mottagaren för arbete utfört i Sverige och som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen eller SINK.¹⁵⁸ Skyldigheten att göra skatteavdrag omfattar däremot inte sådan ersättning som anges i 10 kap. 3 § andra stycket 1-7 SFL, såsom pension och sjukpenning.¹⁵⁹

3.2.3 Storleken på skatteavdraget

Regeringen föreslog att skatteavdrag ska göras med 30%.¹⁶⁰ I propositionen föreslogs att en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige skulle göra skatteavdrag för ersättning som utbetalas till arbetstagaren för arbete utfört i Sverige. Detta skulle gälla oavsett om mottagaren var obegränsat eller begränsat skattskyldig. Om mottagaren är obegränsat skattskyldig ska utbetalaren tillämpa bestämmelserna om skatteavdrag i 11 kap. SFL.¹⁶¹ I normala fall ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt allmän skattetablell eller vid icke

¹⁵⁵ Skatteverkets promemoria, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. Dnr 2 02 253985-17/113

¹⁵⁶ Prop. 2019/20:190 s.72-73.

¹⁵⁷ Ibid. S.73.

¹⁵⁸ Ibid. S.74-76.

¹⁵⁹ Ibid. S.75. och 10 kap. 3 § SFL.

¹⁶⁰ Ibid. S.77.

¹⁶¹ Ibid. S.78.

regelbunden ersättning, göra skatteavdrag enligt en särskild skattetabell för engångsbelopp.¹⁶²

En utländsk arbetsgivare som betalar ut ersättning till någon som arbetar i Sverige ska därför normalt göra skatteavdrag enligt tabell. Skatteavdrag enligt tabell förutsätter däremot att utbetalaren vet vilken tabell som ska tillämpas samt att arbetstagaren ska beskattas i Sverige under ett helt år. En utländsk utbetalare som endast ska göra skatteavdrag ett fåtal gånger per år kan ha svårighet att tillämpa skatteavdrag enligt tabell på korrekt sätt. Vid dessa situationer, när arbetstagaren inte arbetar i Sverige ett helt kalenderår, leder skatteavdrag enligt tabell sannolikt till att skatteavdraget inte motsvarar den skatt som arbetstagaren ska betala.¹⁶³ Mot bakgrund av svårigheterna för en utländsk utbetalare att tillämpa reglerna om skatteavdrag enligt tabell föreslogs att skatteavdrag i stället skulle göras med 30%. Ett enhetligt avdrag om 30% är enkelt att tillämpa för utbetalaren och förslaget innebar att en utländsk utbetalare utan fast driftställe i Sverige skulle göra skatteavdrag med 30% av underlaget om det inte fanns något beslut med annan innebörd.¹⁶⁴ Förslaget innebar därmed en ändring av 11 kap. 20 § SFL.¹⁶⁵

3.2.4 När kan en utbetalare avstå att göra skatteavdrag?

Skyldigheten att göra skatteavdrag för utländska utbetalare utan fast driftställe i Sverige omfattar ersättningar till både obegränsat och begränsat skattskyldiga om ersättningen är skattepliktig enligt inkomstskattelagen. Det finns ett undantag till skyldigheten då skatteavdrag inte ska göras från en ersättning som är undantagen från skatteplikt enligt SINK. Det kan finnas svårigheter för utbetalare att själva bedöma om mottagaren är undantagen från beskattning i Sverige. Det krävs därför ett beslut från Skatteverket för att

¹⁶² 11 kap. 17 § SFL.

¹⁶³ Prop. 2019/20:190 s.78.

¹⁶⁴ Ibid. S.79.

¹⁶⁵ Ibid. S.79.

skatteavdrag inte ska göras.¹⁶⁶ Skatteverket kan fatta ett sådant beslut, ofta kallat jämningsbeslut, enligt bestämmelserna om befrielse från skatteavdrag eller särskild beräkningsgrund för skatteavdrag.¹⁶⁷

Om mottagaren i stället är skattskyldig enligt SINK ska Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ange utbetalaren av ersättningen som omfattas av beslutet och som därmed ska göra skatteavdrag. Beslutet ska även ange om mottagaren har inkomster som är undantagna från skatteplikt.¹⁶⁸ När det finns ett SINK beslut ska utbetalaren följa beslutet. En utbetalare ska således inte göra skatteavdrag från ersättning som betalas ut till en mottagare som inte är skattskyldig i Sverige för ersättningen, förutsatt att det finns ett beslut om det från Skatteverket.¹⁶⁹

3.3 Nettolön och SINK

Vid nettolöneavtal är huvudprincipen att nettolönen behöver beräknas om till en bruttolön i enlighet med principen bruttolön – tabellskatteavdrag = nettolön.¹⁷⁰ Det är sedan den beräknade bruttolönen som ligger till grund för arbetsgivarens underlag för arbetsgivaravgifter¹⁷¹ samt skatteavdrag.¹⁷² Som tidigare presenterat är ett av undantagen till huvudregeln de situationer då den skattskyldige är begränsat skattskyldig i Sverige och således kan beskattas av SINK i stället för inkomstskattelagen.¹⁷³

Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, även kallad SINK, är en särskild statlig inkomstskatt.¹⁷⁴ Den omfattar de som är begränsat skattskyldiga i Sverige som erhåller vissa inkomster som anses ha

¹⁶⁶ Ibid. s.80.

¹⁶⁷ 10 kap. 9 § och 55 kap. 9 § SFL.

¹⁶⁸ 13 kap. 1 § SFL.

¹⁶⁹ Prop. 2019/20:190 s. 81.

¹⁷⁰ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 131 644285-06/111.

¹⁷¹ 2 kap. 1 § och 24 § SAL.

¹⁷² 10 kap. 2 § SFL.

¹⁷³ Se kapitel 3.1 och kapitel 3.2.4.

¹⁷⁴ 1 § SINK.

tillräcklig anknytning till Sverige.¹⁷⁵ För att omfattas av lagen förutsätts att det är en fysisk person som är bosatt utomlands och som uppstår inkomst som är skattepliktig enligt SINK.¹⁷⁶ Om den skattskyldige själv begär det finns det möjlighet att ändå beskattas enligt inkomstskattelagen.¹⁷⁷ På inkomst som är skattepliktig enligt SINK tas särskild inkomstskatt ut med 25 procent.¹⁷⁸ Skillnaden mellan SINK och IL är främst att inkomst som är skattepliktig enligt SINK beskattas med 25 procent, medan en inkomst som är skattepliktig enligt IL beskattas med en progressiv skattesats som går från ungefär 30 procent till ungefär 52 procent.¹⁷⁹ En annan skillnad är att IL medger allmänna avdrag, grundavdrag och kostnadsavdrag. Vid beskattning enligt SINK har den skattskyldige inte möjlighet att göra några avdrag utan skatten utgår på bruttoinkomsten.¹⁸⁰

3.3.1 SINK och de nya reglerna om ekonomisk arbetsgivare

I vissa fall kan personer som omfattas av SINK undantas från skatteplikt om personen inte har vistats sammanlagt mer än 183 dagar i Sverige under en tolv månadersperiod, om ersättningen har betalats ut av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar samt om ersättningen inte har belastat ett fast driftställe i Sverige som arbetsgivaren har.¹⁸¹ Från och med den 1 januari 2021 har 183 dagarsregeln begränsats genom nya regler som presenterades i samma regelpaket som bland annat reglerna om skatteavdrag för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.¹⁸² Dessa regler innebär att undantaget från skatteplikt inte gäller vid sådan uthyrning av

¹⁷⁵ Dahlberg (2020) s.61.

¹⁷⁶ 3 § SINK.

¹⁷⁷ 4 § SINK.

¹⁷⁸ 7 § SINK.

¹⁷⁹ Skatteverkets skattetabeller. I vissa fall kan procentsatsen enligt skattetabell vara så hög som 60 procent. För engångsbelopp gäller dessutom särskilda skattetabeller med preliminärt skatteavdrag upp till 57 och 60 procent.

¹⁸⁰ Dahlberg (2020) s.62.

¹⁸¹ 6 a § SINK.

¹⁸² Skatteverkets rättsliga vägledning, lön och annan ersättning för arbete. Besökt 2022-10-18.

arbetskraft som innebär att en fysisk person blir uthyrd eller ställs till förfogande av arbetsgivaren. Detta i syfte att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan arbetsgivare och som utförs under dennes kontroll och ledning.¹⁸³ Med uthyrning av arbetskraft i 6 a § avses inte arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, dock endast till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.¹⁸⁴ När inkomsten inte kan undantas från beskattning och omfattas av ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning ska inte skatteavdrag göras enligt huvudregeln i 10 kap. 2 § SFL. Skatteavdrag ska då göras enligt bestämmelserna i kapitel 13 SFL.¹⁸⁵ Skatteavdrag ska göras i enlighet med beslutet¹⁸⁶ med en skattesats om 25 procent.¹⁸⁷

3.3.2 Skattekompensationer och SINK

Situationen när en ersättning för att täcka skattekostnader i Sverige betalas ut från arbetsgivaren till den anställde behandlas i ett ställningstagande från Skatteverket.¹⁸⁸ En sådan ersättning ska beskattas vid den tidpunkt då ersättningen kan disponeras av den skattskyldige, med andra ord då ersättningen betalas ut. Tidpunkten för när Skatteverket beslutar om den slutliga skatten saknar betydelse för när ersättning är disponibel och därmed även för beskattningstidpunkten. Om personen är begränsat skattskyldig när ersättningen betalas ut sker beskattning enligt SINK.¹⁸⁹ Ställningstagandet behandlar beskattningen av en skattekompensation och gäller inte särskilt i de fall då den anställde och arbetsgivaren har avtalat om en viss nettolön och att arbetsgivaren ska stå för skatteinbetalningen.¹⁹⁰ I och med att skattekompensationen blir beskattad vid tidpunkten då ersättningen blir disponibel för mottagaren, och att mottagaren då kan ha flyttat från Sverige och därmed blivit begränsat

¹⁸³ 6 a § SINK.

¹⁸⁴ 6 b § SINK.

¹⁸⁵ 10 kap. 7 § SFL.

¹⁸⁶ 13 kap. 3 § SFL

¹⁸⁷ 7 § SINK.

¹⁸⁸ Skatteverkets ställningstagande daterat 2014-04-07, Dnr 131 177930-14/111

¹⁸⁹ Ibid.

¹⁹⁰ Ibid.

skattskyldig kan skattekompensationen komma att omfattas av SINK.¹⁹¹ Detta kan liknas vid de roll-over arrangemang som beskrivs av Peter Sundgren.¹⁹²

3.4 Något om de nya reglerna för utländska arbetsgivare

När de nya reglerna trädde i kraft 2021 syftade de till att förenkla för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige. Förenklingen innebär att de ska göra skatteavdrag med 30% på ersättningen de betalar ut till en fysisk person för svenska arbetsdagar. Detta motiverades i propositionen med att det kan vara komplicerat för dessa arbetsgivare att tillämpa skattetabeller på korrekt sätt. Dessutom är det många fall som den anställde inte arbetar 100% av året i Sverige, varför skatteavdrag enligt skattetabell inte alltid skulle stämma överens med den faktiska taxeringen. Regeln om att skatteavdrag ska göras med 30% återfinns, som tidigare sagt, i 11 kap. 20 § SFL och utgör ett undantag till de fall då skatteavdrag ska göras enligt skattetabell. Det blir därmed relevant att lyfta vad den nya regeln får för påverkan på Skatteverkets ställningstagande och dess princip för beräkning av bruttolön.

Skatteverkets princip, nettolön = bruttolön – tabellskatteavdrag, förutsätter att arbetsgivaren faktiskt ska göra skatteavdrag enligt skattetabell. I det här fallet finns det däremot en regel som uttryckligen säger att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige inte ska göra sådant skatteavdrag, utan i stället ska göra skatteavdrag med 30%. I och med att principen är i linje med övriga arbetsgivares skyldigheter att göra skatteavdrag kan man tycka att det finns utrymme att argumentera att principen kan vara anpassningsbar. För de situationer principen ska tillämpas av en arbetsgivare som omfattas av de nya reglerna bör därför principen kunna ha följande lydelse i stället: nettolön = bruttolön – 30% skatteavdrag. I propositionen till de nya reglerna nämns inte

¹⁹¹ Ibid.

¹⁹² Sundgren, Skattenytt 1992 s.531.

hur reglerna är tänkta att hanteras i samband med en bruttolöneberäkning. Hur en bruttolöneberäkning är tänkt att göras är något som egentligen inte belyses överhuvudtaget förutom i Skatteverkets ställningstagande och ett fåtal domar. Det finns därmed inte mycket vägledning att utgå från.

Utifrån principens konstruktion med tabellskatteavdraget som grund ter det sig dock rimligt att anta att principen egentligen utgår från arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag. När det till exempel finns ett SINK-beslut på plats görs bruttolöneberäkningen med beslutet som utgångspunkt, med andra ord görs en gross-up med 25% i enlighet med beslutet. När det inte finns ett beslut på plats som ändrar arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag görs en gross-up i enlighet med tillämplig skattetabell. För utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige finns skyldigheten att göra skatteavdrag med 30%. I dessa fall bör det därmed även följa att en gross-up ska göras med 30%.

I och med att de nya reglerna, eller dess förarbeten, inte behandlar hur en bruttolöneberäkning bör göras blir det logiska tillvägagångssättet att följa samma metod som tidigare utarbetats. Att baklängesräkna nettolönen med utgångspunkt i arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag blir en metod som kan tillämpas för alla arbetsgivare. Om en arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige skulle följa Skatteverkets princip rakt av och göra en gross-up med tabellskatt skulle inte den skattskyldiges taxeringsbara inkomst stämma överens med arbetsgivarens skatteavdrag och underlag för arbetsgivaravgifter.

Även om Skatteverkets princip skulle lyda: nettolön = bruttolön – skattesats motsvarande arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag, skulle det fortfarande uppstå situationer med risken för olika bruttolön för en och samma nettolön. Detta är en direkt konsekvens av reglernas utformning. En nettolön som ska grossas upp av en arbetsgivare med skattetabell resulterar i en viss bruttolön. Om samma nettolön sedan grossas upp av en annan arbetsgivare med 30% är det möjligt att beräkningen resulterar i en annan bruttolön, även

om de skattskyldiga bor i samma kommun. En enkel lösning på detta skulle kunna vara att alla arbetsgivare ska beräkna bruttolönen utifrån Skatteverkets princip med tabellskatteavdrag. Då skulle en nettolön ha samma motsvarande bruttolön för två olika skattskyldiga förutsatt att de omfattas av samma skattetabell. Detta skulle däremot gå rakt emot de nya reglernas syfte, nämligen att förenkla för vissa arbetsgivare på så vis att de inte ska behöva tillämpa svenska skattetabeller.

4 Skattelagstiftning och konkurrensneutralitet

4.1 Konkurrensneutralitet

När de nya reglerna för utländska arbetsgivare presenterades i propositionen angavs ett av syftena till förändringen vara att öka konkurrensneutraliteten.¹⁹³ Neutralitetsprincipen som sådan har använts flitigt i rättsdogmatiskt inriktade arbeten och den har varit grund för kritik mot gällande lagstiftning och samtidigt gett stöd för nya lösningar.¹⁹⁴ Neutralitetsprincipen innebär att skatte-reglerna ska vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika möjliga handlingsalternativ. Således ska inte skatten styra den skattskyldiges beteende. Neutralitetsprincipen har även ett nära samband med likformighetsprincipen.¹⁹⁵ Det föreligger emellertid en skillnad mellan principerna. Mutén beskriver skillnaden på så vis att med likformighet avses att diskriminerande behandling av skattskyldiga bör undvikas på grund av rättviseskäl. Neutralitetsprincipen å andra sidan tar sikte på diskriminering som gör att handlingar som före skatt är ekonomiskt likvärdiga, blir olikvärdiga efter skatt och därmed påverkar den skattskyldiges handlingar.¹⁹⁶ Konkurrensneutraliteten som åsyftas öka genom regeländringen tar sikte på neutraliteten mellan olika arbetsgivare och arbetstagare.¹⁹⁷ Detta ska leda till att det blir en neutral beskattning mellan personer anställda av en verksamhet i Sverige och personer som är anställda i utlandet men som arbetar i en verksamhet i Sverige.¹⁹⁸ På samma vis ökar det även neutraliteten mellan arbetsgivare i den mån att både svenska och utländska företag får samma skyldigheter att göra skatteavdrag

¹⁹³ Se kapitel 3.2 och Prop 2019/20:190 s.1.

¹⁹⁴ Gunnarsson, Skattenytt 1998 s.552.

¹⁹⁵ Lodin m.fl. (2021) s.43.

¹⁹⁶ Mutén (1966) s.48.

¹⁹⁷ Prop. 2019/20:190 s.44.

¹⁹⁸ Ibid s.45.

när de betalar ersättning för arbete som utförts i Sverige avseende SINK-beskattnings.¹⁹⁹

Gunnarsson förklarar även att hur användbar principen om neutralitet är för rättspolitiska överväganden och lagtolkning avgörs av det rådande rättskulturella klimatet och dess prioriteringar.²⁰⁰ Sett till skatterätten är förarbetena av central betydelse för hur principerna används, då det är uttalanden i förarbeten som gett upphov till analyserna i doktrin.²⁰¹ Detta beror bland annat på att principerna är svåra att härleda ur praxis i och med att Högsta förvaltningsdomstolen i omfattande utsträckning följer uttalandena som gjorts i förarbeten.²⁰²

Principens betydelse vid lagstiftningsarbetet har bland annat lyfts av Lodin. Han menar att lagstiftningen måste upplevas som legitim av de som omfattas varav lagens legitimitet kan diskuteras och ifrågasättas utifrån frågor om likformighet och neutralitet.²⁰³ Lodin menar att lika fall skall behandlas lika i en likformig beskattning. Det motiveras inte endast av rättssäkerhetsskäl utan även av samhällsekonomiska skäl. Om skatt kan undgåas genom ett annat likartat handlande får skatten snedvridande effekter genom att ekonomiskt mindre effektiva handlingsvägar väljs.²⁰⁴ Detta kan även ses i det regelpaket som de nya reglerna om skatteavdrag finns med i. En annan av de regler som presenteras kallas kort för uthyrningsregeln.²⁰⁵ Motivet till denna regel är att uppnå konkurrensneutrala regler på så vis att valet att anställa personal eller hyra in personal inte ska avgöras av skattemässiga skäl, utan ske på affärs-mässiga grunder.²⁰⁶ Lodin beskriver hur de gamla skattesystemen i princip kunde utformas inom ramen för en sluten ekonomi, men att så längre inte är fallet. Internationell skattekonkurrens har blivit en viktig faktor att ta hänsyn

¹⁹⁹ Ibid s.73.

²⁰⁰ Gunnarsson, Skattenytt 1998 s.556.

²⁰¹ Ibid. S.556.

²⁰² Ibid. S.556.

²⁰³ Lodin, Skattenytt 2007 s.478.

²⁰⁴ Ibid. S.484.

²⁰⁵ Se prop. 2019/20:190 s.54 samt 6 b § SINK.

²⁰⁶ Prop. 2019/20:190 s.56.

till. En skatt bör inte ha effekten att arbetstillfällena, investeringar och konsumtion drivs utomlands. Med andra ord bör skattekostnaden för inhemsk aktivitet inte vara högre än för konkurrerande utländsk aktivitet.²⁰⁷ Samtidigt menar Lodin att ”generella regler främjar ofta neutralitet och likformighet, medan specialregler medför olikbehandling och snedvridningar”.²⁰⁸

4.1.1 Konkurrensneutralitet som syfte för andra regler

Andra regler som motiveras utifrån konkurrenshänsyn är bland annat expertskattelättnaderna i 11 kap. 22-23 §§ IL. Reglerna existerade tidigare i den nu upphävda lagen om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.²⁰⁹ Bestämmelsernas nuvarande lydelse bestämdes främst genom 2001 års proposition²¹⁰ och utvidgades och förenklades senare i betydlig omfattning.²¹¹ Den senare utvidgningen såg bland annat införandet av ersättningsnivån som grund för att kvalificera för skattelättnaden.²¹² Syftet bakom reglernas införande var att göra Sverige mer attraktivt för internationella företag som sökte land för nyetableringar och därigenom öka den internationella konkurrenskraften. Reglerna skulle även öka den svenska forskningens konkurrenskraft.²¹³ Ersättningsnivåns införande motiverades också utifrån att reglernas konkurrenskraft skulle öka samt att reglerna skulle bli mer förutsebara för arbetsgivare genom att de enklare skulle kunna veta om skattelättnader skulle medges eller ej.²¹⁴ Ett av skälen till ersättningsnivån var därutöver att andra EU länder hade infört särskilda skatteregler för expert- och nyckelpersoner som helt eller delvis baserades på lönenivå.²¹⁵

²⁰⁷ Lodin, Skattenytt 2007 s.489.

²⁰⁸ Ibid. S.484.

²⁰⁹ Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

²¹⁰ Prop. 2000/01:12 s.4-5.

²¹¹ Prop. 2011/12:1 s.238 ff.

²¹² Ibid. S.240, 242, 245.

²¹³ Prop. 2000/01:12 s.18

²¹⁴ Prop. 2011/12:1 s.240.

²¹⁵ Ibid. S.240-242.

4.2 Diskriminering

Nya regler har ofta motiverats i syfte att de ska öka konkurrensen eller stärka konkurrensneutraliteten. Det är bland annat ett av syftena som anges vid införandet av expertskatten²¹⁶ och det är även det övergripande syftet med regeländringarna som trädde i kraft 2021 angående utländska arbetsgivares skyldigheter att göra skatteavdrag.²¹⁷ I och med de nya regeländringarna har utländska aktörer ansetts vara skattemässigt gynnade jämfört med svenska aktörer.²¹⁸ I de situationer som utländska medborgare missgynnas gentemot medborgare i en stat uppstår frågor om diskriminering. Det finns ett diskrimineringsförbud i OECD:s modellavtal²¹⁹ samt ett diskrimineringsförbud i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt inom ramen för de grundläggande friheterna.²²⁰

4.2.1 Diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal

Artikel 24 i OECD:s modellavtal stadgar att utländska medborgare i en avtalsslutande stat inte ska bli föremål för beskattning på ett mindre fördelaktigt sätt än vad medborgare i den beskattande staten blir. Det föreligger däremot inget hinder mot att behandla utländska medborgare bättre än egna medborgare.²²¹ Med ”medborgare” avses både fysiska och juridiska personer.²²² Vidare omfattar diskrimineringsförbudet även statslösa personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna²²³ och personer med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalsslutande stat.²²⁴ Förbudet omfattar även rätten till att göra avdrag²²⁵ samt behandlingen av företag som

²¹⁶ Prop. 2000/01:12 s.18.

²¹⁷ Prop. 2019/20:190 s.1 och 116.

²¹⁸ Saric och Schwartz, SvSkT 4/2021 s.389.

²¹⁹ Artikel 24 OECD:s modellavtal.

²²⁰ Artikel 18 och 19 FEUF.

²²¹ Artikel 24.1 OECD:s modellavtal. Även kallad medborgarskapsregeln.

²²² Artikel 3.1 g OECD:s modellavtal.

²²³ Artikel 24.2 OECD:s modellavtal.

²²⁴ Artikel 24.3 OECD:s modellavtal. Även kallad filialregeln.

²²⁵ Artikel 24.4 OECD:s modellavtal.

på grund av dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras av person med hemvist i annan avtalsslutande stat.²²⁶ Syftet med regeln är att förhindra att medborgare i en avtalsslutande stat missgynnas i beskattningshänseende.²²⁷ En förutsättning för att en sådan situation ska kunna uppstå är att medborgaren i en avtalsslutande stat befinner sig under samma förhållanden som en medborgare i den andra avtalsslutande staten.²²⁸ Medborgarregeln ser särskilt på detta vad avser hemvist på så vis att en medborgare med hemvist i en stat och en annan medborgare som inte har hemvist i denna stat inte befinner sig under samma förhållanden.²²⁹ Värt att notera är att artikeln inte omfattar indirekt diskriminering. Med detta menas en skatteregel som inte direkt särskiljer mellan medborgare och icke-medborgare men ändå får den effekten på så vis att regeln har ett kriterium som i praktiken endast träffar icke-medborgare.²³⁰

4.2.2 Diskrimineringsförbudet i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Inom ramen för diskrimineringsförbudet i EU-rätten omfattas indirekt diskriminering.²³¹ De allmänna diskrimineringsförbuden i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt återfinns i artikel 18 och 19.²³² Hela fördraget genomsyras av ett förbud mot diskriminering²³³ på så vis att EU-domstolen i vissa fall kan pröva mer specifika artiklar i stället för artikel 18 och 19. Detta sker bland annat när EU-domstolen har att pröva förenligheten av nationell lagstiftning med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF, då kan EU-domstolen pröva förenligheten direkt med artikel 49 FEUF utan att behöva pröva

²²⁶ Artikel 24.5 OECD:s modellavtal. Även kallad ägarregeln.

²²⁷ Dahlberg (2020) s.335.

²²⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning, OECD:s modellavtal, article 24 non-discrimination, under samma förhållanden.

²²⁹ Ibid. Och artikel 24.1 OECD:s modellavtal.

²³⁰ Skatteverkets rättsliga vägledning, OECD:s modellavtal, article 24 non-discrimination, generella utgångspunkter för tolkning av artikeln.

²³¹ Dahlberg (2020) s.401. Se mål C-107/94 för ett exempel på indirekt diskriminering.

²³² Artikel 18 och 19 FEUF.

²³³ Dahlberg (2020) s.395.

förenligheten med artikel 18 FEUF.²³⁴ Etableringsfriheten kan således utgöra en specificering av det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF.²³⁵

I likhet med att diskriminering i OECD:s modellavtal förutsätter att medborgare befinner sig under samma förhållanden, förutsätter diskrimineringsförbudet i FEUF att det rör sig om två ”objektivt jämförbara situationer”.²³⁶ Som huvudregeln till detta har EU-domstolen fastslagit att obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer.²³⁷ Ett undantag till detta gjordes gällande i EU-domstolen då en belgisk medborgare ansågs vara föremål för diskriminering i Tyskland trots att han var begränsat skattskyldig i Tyskland. Han förvärvade merparten av sin inkomst i Tyskland och ansågs därmed befinna sig i en objektivt jämförbar situation med obegränsat skattskyldiga i Tyskland och hade därmed rätt att bli beskattad enligt fördelaktig beskattning för makar.²³⁸ Målet berör den fria rörligheten för arbetstagare.²³⁹ Som ovan nämnts kan även etableringsfriheten utgöra en specificering av det allmänna diskrimineringsförbudet.²⁴⁰

Etableringsfriheten stadgas i artikel 49 FEUF och innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan plats är förbjudna.²⁴¹ Förbudet gäller även etablering av kontor, filial och dotterbolag och etableringsfriheten omfattar både fysiska och juridiska personer.²⁴² Ett klassiskt mål som behandlar etableringsfriheten på området för direkt beskattning är ett avgörande som meddelades av EU-domstolen 2006. Ett bolag hade sitt säte i Luxemburg och var obegränsat skattskyldigt i Luxemburg. Bolaget hade även en filial i Tyskland. En filial till ett sådant utländskt bolag var

²³⁴ Ibid. S.395.

²³⁵ Se mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, punkt 20.

²³⁶ Dahlberg (2020) s.396.

²³⁷ Ibid. S.397.

²³⁸ Mål C-279/93 Schumacker.

²³⁹ Artikel 45 FEUF.

²⁴⁰ Dahlberg (2020) s.395.

²⁴¹ Artikel 49 FEUF.

²⁴² Dahlberg (2020) s.427.

subjekt för en bolagsskatt om 42% medan ett tyskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag beskattades med 33,5% eller 30%. EU-domstolen fann att filialetablering och dotterbolagsetablering var två objektivt jämförbara situationer och att den högre beskattningen av en filial därmed utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.²⁴³

4.3 Något om konkurrensneutralitet och diskriminering

Ovanstående principer bör finnas med vid lagstiftningsarbetet och diskrimineringsförbudet är något som hela tiden måste bevakas. Konkurrensneutraliteten som grund för regeländringarna kan på många sätt förklaras utifrån en ökande globalisering. Det nationella regelverket måste följa med utvecklingen i andra länder i världen för att arbetskraft ska vilja söka sig till Sverige. Ta expertskattelättnaderna som ett exempel. Reglerna för expertskattelättnader finns endast för att göra den svenska arbetsmarknaden mer attraktiv och öka möjligheten att rekrytera svåråtkomlig kompetens. På samma sätt infördes de nya reglerna 2021 för att göra det mer neutralt mellan olika arbetsgivare, svenska som utländska, arbetsgivare med fast driftställe som arbetsgivare utan fast driftställe. Reglerna skulle även minska den administrativa bördan som låg på den skattskyldige. Dessa regler har tydligt införts för att göra det mer attraktivt för arbetsgivare att ha arbetstagare i Sverige, vilket uttryckligen motiveras i förarbetena. Reglerna har även ansetts vara skattemässigt gynnande för utländska arbetsgivare jämfört med svenska. Detta leder mig åter till problemet som uppstår när en nettolön kan resultera i två olika bruttolöner.

Risken för att en nettolön kan resultera i två olika bruttolöner har lyfts tidigare. I dessa fall har det främst varit på grund av att de skattskyldiga bor i olika kommuner eller att det finns en viss brytpunkt på ersättningsnivå för expertskattelättnader. Här bör även nämnas att de nya reglerna stadgar att

²⁴³ Se mål C-253/03 CLT-UFA SA.

utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige ska göra skatteavdrag med 30%. Som tidigare diskuterat finns det därmed utrymme att argumentera för att dessa arbetsgivare även kan grossa upp en nettolön med 30% i stället för tabellskatt. I kapitel 2.2.1 presenterades de svenska skattetabellerna och ett par räkneexempel. Något som belystes där var till exempel att skattetabell 29 faktiskt innebär ett skatteavdrag som understiger 30% upp till en lönenivå om 60 000 kr brutto i månadslön. Detta riskerar med andra ord att resultera i att svenska arbetsgivare kan göra skatteavdrag enligt tabell med en skattesats som understiger 30% upp till en viss lönenivå. Samtidigt måste de utländska arbetsgivarna utan fast driftställe i Sverige göra skatteavdrag med 30% oavsett lönenivå. Frågan kan lyftas om de olika arbetsgivarna kan anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer och om diskrimineringsförbudet därmed skulle kunna aktualiseras. I och med att det görs en distinktion mellan utländska arbetsgivare med fast driftställe och utan fast driftställe finns det utrymme att argumentera för att de inte befinner sig i jämförbara situationer. Den ena arbetsgivaren har större koppling till Sverige och blir även skattemässigt behandlad som de svenska arbetsgivarna. Den utländska arbetsgivaren utan fast driftställe i Sverige har inte samma anknytning till Sverige och omfattas av speciella regler. Värt att notera är även att diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal inte omfattar indirekt diskriminering. I detta fall är det tveksamt om det skulle kunna vara indirekt diskriminering, och troligen utgör det inte heller direkt diskriminering. Möjligen är detta inte något som strider mot etableringsfriheten, men i vissa specifika situationer kan det vara så att etableringsfriheten hamnar i kläm.

Diskrimineringsförbudet kan även aktualiseras för en enskild personen. Det är svårt att argumentera för att det föreligger direkt diskriminering. Däremot kan indirekt diskriminering påvisas genom att den skattskyldiges beskattningsbara inkomst kan påverkas av vilken arbetsgivare denne har. Om den anställde har en nettolön om 42 400 kr, svensk arbetsgivare och bor i Österåker, kommer bruttolönen att vara drygt 60 000 kr med en effektiv skattesats som understiger 30%. Om samma person i stället har en utländsk arbetsgivare

utan fast driftställe i Sverige kommer bruttolönen, och därmed det beskattningsbara underlaget, att vara något högre. Eftersom de flesta av dessa fall inkluderar arbetstagare som är skattekompenserade är det svårt att argumentera för att det utgör diskriminering av arbetstagaren. Den höjda skatten belastar inte arbetstagaren i dessa fall, utan arbetsgivaren som avtalat om att stå för arbetstagarens skatt. Nyss nämnda exempel illustrerar att det finns situationer då frågan om diskriminering i alla fall kan aktualiseras och diskuteras, och att de nya reglerna inte endast är gynnande för arbetsgivaren. Det finns exempel på lönenivåer för alla skattetabeller som resulterar i en effektiv skattesats som understiger 30%. I de fall det rör skattekompenserade arbetstagare som blir utsända till olika länder för att arbeta torde det dock vara få fall där en skattesats om 30% inte är gynnande.

5 Sammanfattande analys och slutsatser

5.1 Sammanfattande analys

Skatteverkets ställningstagande om hur en nettolön ska räknas om till en bruttolön har haft stor påverkan på utvecklingen av praxis och har fått ett stort värde som rättskälla. Principen nettolön = bruttolön - tabellskatteavdrag som Skatteverket har utvecklat har bekräftats i praxis och varit vägledande för hur nettolöner ska hanteras. Dock, som visats i genomgången av praxis, har det även argumenterats för alternativa tillvägagångssätt för beräkningen. Bland annat att tabellskatteavdraget inte ska ligga till grund för beräkningen, utan att slutlig skatt i stället ska ligga till grund. Detta har godtagits i ett fall då det gällde förmån av fri utländsk skatt eftersom denna inte beräknas med grund i svensk skattetabell. När det däremot har varit fråga om förmån av fri svensk skatt har denna alternativa beräkning inte godtagits. Efter att de nya reglerna för utländska arbetsgivare trädde i kraft 2021 har det även uppstått nya frågor.

De nya reglerna utökade skyldigheterna för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige. Numera måste de göra skatteavdrag på ersättning de betalar ut till en arbetstagare för svenska arbetsdagar. Skillnaden från övriga arbetsgivare är däremot att de inte behöver göra skatteavdrag i enlighet med tillämplig skattetabell, utan att de får göra skatteavdrag med 30%. En av motiveringarna till detta var att dessa utländska arbetsgivare inte kunde förväntas kunna svenska skattetabeller. Det förefaller därmed vara så att de nya reglerna och Skatteverkets princip inte går hand i hand. För att kunna tillämpa Skatteverkets princip förutsätts att tillämparen känner till och kan tillämpa svenska skattetabeller. De arbetsgivare som är skyldiga att göra skatteavdrag i enlighet med skattetabell kan även förväntas känna till och kunna tillämpa skattetablerna. De arbetsgivare som däremot inte har en skyldighet att göra skatteavdrag i enlighet med skattetabell kan inte omfattas av motsvarande

förväntningar. En av motiveringarna till att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige skulle få göra skatteavdrag med 30% var att de inte kunde förväntas känna till svenska skattetabeller. Det skulle då vara märkligt om de fick göra skatteavdrag med 30%, men var tvungna att beräkna bruttolöner vid nettolöneavtal utifrån Skatteverkets princip som utgår från tabellskatteavdrag.

Det är inte orimligt att det skulle kunna finnas flera principer för hur en bruttolön ska beräknas. På sätt och vis finns det redan flera olika sätt att beräkna. En bruttolön ska beräknas på ett speciellt sätt i samband med ansökan om expertskattelättnader. En bruttolön ska också beräknas på ett speciellt sätt i de fall det finns ett SINK-beslut på plats. Gross-up beräkningen av en nettolön i dessa fall har direkt samband med arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag på bruttolönen. Det finns därmed utrymme att argumentera att en bruttolön bör kunna beräknas i enlighet med nettolön = bruttolön – 30% i de fall arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag med 30%. Detta bör även innebära att man kan generalisera Skatteverkets princip för att den ska kunna tillämpas av samtliga arbetsgivare. Principen skulle därmed kunna vara följande: Nettolön = bruttolön – skattesats motsvarande skyldigheten att göra skatteavdrag. Denna princip skulle omfatta alla arbetsgivare och kan tillämpas av alla arbetsgivare. I de fall det finns ett SINK-beslut på plats, i de fall arbetsgivaren ska göra skatteavdrag med 30% och i de fall arbetsgivaren ska göra skatteavdrag enligt skattetabell.

Som tidigare nämnt är de nya reglerna allt som oftast fördelaktiga för de utländska arbetsgivarna som omfattas av reglerna. Det finns dock alltså situationer då de nya reglerna inte är fördelaktiga. Som tidigare presenterats finns det lönenivåer vars svarande skatteavdrag enligt skattetabell understiger 30%. I kapitel 4 diskuterades om detta skulle kunna vara grund för diskriminering. Mycket tyder dock på att det inte är det. Diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal omfattar endast direkt diskriminering, vilket detta med största sannolikhet inte är. Diskrimineringsförbudet i EU-rätten förutsätter att det finns två objektivt jämförbara situationer. I och med att det i dessa två

situationer är två olika arbetsgivare med väldigt olika anknytning till Sverige är det tveksamt om det kan räknas som två objektivt jämförbara situationer. Arbetsgivarna som ska göra skatteavdrag enligt skattetabell har oftast en relativt stark anknytning till Sverige. Utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige som får göra skatteavdrag med 30% har nästan ingen anknytning alls till Sverige.

Situationen kvarstår dock att reglerna öppnar upp möjligheten för en viss nettolön att bli beräknad till två olika bruttolöner. Detta faller sig dock naturligt i de fall bruttolönen beräknas utifrån skattetabell eftersom varje kommun själv beslutar om sin skattesats. För utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige innebär detta att det finns situationer då reglerna är fördelaktiga och att det finns situationer då reglerna är betungande. Brytpunkten i lönenivå varierar beroende på vilken skattetabell som jämförelsen sker mot. När jämförelsen görs mot skattetabell 30 ligger brytpunkten vid en lönenivå på 59 400 kr. Vid en bruttolön om 59 400 kr ska enligt skattetabell 30 skatteavdrag göras med 17 747 kr, vilket ger en effektiv skattesats om ca 29,87%. Vid en bruttolön om 59 401 kr ska skatteavdrag göras med 17 853 kr, vilket ger en effektiv skattesats om ca 30,05%.²⁴⁴ I de fall arbetsgivaren och arbetstagaren har avtalat om nettolön innebär detta en nettolön om 41 653 kr. Vid en nettolön överstigandes 41 653 kr, och därmed en bruttolön överstigandes 59 400 kr, är det fördelaktigt för arbetsgivaren att få göra skatteavdrag med 30% i stället för skatteavdrag enligt skattetabell 30.

Den skattskyldige arbetstagaren påverkas inte av detta eftersom den är skattekompenserad. Arbetsgivaren påverkas däremot på så vis att en viss nettolön kostar olika mycket beroende på om skatteavdrag ska göras enligt skattetabell eller med 30%. Det är dock tveksamt om arbetsgivarna befinner sig i två objektivt jämförbara situationer varför diskriminering sannolikt inte föreligger.

²⁴⁴ Se skattetabell 30 i bilaga.

Dock kvarstår situationen att två skattskyldiga individer med avtalad nettolön som bor i samma kommun skulle kunna få olika beräknade bruttolöner.

5.2 Slutsatser

Den här uppsatsen syftar till att undersöka och analysera hur en bruttolön ska beräknas vid avtal om nettolön med anledning av de nya reglerna som trädde i kraft 1 januari 2021. Detta med anledning av att Skatteverkets ställningstagande inte har uppdaterats och att det därför uppstått en ovisshet om de nya reglerna har ersatt ställningstagandet i vissa fall. För att uppfylla uppsatsens syfte presenterades fyra frågeställningar som arbetet ämnar besvara.

Hur ska en nettolön beräknas om till en bruttolön? Påverkas beräkningen av arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag? Som redogjorts för tidigare i arbetet måste en nettolön beräknas om till en bruttolön för att arbetsgivaren ska kunna uppfylla sina skyldigheter. Under en lång tid har Skatteverkets ställningstagande och dess princip, $\text{nettolön} = \text{bruttolön} - \text{tabellskatteavdrag}$, stadgat hur en nettolön ska beräknas om till en bruttolön. Med anledning av de nya reglerna som trätt i kraft avseende utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige och deras skyldighet att göra skatteavdrag, finns anledning att argumentera för att principen behöver ändras. Redan sedan tidigare har till exempel inte skatteavdrag gjorts enligt skattetabell när det finns ett SINK-beslut, varför beräkningen av en bruttolön vid nettolöneavtal inte heller har följt Skatteverkets princip när det finns ett SINK-beslut. Uppgrossningen av nettolönen har i dessa fall gjorts med 25% i enlighet med SINK-beslutet. Med anledning av detta finns det utrymme att argumentera för att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige kan grossa upp nettolönen med 30%, motsvarande deras skyldighet att göra skatteavdrag. Principen för beräkningen av bruttolön vid nettolöneavtal bör därmed kunna skrivas om till följande: $\text{nettolön} = \text{bruttolön} - \text{skattesats motsvarande skyldigheten att göra skatteavdrag}$.

Med anledning av detta kan även nästa fråga besvaras. Hur ställer sig Skatteverkets ställningstagande om bruttoberäkning i förhållande till de nya reglerna gällande utländska arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag? I och med den föreslagna förändringen av Skatteverkets princip samt att ställningstagandet sedan tidigare har kunnat undantas till exempel när det finns ett SINK-beslut går det att argumentera för att de nya reglerna har företräde framför Skatteverkets ställningstagande. Detta innebär att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige bör kunna bruttolöneberäkna en nettolön med utgångspunkt i en gross-up om 30%.

Om utländska arbetsgivare utan fast driftställe ska göra avdrag med 30% oavsett lönenivå uppstår situationer där tabellskatteavdrag hade varit fördelaktigt. Detta leder mig till nästa fråga. Hur motiveras de nya reglerna gällande skatteavdrag med 30 % i de fall som tabellskatteavdrag understiger 30%? I propositionen till de nya reglerna diskuteras skattesatsen med fokus på att den kommer öka konkurrensneutraliteten. En bestämd skattesats motiveras även med att utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige inte kan förväntas känna till svenska skattetabeller. De kan därmed inte heller förväntas kunna tillämpa skattetabellerna på korrekt sätt varför en bestämd skattesats om 30% är motiverad. Förarbetena diskuterar egentligen inte att det finns fall då tabellskatteavdrag understiger 30% och vilka implikationer detta skulle få för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige. En lösning skulle kunna vara att ansöka om ett jämningsbeslut i de fall att det är tydligt på förhand att tabellskatteavdrag hade understigit 30%. Det är däremot tveksamt om Skatteverket eller lagstiftningen ger stöd för en sådan lösning i och med att lagregeln säger att skatteavdrag ska göras med 30% då utbetalaren är en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.

Med anledning av detta har även risken för diskriminering diskuterats. Arbetets sista fråga som ska besvaras lyder: Skulle det kunna uppstå en diskrimineringsituation i dessa fall? Frågan tar sikte på de fall då tabellskatteavdrag understiger 30%. Med anledning av att diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal inte omfattar indirekt diskriminering och att

diskrimineringsförbudet i FEUF förutsätter två objektivt jämförbara situationer vid indirekt diskriminering är det inte sannolikt att diskrimineringsförbuden kan aktualiseras. Skattesatsen om 30% är dessutom fördelaktig för de flesta lönenivåerna. Det hade, med anledning av detta, varit önskvärt med ett klagörande från lagstiftarens sida avseende 30% skatteavdrag i de fall då tabellskatteavdrag hade understigit 30%. Är det så att det är en avsedd funktion av reglerna att dessa situationer ska uppstå eller är det ett resultat av reglerna som inte förutsetts. Ska en utländsk arbetsgivare som påverkas av detta kunna hantera det ökade skatteavdrag genom exempelvis en jämkning, eller är det 30% som gäller i alla situationer.

Det går att konstatera att det finns utrymme för argumentation i samtliga frågor. Det bör dock vara i linje med ställningstagandet och för närvarande gällande rätt att en generell princip för bruttolöneberäkning kan skrivas som: $\text{nettolön} = \text{bruttolön} - \text{skattesats motsvarande skyldigheten att göra skatteavdrag}$. Det går även att konstatera att det genom arbetets gång framstått som uppenbart att frågan om hur en nettolön ska beräknas om till bruttolön är i behov av ett tydliggörande. Det har gått 16 år sedan Skatteverket publicerade ställningstagandet vilket fortfarande är vägledande i praktiken. Med anledning av praxisutvecklingen efter ställningstagandets publicerande samt införandet av de nya reglerna hade det varit önskvärt med ett nytt ställningstagande. Detta för att klargöra hur en nettolön faktiskt ska beräknas om till en bruttolön.

6 Bilaga Skattetabell 30

SKVFS 2021:24 Skatteavdrag för månadslön 2022 Tabell 30 Bilaga

Lön kr	Preliminär skatt för kolumn						Lön kr	Preliminär skatt för kolumn					
	1	2	3	4	5	6		1	2	3	4	5	6
1 - 1700	0	0	0	0	0	0	8001 - 8100	887	821	623	947	1708	1708
1701 - 1800	126	0	125	1	126	28	8101 - 8200	906	839	633	967	1734	1734
1801 - 1900	137	0	133	4	137	59	8201 - 8300	925	860	643	987	1759	1759
1901 - 2000	147	0	141	6	147	90	8301 - 8400	943	878	652	1007	1782	1782
2001 - 2100	158	0	150	8	158	121	8401 - 8500	962	896	654	1028	1807	1807
2101 - 2200	160	0	150	10	160	152	8501 - 8600	981	914	663	1048	1829	1829
2201 - 2300	171	0	158	12	183	183	8601 - 8700	1000	935	673	1068	1855	1855
2301 - 2400	181	0	166	14	214	214	8701 - 8800	1019	953	683	1088	1880	1880
2401 - 2500	192	0	175	17	245	245	8801 - 8900	1037	971	692	1108	1903	1903
2501 - 2600	202	0	183	19	276	276	8901 - 9000	1056	989	702	1128	1928	1928
2601 - 2700	213	0	191	21	307	307	9001 - 9100	1075	1010	703	1148	1950	1950
2701 - 2800	223	0	200	23	338	338	9101 - 9200	1094	1028	713	1169	1976	1976
2801 - 2900	225	0	200	25	369	369	9201 - 9300	1113	1045	722	1189	2001	2001
2901 - 3000	236	0	208	27	400	400	9301 - 9400	1131	1066	732	1209	2024	2024
3001 - 3100	246	0	216	30	431	431	9401 - 9500	1150	1083	742	1229	2049	2049
3101 - 3200	257	0	225	32	462	462	9501 - 9600	1169	1101	751	1249	2071	2071
3201 - 3300	267	0	233	34	493	493	9601 - 9700	1188	1119	753	1269	2097	2097
3301 - 3400	278	0	241	36	524	524	9701 - 9800	1207	1139	762	1290	2122	2122
3401 - 3500	280	0	241	38	555	555	9801 - 9900	1225	1156	772	1310	2145	2145
3501 - 3600	290	0	250	40	586	586	9901 - 10000	1244	1174	782	1330	2170	2170
3601 - 3700	301	0	258	50	617	617	10001 - 10100	1263	1192	791	1350	2192	2192
3701 - 3800	311	0	266	71	648	648	10101 - 10200	1282	1212	801	1370	2218	2218
3801 - 3900	322	0	275	92	679	679	10201 - 10300	1301	1229	811	1390	2243	2243
3901 - 4000	332	0	283	113	710	710	10301 - 10400	1319	1247	812	1410	2266	2266
4001 - 4100	334	0	283	134	733	733	10401 - 10500	1338	1265	821	1431	2291	2291
4101 - 4200	344	0	291	155	759	759	10501 - 10600	1357	1285	831	1451	2313	2313
4201 - 4300	354	0	300	175	785	785	10601 - 10700	1376	1303	841	1471	2339	2339
4301 - 4400	364	0	308	196	808	808	10701 - 10800	1395	1320	850	1491	2364	2364
4401 - 4500	374	5	317	217	834	834	10801 - 10900	1413	1338	860	1511	2387	2387
4501 - 4600	384	28	326	238	857	857	10901 - 11000	1432	1358	861	1531	2414	2414
4601 - 4700	386	51	328	258	883	883	11001 - 11100	1451	1376	871	1552	2444	2444
4701 - 4800	396	74	338	279	909	909	11101 - 11200	1470	1393	881	1572	2475	2475
4801 - 4900	406	98	348	300	932	932	11201 - 11300	1489	1413	890	1593	2505	2505
4901 - 5000	416	121	358	321	958	958	11301 - 11400	1508	1431	900	1613	2535	2535
5001 - 5100	426	144	368	341	981	981	11401 - 11500	1528	1449	910	1634	2565	2565
5101 - 5200	436	167	378	362	1007	1007	11501 - 11600	1547	1466	911	1654	2596	2596
5201 - 5300	447	191	388	383	1033	1033	11601 - 11700	1566	1487	921	1674	2626	2626
5301 - 5400	448	211	389	403	1056	1056	11701 - 11800	1585	1504	930	1695	2656	2656
5401 - 5500	458	235	399	423	1081	1081	11801 - 11900	1604	1522	940	1715	2686	2686
5501 - 5600	468	258	409	443	1103	1103	11901 - 12000	1623	1540	949	1736	2717	2717
5601 - 5700	478	281	419	463	1129	1129	12001 - 12100	1642	1560	959	1756	2747	2747
5701 - 5800	488	304	429	484	1154	1154	12101 - 12200	1661	1577	960	1777	2777	2777
5801 - 5900	498	328	439	504	1177	1177	12201 - 12300	1680	1595	970	1797	2807	2807
5901 - 6000	500	351	441	524	1202	1202	12301 - 12400	1699	1613	980	1817	2838	2838
6001 - 6100	511	374	451	544	1224	1224	12401 - 12500	1718	1633	989	1838	2868	2868
6101 - 6200	530	397	461	564	1250	1250	12501 - 12600	1738	1650	999	1858	2901	2901
6201 - 6300	549	421	471	584	1275	1275	12601 - 12700	1757	1668	1009	1879	2934	2934
6301 - 6400	568	444	480	605	1298	1298	12701 - 12800	1776	1686	1018	1900	2966	2966
6401 - 6500	586	467	490	625	1323	1323	12801 - 12900	1795	1706	1020	1920	2999	2999
6501 - 6600	605	488	492	645	1345	1345	12901 - 13000	1814	1724	1029	1941	3032	3032
6601 - 6700	624	511	502	665	1371	1371	13001 - 13100	1839	1746	1039	1965	3067	3067
6701 - 6800	643	534	512	685	1396	1396	13101 - 13200	1865	1774	1049	1992	3100	3100
6801 - 6900	661	557	522	705	1419	1419	13201 - 13300	1892	1799	1060	2019	3133	3133
6901 - 7000	680	581	532	725	1444	1444	13301 - 13400	1919	1827	1070	2045	3165	3165
7001 - 7100	699	604	542	745	1466	1466	13401 - 13500	1946	1852	1072	2072	3198	3198
7101 - 7200	718	627	543	766	1492	1492	13501 - 13600	1972	1877	1082	2099	3234	3234
7201 - 7300	737	650	553	786	1517	1517	13601 - 13700	1999	1905	1092	2126	3266	3266
7301 - 7400	755	674	563	806	1540	1540	13701 - 13800	2026	1930	1102	2152	3299	3299
7401 - 7500	774	697	573	826	1565	1565	13801 - 13900	2052	1958	1113	2179	3332	3332
7501 - 7600	793	720	583	846	1587	1587	13901 - 14000	2079	1983	1123	2206	3365	3365
7601 - 7700	812	743	593	866	1613	1613	14001 - 14100	2105	2008	1124	2231	3399	3399
7701 - 7800	831	764	603	887	1638	1638	14101 - 14200	2130	2036	1135	2257	3431	3431
7801 - 7900	849	787	604	907	1661	1661	14201 - 14300	2156	2061	1145	2283	3462	3462
7901 - 8000	868	803	614	927	1686	1686	14301 - 14400	2182	2089	1155	2308	3494	3494

Lön kr	Preliminär skatt för kolumn						Lön kr	Preliminär skatt för kolumn					
	1	2	3	4	5	6		1	2	3	4	5	6
14401 - 14500	2207	2114	1165	2334	3526	3526	21601 - 21800	4076	4006	1789	4202	5875	5875
14501 - 14600	2233	2139	1176	2359	3560	3560	21801 - 22000	4127	4057	1807	4254	5939	5939
14601 - 14700	2258	2167	1178	2385	3591	3591	22001 - 22200	4179	4108	1818	4305	6005	6005
14701 - 14800	2284	2192	1188	2411	3623	3623	22201 - 22400	4232	4159	1836	4358	6070	6070
14801 - 14900	2310	2220	1198	2436	3655	3655	22401 - 22600	4285	4213	1855	4411	6138	6138
14901 - 15000	2335	2245	1208	2462	3687	3687	22601 - 22800	4337	4264	1874	4464	6203	6203
15001 - 15100	2361	2271	1218	2487	3721	3721	22801 - 23000	4390	4315	1915	4517	6268	6268
15101 - 15200	2386	2298	1229	2513	3752	3752	23001 - 23200	4443	4369	1959	4570	6335	6335
15201 - 15300	2412	2323	1239	2539	3784	3784	23201 - 23400	4496	4420	2000	4622	6400	6400
15301 - 15400	2438	2351	1241	2564	3816	3816	23401 - 23600	4549	4471	2041	4675	6468	6468
15401 - 15500	2463	2376	1251	2590	3847	3847	23601 - 23800	4602	4525	2085	4728	6533	6533
15501 - 15600	2489	2402	1261	2615	3882	3882	23801 - 24000	4654	4576	2126	4781	6598	6598
15601 - 15700	2515	2429	1271	2641	3913	3913	24001 - 24200	4707	4627	2167	4834	6665	6665
15701 - 15800	2540	2455	1281	2667	3945	3945	24201 - 24400	4760	4679	2209	4887	6730	6730
15801 - 15900	2566	2482	1292	2692	3977	3977	24401 - 24600	4813	4732	2252	4940	6798	6798
15901 - 16000	2591	2508	1293	2718	4008	4008	24601 - 24800	4866	4783	2293	4992	6863	6863
16001 - 16100	2617	2533	1304	2743	4042	4042	24801 - 25000	4919	4835	2335	5045	6928	6928
16101 - 16200	2642	2560	1314	2769	4074	4074	25001 - 25200	4972	4888	2388	5098	6995	6995
16201 - 16300	2668	2586	1324	2795	4106	4106	25201 - 25400	5024	4939	2439	5151	7060	7060
16301 - 16400	2694	2613	1334	2820	4137	4137	25401 - 25600	5077	4991	2491	5204	7128	7128
16401 - 16500	2719	2639	1344	2846	4169	4169	25601 - 25800	5130	5044	2544	5257	7193	7193
16501 - 16600	2745	2664	1346	2871	4203	4203	25801 - 26000	5183	5095	2595	5309	7258	7258
16601 - 16700	2770	2692	1357	2897	4235	4235	26001 - 26200	5236	5147	2647	5362	7325	7325
16701 - 16800	2796	2717	1367	2923	4267	4267	26201 - 26400	5289	5200	2700	5415	7390	7390
16801 - 16900	2822	2744	1377	2948	4298	4298	26401 - 26600	5342	5251	2751	5468	7458	7458
16901 - 17000	2847	2770	1387	2974	4330	4330	26601 - 26800	5394	5303	2803	5521	7523	7523
17001 - 17100	2873	2795	1397	2999	4364	4364	26801 - 27000	5447	5354	2854	5574	7588	7588
17101 - 17200	2898	2823	1399	3025	4396	4396	27001 - 27200	5500	5407	2907	5627	7655	7655
17201 - 17300	2924	2848	1409	3051	4428	4428	27201 - 27400	5553	5459	2959	5679	7720	7720
17301 - 17400	2950	2876	1420	3076	4459	4459	27401 - 27600	5606	5510	3010	5732	7788	7788
17401 - 17500	2975	2901	1430	3102	4491	4491	27601 - 27800	5659	5563	3063	5785	7853	7853
17501 - 17600	3001	2928	1440	3127	4525	4525	27801 - 28000	5711	5615	3115	5838	7918	7918
17601 - 17700	3026	2954	1450	3153	4557	4557	28001 - 28200	5764	5666	3166	5891	7985	7985
17701 - 17800	3052	2979	1460	3179	4588	4588	28201 - 28400	5817	5719	3219	5944	8050	8050
17801 - 17900	3078	3007	1462	3204	4620	4620	28401 - 28600	5870	5771	3271	5997	8118	8118
17901 - 18000	3103	3032	1473	3230	4652	4652	28601 - 28800	5923	5822	3322	6049	8183	8183
18001 - 18100	3129	3060	1483	3255	4686	4686	28801 - 29000	5976	5875	3375	6102	8248	8248
18101 - 18200	3154	3085	1493	3281	4718	4718	29001 - 29200	6029	5927	3427	6155	8315	8315
18201 - 18300	3180	3110	1503	3307	4749	4749	29201 - 29400	6081	5978	3478	6208	8380	8380
18301 - 18400	3206	3138	1513	3332	4781	4781	29401 - 29600	6134	6033	3533	6261	8448	8448
18401 - 18500	3231	3163	1515	3358	4813	4813	29601 - 29800	6187	6085	3585	6314	8513	8513
18501 - 18600	3257	3191	1526	3383	4847	4847	29801 - 30000	6240	6138	3638	6366	8578	8578
18601 - 18700	3282	3216	1536	3409	4878	4878	30001 - 30200	6293	6190	3690	6419	8645	8645
18701 - 18800	3308	3241	1546	3435	4910	4910	30201 - 30400	6346	6245	3745	6472	8710	8710
18801 - 18900	3334	3269	1556	3460	4942	4942	30401 - 30600	6399	6298	3798	6525	8778	8778
18901 - 19000	3359	3294	1566	3486	4974	4974	30601 - 30800	6451	6350	3850	6578	8843	8843
19001 - 19100	3385	3322	1568	3511	5008	5008	30801 - 31000	6504	6405	3905	6631	8908	8908
19101 - 19200	3410	3347	1578	3537	5039	5039	31001 - 31200	6557	6458	3958	6684	8975	8975
19201 - 19300	3436	3372	1588	3563	5071	5071	31201 - 31400	6610	6510	4010	6736	9040	9040
19301 - 19400	3462	3399	1598	3588	5103	5103	31401 - 31600	6663	6565	4065	6789	9108	9108
19401 - 19500	3487	3423	1607	3614	5134	5134	31601 - 31800	6715	6615	4115	6842	9170	9170
19501 - 19600	3513	3450	1617	3639	5169	5169	31801 - 32000	6768	6668	4168	6895	9230	9230
19601 - 19700	3538	3474	1618	3665	5200	5200	32001 - 32200	6821	6720	4220	6947	9290	9290
19701 - 19800	3564	3499	1627	3690	5232	5232	32201 - 32400	6873	6773	4273	7000	9350	9350
19801 - 19900	3590	3526	1636	3716	5264	5264	32401 - 32600	6928	6828	4328	7052	9410	9410
19901 - 20000	3615	3550	1646	3742	5295	5295	32601 - 32800	6988	6888	4388	7105	9470	9470
20001 - 20200	3666	3601	1664	3793	5361	5361	32801 - 33000	7048	6948	4448	7158	9530	9530
20201 - 20400	3710	3652	1675	3844	5424	5424	33001 - 33200	7100	7000	4500	7210	9590	9590
20401 - 20600	3769	3704	1693	3895	5490	5490	33201 - 33400	7168	7068	4568	7263	9650	9650
20601 - 20800	3820	3752	1712	3946	5554	5554	33401 - 33600	7228	7128	4628	7316	9710	9710
20801 - 21000	3871	3804	1722	3998	5617	5617	33601 - 33800	7288	7188	4688	7368	9770	9770
21001 - 21200	3922	3855	1741	4049	5683	5683	33801 - 34000	7348	7248	4748	7421	9830	9830
21201 - 21400	3974	3906	1760	4100	5746	5746	34001 - 34200	7408	7308	4808	7473	9890	9890
21401 - 21600	4025	3957	1770	4151	5812	5812	34201 - 34400	7468	7368	4868	7526	9950	9950

Lön kr	Preliminär skatt för kolumn						Lön kr	Preliminär skatt för kolumn					
	1	2	3	4	5	6		1	2	3	4	5	6
34401 - 34600	7528	7428	4928	7579	10010	10010	47201 - 47400	11600	11488	8988	11178	14082	14082
34601 - 34800	7588	7488	4988	7631	10070	10070	47401 - 47600	11700	11585	9085	11270	14182	14182
34801 - 35000	7648	7548	5048	7684	10130	10130	47601 - 47800	11800	11683	9183	11363	14282	14282
35001 - 35200	7708	7608	5108	7736	10190	10190	47801 - 48000	11900	11780	9280	11456	14382	14382
35201 - 35400	7768	7668	5168	7789	10250	10250	48001 - 48200	12000	11878	9378	11548	14482	14482
35401 - 35600	7828	7728	5228	7842	10310	10310	48201 - 48400	12100	11975	9475	11641	14582	14582
35601 - 35800	7888	7788	5288	7894	10370	10370	48401 - 48600	12200	12073	9573	11733	14682	14682
35801 - 36000	7948	7848	5348	7947	10430	10430	48601 - 48800	12300	12170	9670	11826	14782	14782
36001 - 36200	8008	7908	5408	8000	10490	10490	48801 - 49000	12400	12265	9765	11919	14882	14882
36201 - 36400	8068	7968	5468	8052	10550	10550	49001 - 49200	12500	12363	9863	12011	14982	14982
36401 - 36600	8128	8028	5528	8105	10610	10610	49201 - 49400	12600	12460	9960	12104	15082	15082
36601 - 36800	8188	8088	5588	8157	10670	10670	49401 - 49600	12700	12558	10058	12197	15182	15182
36801 - 37000	8248	8148	5648	8210	10730	10730	49601 - 49800	12800	12655	10155	12289	15282	15282
37001 - 37200	8308	8208	5708	8263	10790	10790	49801 - 50000	12900	12753	10253	12382	15382	15382
37201 - 37400	8368	8268	5768	8315	10850	10850	50001 - 50200	13000	12850	10356	12474	15482	15482
37401 - 37600	8428	8328	5828	8368	10910	10910	50201 - 50400	13100	12948	10460	12567	15582	15582
37601 - 37800	8488	8388	5888	8421	10970	10970	50401 - 50600	13200	13043	10561	12660	15682	15682
37801 - 38000	8548	8448	5948	8473	11030	11030	50601 - 50800	13300	13140	10664	12752	15782	15782
38001 - 38200	8608	8508	6008	8526	11090	11090	50801 - 51000	13400	13238	10768	12845	15882	15882
38201 - 38400	8668	8568	6068	8578	11150	11150	51001 - 51200	13500	13335	10871	12938	15982	15982
38401 - 38600	8728	8628	6128	8631	11210	11210	51201 - 51400	13600	13433	10975	13030	16082	16082
38601 - 38800	8788	8688	6188	8684	11270	11270	51401 - 51600	13700	13523	11071	13123	16182	16182
38801 - 39000	8848	8748	6248	8736	11330	11330	51601 - 51800	13800	13623	11177	13215	16282	16282
39001 - 39200	8908	8808	6308	8789	11390	11390	51801 - 52000	13900	13723	11283	13308	16382	16382
39201 - 39400	8968	8868	6368	8841	11450	11450	52001 - 52200	14000	13823	11389	13401	16482	16482
39401 - 39600	9028	8928	6428	8894	11510	11510	52201 - 52400	14100	13923	11495	13493	16582	16582
39601 - 39800	9088	8988	6488	8947	11570	11570	52401 - 52600	14200	14023	11601	13586	16682	16682
39801 - 40000	9148	9048	6548	8999	11630	11630	52601 - 52800	14300	14123	11707	13678	16782	16782
40001 - 40200	9208	9108	6608	9052	11690	11690	52801 - 53000	14400	14223	11813	13771	16882	16882
40201 - 40400	9268	9168	6668	9105	11750	11750	53001 - 53200	14500	14323	11919	13864	16982	16982
40401 - 40600	9328	9228	6728	9157	11810	11810	53201 - 53400	14600	14423	12025	13956	17082	17082
40601 - 40800	9388	9288	6788	9210	11870	11870	53401 - 53600	14700	14523	12131	14049	17182	17182
40801 - 41000	9448	9348	6848	9262	11930	11930	53601 - 53800	14800	14623	12237	14142	17282	17282
41001 - 41200	9508	9408	6908	9315	11990	11990	53801 - 54000	14900	14723	12343	14234	17382	17382
41201 - 41400	9568	9468	6968	9368	12050	12050	54001 - 54200	15000	14823	12449	14327	17482	17482
41401 - 41600	9628	9528	7028	9420	12110	12110	54201 - 54400	15100	14923	12555	14419	17582	17582
41601 - 41800	9688	9588	7088	9473	12170	12170	54401 - 54600	15203	15028	12668	14512	17682	17682
41801 - 42000	9748	9648	7148	9525	12230	12230	54601 - 54800	15309	15136	12780	14605	17782	17782
42001 - 42200	9808	9708	7208	9578	12290	12290	54801 - 55000	15415	15240	12890	14697	17882	17882
42201 - 42400	9868	9768	7268	9631	12350	12350	55001 - 55200	15521	15344	13000	14790	17982	17982
42401 - 42600	9928	9828	7328	9683	12410	12410	55201 - 55400	15627	15453	13115	14882	18082	18082
42601 - 42800	9988	9888	7388	9736	12470	12470	55401 - 55600	15733	15557	13225	14975	18182	18182
42801 - 43000	10048	9948	7448	9789	12530	12530	55601 - 55800	15839	15661	13335	15068	18282	18282
43001 - 43200	10108	10008	7508	9841	12590	12590	55801 - 56000	15945	15769	13449	15160	18382	18382
43201 - 43400	10168	10068	7568	9894	12650	12650	56001 - 56200	16051	15873	13559	15253	18482	18482
43401 - 43600	10228	10128	7628	9946	12710	12710	56201 - 56400	16157	15982	13674	15346	18582	18582
43601 - 43800	10288	10188	7688	9999	12770	12770	56401 - 56600	16263	16086	13784	15438	18682	18682
43801 - 44000	10348	10248	7748	10052	12830	12830	56601 - 56800	16369	16190	13894	15531	18782	18782
44001 - 44200	10408	10308	7808	10104	12890	12890	56801 - 57000	16475	16298	14008	15623	18882	18882
44201 - 44400	10468	10368	7868	10157	12950	12950	57001 - 57200	16581	16403	14119	15716	18982	18982
44401 - 44600	10528	10428	7928	10209	13010	13010	57201 - 57400	16687	16511	14233	15809	19082	19082
44601 - 44800	10588	10488	7988	10262	13070	13070	57401 - 57600	16793	16615	14343	15901	19182	19182
44801 - 45000	10648	10548	8048	10315	13130	13130	57601 - 57800	16899	16719	14453	15994	19282	19282
45001 - 45200	10708	10608	8108	10367	13190	13190	57801 - 58000	17005	16828	14568	16086	19382	19382
45201 - 45400	10768	10668	8168	10420	13250	13250	58001 - 58200	17111	16932	14678	16179	19482	19482
45401 - 45600	10828	10728	8228	10473	13310	13310	58201 - 58400	17217	17036	14788	16272	19582	19582
45601 - 45800	10888	10788	8288	10525	13370	13370	58401 - 58600	17323	17144	14902	16364	19682	19682
45801 - 46000	10948	10848	8348	10578	13430	13430	58601 - 58800	17429	17248	15012	16457	19782	19782
46001 - 46200	11008	10908	8408	10630	13490	13490	58801 - 59000	17535	17357	15127	16550	19882	19882
46201 - 46400	11100	11003	8503	10715	13582	13582	59001 - 59200	17641	17461	15237	16642	19982	19982
46401 - 46600	11200	11100	8600	10807	13682	13682	59201 - 59400	17747	17565	15347	16735	20082	20082
46601 - 46800	11300	11198	8698	10900	13782	13782	59401 - 59600	17853	17673	15461	16827	20182	20182
46801 - 47000	11400	11295	8795	10993	13882	13882	59601 - 59800	17959	17778	15572	16920	20282	20282
47001 - 47200	11500	11393	8893	11085	13982	13982	59801 - 60000	18065	17882	15682	17013	20382	20382

Lön kr	Preliminär skatt för kolumn						Lön kr	Preliminär skatt för kolumn					
	1	2	3	4	5	6		1	2	3	4	5	6
60001 - 60200	18171	17990	15796	17105	20482	20482	72801 - 73000	24955	24757	22947	23033	26882	26882
60201 - 60400	18277	18094	15906	17198	20582	20582	73001 - 73200	25061	24861	23057	23125	26982	26982
60401 - 60600	18383	18203	16021	17291	20682	20682	73201 - 73400	25167	24969	23171	23218	27082	27082
60601 - 60800	18489	18307	16131	17383	20782	20782	73401 - 73600	25273	25073	23281	23311	27182	27182
60801 - 61000	18595	18411	16241	17476	20882	20882	73601 - 73800	25379	25178	23392	23403	27282	27282
61001 - 61200	18701	18519	16355	17568	20982	20982	73801 - 74000	25485	25286	23506	23496	27382	27382
61201 - 61400	18807	18623	16465	17661	21082	21082	74001 - 74200	25591	25390	23616	23588	27482	27482
61401 - 61600	18913	18728	16576	17754	21182	21182	74201 - 74400	25697	25498	23730	23681	27582	27582
61601 - 61800	19019	18836	16690	17846	21282	21282	74401 - 74600	25803	25603	23841	23774	27682	27682
61801 - 62000	19125	18940	16800	17939	21382	21382	74601 - 74800	25909	25707	23951	23866	27782	27782
62001 - 62200	19231	19048	16914	18031	21482	21482	74801 - 75000	26015	25815	24065	23959	27882	27882
62201 - 62400	19337	19153	17025	18124	21582	21582	75001 - 75200	26121	25919	24175	24052	27982	27982
62401 - 62600	19443	19257	17135	18217	21682	21682	75201 - 75400	26227	26023	24285	24144	28082	28082
62601 - 62800	19549	19365	17249	18309	21782	21782	75401 - 75600	26333	26132	24400	24237	28182	28182
62801 - 63000	19655	19469	17359	18402	21882	21882	75601 - 75800	26439	26236	24510	24329	28282	28282
63001 - 63200	19761	19573	17469	18495	21982	21982	75801 - 76000	26545	26344	24624	24422	28382	28382
63201 - 63400	19867	19682	17584	18587	22082	22082	76001 - 76200	26651	26448	24734	24515	28482	28482
63401 - 63600	19973	19786	17694	18680	22182	22182	76201 - 76400	26757	26553	24845	24607	28582	28582
63601 - 63800	20079	19894	17808	18772	22282	22282	76401 - 76600	26863	26661	24959	24700	28682	28682
63801 - 64000	20185	19998	17918	18865	22382	22382	76601 - 76800	26969	26765	25069	24792	28782	28782
64001 - 64200	20291	20103	18029	18958	22482	22482	76801 - 77000	27075	26873	25183	24885	28882	28882
64201 - 64400	20397	20211	18143	19050	22582	22582	77001 - 77200	27181	26978	25294	24978	28982	28982
64401 - 64600	20503	20315	18253	19143	22682	22682	77201 - 77400	27287	27082	25404	25070	29082	29082
64601 - 64800	20609	20419	18363	19235	22782	22782	77401 - 77600	27393	27190	25518	25163	29182	29182
64801 - 65000	20715	20528	18478	19328	22882	22882	77601 - 77800	27499	27294	25628	25256	29282	29282
65001 - 65200	20821	20632	18588	19421	22982	22982	77801 - 78000	27605	27398	25738	25348	29382	29382
65201 - 65400	20927	20740	18702	19513	23082	23082	78001 - 78200	27711	27507	25853	25441	29482	29482
65401 - 65600	21033	20844	18812	19606	23182	23182	78201 - 78400	27817	27611	25963	25533	29582	29582
65601 - 65800	21139	20948	18922	19699	23282	23282	78401 - 78600	27923	27719	26077	25626	29682	29682
65801 - 66000	21245	21057	19037	19791	23382	23382	78601 - 78800	28029	27823	26187	25719	29782	29782
66001 - 66200	21351	21161	19147	19884	23482	23482	78801 - 79000	28135	27928	26298	25811	29882	29882
66201 - 66400	21457	21265	19257	19976	23582	23582	79001 - 79200	28241	28036	26412	25904	29982	29982
66401 - 66600	21563	21373	19371	20069	23682	23682	79201 - 79400	28347	28140	26522	25997	30082	30082
66601 - 66800	21669	21478	19482	20162	23782	23782	79401 - 79600	28453	28244	26632	26089	30182	30182
66801 - 67000	21775	21586	19596	20254	23882	23882	79601 - 79800	28559	28353	26747	26182	30282	30282
67001 - 67200	21881	21690	19706	20347	23982	23982	79801 - 80000	28665	28457	26857	26274	30382	30382
67201 - 67400	21987	21794	19816	20439	24082	24082							
67401 - 67600	22093	21903	19931	20532	24182	24182							
67601 - 67800	22199	22007	20041	20625	24282	24282							
67801 - 68000	22305	22115	20155	20717	24382	24382							
68001 - 68200	22411	22219	20265	20810	24482	24482							
68201 - 68400	22517	22323	20375	20903	24582	24582							
68401 - 68600	22623	22432	20490	20995	24682	24682							
68601 - 68800	22729	22536	20600	21088	24782	24782							
68801 - 69000	22835	22640	20710	21180	24882	24882							
69001 - 69200	22941	22748	20824	21273	24982	24982							
69201 - 69400	23047	22853	20935	21366	25082	25082							
69401 - 69600	23153	22961	21049	21458	25182	25182							
69601 - 69800	23259	23065	21159	21551	25282	25282							
69801 - 70000	23365	23169	21269	21644	25382	25382							
70001 - 70200	23471	23278	21384	21736	25482	25482							
70201 - 70400	23577	23382	21494	21829	25582	25582							
70401 - 70600	23683	23486	21604	21921	25682	25682							
70601 - 70800	23789	23594	21718	22014	25782	25782							
70801 - 71000	23895	23698	21828	22107	25882	25882							
71001 - 71200	24001	23807	21943	22199	25982	25982							
71201 - 71400	24107	23911	22053	22292	26082	26082							
71401 - 71600	24213	24015	22163	22385	26182	26182							
71601 - 71800	24319	24123	22277	22477	26282	26282							
71801 - 72000	24425	24228	22388	22570	26382	26382							
72001 - 72200	24531	24332	22498	22662	26482	26482							
72201 - 72400	24637	24440	22612	22755	26582	26582							
72401 - 72600	24743	24544	22722	22848	26682	26682							
72601 - 72800	24840	24653	22837	22940	26782	26782							

Lön kr	Preliminär skatt för kolumn					
	1	2	3	4	5	6
	%	%	%	%	%	%
80001 - 83200	36	36	34	33	38	38
83201 - 83400	37	36	34	33	38	38
83401 - 83600	37	36	35	33	38	38
83601 - 84000	37	36	35	33	39	39
84001 - 84400	37	36	35	34	39	39
84401 - 87400	37	37	35	34	39	39
87401 - 88600	37	37	36	34	39	39
88601 - 90000	38	37	36	34	39	39
90001 - 91200	38	38	36	34	39	39
91201 - 91400	38	38	36	35	39	39
91401 - 92000	38	38	36	35	40	40
92001 - 94600	38	38	37	35	40	40
94601 - 96200	39	38	37	35	40	40
96201 - 97000	39	39	37	35	40	40
97001 - 99600	39	39	38	35	40	40
99601 - 101200	39	39	38	36	40	40
101201 - 101600	39	39	38	36	41	41
101601 - 102600	40	39	38	36	41	41
102601 - 103400	40	39	39	36	41	41
103401 - 108800	40	40	39	36	41	41
108801 - 109800	40	40	40	36	41	41
109801 - 111800	41	40	40	37	41	41
111801 - 113000	41	41	40	37	41	41
113001 - 116000	41	41	40	37	42	42
116001 - 119400	41	41	41	37	42	42
119401 - 121600	42	41	41	37	42	42
121601 - 122200	42	42	41	37	42	42
122201 - 124000	42	42	41	38	42	42
124001 - 128200	42	42	42	38	42	42
128201 - 130800	42	42	42	38	43	43
130801 - 133400	43	42	42	38	43	43
133401 - 137800	43	43	43	38	43	43
137801 - 147800	43	43	43	39	43	43
147801 - 158200	44	44	44	39	44	44
158201 - 174800	44	44	44	40	44	44
174801 - 185400	45	45	45	40	45	45
185401 - 213600	45	45	45	41	45	45
213601 - 224000	46	46	46	41	46	46
224001 - 274600	46	46	46	42	46	46
274601 - 282800	47	47	47	42	47	47
282801 - 383400	47	47	47	43	47	47
383401 - 384600	47	47	47	44	47	47
384601 - 595600	48	48	48	44	48	48
595601 - 641000	48	48	48	45	48	48
641001 - 1332200	49	49	49	45	49	49
1332201 - 1923400	49	49	49	46	49	49
1923401 -	50	50	50	46	50	50

7 Källförteckning

7.1 Tryckta källor

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

OECD:s modellavtal.

7.1.1 Offentligt tryck

7.1.1.1 Betänkanden

Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU5.

7.1.1.2 Propositioner

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

Regeringens proposition 2000/01:12, Beskattning av utländska nyckelpersoner.

Regeringens proposition 2010/11:165, Skatteförfarandet.

Regeringens proposition 2011/12:1, Budgetpropositionen för 2012.

Regeringens proposition 2019/20:190, Ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige.

7.1.2 Litteratur

Alhager, Magnus, Administrativ praxis och tolkning av skattelag, Skattenytt 1998 s. 567.

Gunnarsson, Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? Skattenytt 1998 s. 550.

Sundgren, Peter, Skattekompensation vid utlandstjänstgöring, Skattenytt 1992 s. 531.

Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, Skattenytt 2007 s. 477.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Persson Österman, Roger, Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt, 2021, Studentlitteratur.

Mutén, Leif, Företagsbeskattningsproblem, I tre skatterättsliga uppsatser, Juridiska föreningen, Uppsala, 1966.

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 2020, femte upplagan, Studentlitteratur.

Kleineman, Jan, i Juridisk Metodlära av Korling, Fredric, Zamboni, Mauro, 2013, upplaga 1:6, Studentlitteratur.

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, 2018, upplaga 1:2, Iustus Förlag AB.

Johansson, Åsa, Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning och Rättslig vägledning, Skattenytt 2017 s. 535.

Paulin, Inger, Analys, Förmån av fri skatt. Från nettolön till bruttolön – är det möjligt att hitta en rättvis metod? Nytt beslut av regeringsrätten. Publicerad 11 juni 2009 för Pointlex.

Påhlsson, Robert, Polycentri i skatterättens källor, Skattenytt 1995 s. 573.

Påhlsson, Robert, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 401.

Saric, Mato, Schwartz, Christian, Skatteavdrag på skattefri inkomst – förändrade skatteregler vid tillfälligt (och ”otillfälligt”) arbete i Sverige, Svensk Skattetidning 2021:4 s. 389.

7.2 Övriga källor

Forskarskattenämnden, om skattelättnad, besökt 2022-09-20.

<https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad.4.14dfc9b0163796ee3e73a789.html>

Forskarskattenämnden, om skattelättnader, statistik, besökt 2022-11-02.

<https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html>

Forskarskattenämnden, förutsättningar för skattelättnad, besökt 2022-09-20.

<https://forskarskattenamnden.se/forutsattningarforskattelattnad.4.14dfc9b0163796ee3e776fdb.html>

Forskarskattenämnden, förutsättningar för skattelättnad, arbetsuppgifter och kompetens, besökt 2022-09-20.

<https://forskarskattenamnden.se/forutsattningarforskattelattnad/arbetsuppgifterochkompetens.4.14dfc9b0163796ee3e777874.html>

Forskarskattenämnden, förutsättningar för skattelättnad, ersättningsnivå, besökt 2022-09-20.

<https://forskarskattenamnden.se/forutsattningarforskattelattnad/ersattningsniva.4.14dfc9b0163796ee3e777881.html>

Prisbasbelopp 2023

<https://www.regeringen.se/artiklar/2022/09/prisbasbelopp-for-2023-fast-stallt/>

Regeringskansliet, ekonomiskt arbetsgivarbegrepp – förändrade skatteregler vid tillfälligt arbete i Sverige. <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/proposition/2020/06/prop.-201920190/>

Skatteverkets rättsfallskommentar Dnr 4940-08. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/326665.html>

Skatteverkets ställningstagande daterat 2006-11-02, Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, Dnr 131 644285-06-111
[Skatteverkets ställningstagande 2006-11-02, Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal | Skatteverket](#)

Skatteverkets ställningstagande daterat 2014-04-07, Beskattningen av en ersättning för skattekostnader, s.k. skattekompensation, Dnr 131 177930-14/111
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1910.html?date=2014-04-07>

Skatteverket, företag, arbetsgivare, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag, besökt 2022-11-02.
<https://www.skatteverket.se/foretag/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/arbetsgivaravgifter.4.233f91f71260075abe8800020817.html>

Skatteverket, För dig som har ett utländskt företag, besökt 2022-11-02.
<https://www.skatteverket.se/foretag/internationellt/andradeskattereglervidarbeteisverigefran2021/fordigsomharetutlandsktforetag.4.477abf63175b28eb54454f.html#Innehall>

Skatteverkets promemoria, Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. Dnr 2 02 253985-17/113 <https://www.regeringen.se/49f639/contentassets/141e90537cfb4685a3c2811810b02b69/skatteverkets-promemoria-beskattning-och-betalning-av-skatt-vid-tillfalligt-arbete-i-sverige.pdf>

Skatteverkets rättsliga vägledning, exempel gällande skatteavdrag i internationella sammanhang, besökt 2022-10-18.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.10/401067.html>

Skatteverkets rättsliga vägledning, OECD:s modellavtal, Article 24 Non-Discrimination, besökt 2022-11-04.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.13/2991.html>

Skatteverkets rättsliga vägledning, lön och annan ersättning för arbete, besökt 2022-10-18.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2648.html>

Skatteverkets rättsliga vägledning, Ställningstaganden, besökt 2022-10-19.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>

Skatteverket, Skattetabeller, besökt 2022-11-02.

<https://www.skatteverket.se/foretag/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/skattetabeller.4.96cca41179bad4b1aa8a46.html>

Statistikmyndigheten SCB, högsta och lägsta kommunalskatten 2022, besökt 2022-11-02.

<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/hogsta-och-lagsta-kommunalskatten-2022/>

7.3 Rättsfall

RÅ 1977 Aa 141

RÅ80 1:90

RÅ 1987 ref. 61

RÅ 2010 ref. 15, Regeringsrättens dom i mål nr 4940-08.

HFD 2014 ref. 76, Högsta Förvaltningsdomstolens dom i mål nr 1495-14.

Kammarrätten i Göteborg i mål nr 2421-07.

Kammarrätten i Göteborg i mål nr 8289-12.

Kammarrätten i Stockholm i mål nr 1213-09.

Länsrätten i Södermanlands län i mål nr 1344-08.

Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland

Mål C-279/93 Schumacker

Mål C-107/94 Asscher

Mål C-253/03 CLT-UFA SA