

Målnummer:	4940-08	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-02-23		
Rubrik:	Fråga om beskattning av en anställd som med arbetsgivaren ingått ett s.k. nettolöneavtal. Inkomsttaxering 2004.		
Lagrum:	11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1987 ref. 61		

REFERAT

Skatteverket beslutade vid omprövning den 2 mars 2006 att inte ändra sitt tidigare omprövningsbeslut den 21 april 2005 att höja E.B:s grossade bruttointkomst till 1 083 234 kr, att undanröja medgivet avdrag för ökade levnadskostnader om 9 155 kr samt att medge avdrag för sociala avgifter med 91 637 kr. Som skäl för det senare omprövningsbeslutet anfördes följande. Bruttointkomsten av tjänst har på grund av felräkning beräknats till ett för lågt belopp, 1 083 234 kr. Beräkningen skall grundas på en summa av nettolön och förmåner om 560 025 kr och medför en förvärvsinkomst om 1 103 980 kr. Kontant nettolön och förmåner skall "grossas upp" till ett bruttobelopp. De eventuella avdrag den skattskyldige har rätt till skall göras från bruttolönen. För bruttolönens beräkningsgrunder gäller samma regelverk för svensk som för utländsk arbetsgivare i fråga om preliminärskatteavdrag och taxering samt oavsett om arbetsgivaravgifter skall eller inte skall betalas. Beräkningen av bruttolönen sker genom en baklängesräkning, så kallad gross up, där nettolönen och skatten som belöper på denna ger bruttolönen. Det strider mot begreppet bruttolön att låta avdrag påverka bruttolönens storlek eftersom det i ordet brutto ligger att det inte är påverkat av några avdrag. Nettolönen efter avdragsgilla kostnader kan inte avtalas mellan arbetsgivare och arbetstagare, utan bestäms av Skatteverket vid deklaraionsgranskningen. Arbetsgivare och arbetstagare kan sluta avtal om en viss kontant lön och diverse förmåner. Värdet av dessa förmåner går att fastställa under inkomståret. Värdet utgörs antingen av marknadsvärdet eller av ett schablonvärde. Förmånsvärdet är alltså inte beroende av den anställdes dispositioner. Har arbetstagaren och arbetsgivaren slutit avtal om förmån av fri skatt kan arbetstagaren inte avstå från förmånen och arbetsgivaren kan inte heller vägra att tillhandahålla denna förmån. - E.B:s arbete har pågått mer än två år och avser därför inte kortare tid. Då hans arbete avser en del av bilproduktionen på Volvo och då denna fortsätter även sedan han har avslutat sin verksamhet är arbetet inte heller tidsbegränsat till sin natur. Avsikten att återvända till Nederländerna är inte skäl för medgivande av avdrag enligt 12 kap. 18 § 4 inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I överklagande hos länsrätten yrkade E.B. att Skatteverkets omprövningsbeslut den 2 mars 2006 skulle undanröjas, att hans beskattningsbara förvärvsinkomst skulle fastställas till 660 900 kr, att han skulle medges avdrag för ökade levnadskostnader och att han skulle beviljas ersättning för kostnader i målet och ärendet hos Skatteverket med sammanlagt 28 040 kr. Han anförde bl.a. följande. Skatteverket har genom det överklagade beslutet höjt hans bruttolön från 1 083 234 kr till 1 103 980 kr och höjt den slutliga skatten från 486 460 kr till 543 909 kr. En förutsättning för att den slutliga skatten skall uppgå till nämnda belopp är att Skatteverket inte medgett avdrag om 91 637 kr som Skatteverket beviljade i omprövningsbeslut av den 21 april 2005. Taxeringen får inte ändras till den skattskyldiges nackdel efter utgången av året efter taxeringsåret annat än enligt bestämmelserna om eftertaxering. Grund för

eftertaxering föreligger inte. - Utbetald nettolön och förmåner är inte tvistiga. Skatteverkets beräkning av den ersättning som erhållits överensstämmer inte med den ersättning han fått jämte inbetald skatt. Differensen utgör 36 749 kr. Hans arbetsgivare har inte haft skyldighet att verkställa preliminärskatteavdrag. Summan av den av arbetsgivaren utbetalda kontanta ersättningen kan inte annat än överensstämma med vad han skall redovisa i deklarationen. Bruttolönen består av nettolön, eventuella förmåner och därpå belöpande skatt. Den faktiska slutliga skatten för inkomståret skall ligga till grund för beräkningen av skatteförmånen. - Han arbetar på ett tillfälligt uppdrag för Volvo i Sverige. Arbetet påbörjades den 6 mars 2000 och beräknas pågå i fyra år. Hans bostad i Nederländerna har inte varit uttyrd. Arbetet är tidsbegränsat till sin natur, då uppdraget är begränsat till viss kortare period. Det kan vidare inte skäligen ifrågasättas att han bör flytta till arbetsorten, då han behållit bostaden i Nederländerna.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader skulle avslås.

Länsrätten i Göteborg (2007-02-15, ordförande Rubenson) yttrade: Avdrag för ökade levnadskostnader - E.B:s arbete vid Volvo hade vid beskattningsårets ingång varat i mer än två år och kan därmed inte anses avse kortare tid. Den omständigheten att anställningen avser en tid om fyra år kan inte utgöra skäl att anse att arbetet skulle vara tidsbegränsat till sin natur. Inte heller i övrigt har det framkommit skäl att medge avdrag för ökade levnadskostnader för taxeringsåret 2004.

Bruttoinkomstberäkning - Enligt 9 kap. 4 § IL får svenska allmänna skatter inte dras av. - I rättsfallet RÅ 1987 ref. 61 var fråga om en person som uppbar kontant årlön jämte bl.a. bostads- och bilförmåner. Någon preliminär skatt erlades inte. Enligt anställningsavtal skulle arbetsgivaren svara för den skatt som den skattskyldige hade att erlägga i Sverige på grund av de nämnda inkomsterna. Regeringsrätten gjorde den bedömningen att då avtal träffats om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av nettolönen, skall vid taxeringen medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därpå belöpande skatt ger nettolönen. Av rättsfallsreferatet framgår att uppskattningen av bruttolönen grundat sig på en beräkning av den kontanta lönen jämte erhållna förmåner. - E.B. har enligt vad som framkommit i målet ett avtal med sin arbetsgivare om garanterad nettolön efter eventuella skatter på tjänsteinkomsten. I målet råder inte tvist om nettolönens storlek och inte heller om storleken på de förmåner han därutöver erhåller från arbetsgivaren. Målet rör i stället till vilket belopp bruttolönen skall beräknas. Skatteverkets beräkning av bruttolönen grundar sig på den kontanta nettolönen jämte erhållna förmåner, utan hänsyn till avdrag. Enligt länsrättens mening saknas skäl att beräkna bruttolönen efter andra principer än Skatteverket gjort. Med tillämpning av dessa principer kan bruttolönen inte beräknas till belopp understigande 1 083 234 kr. Det har således inte framkommit att Skatteverket i beslutet den 21 april 2005 fastställt bruttoinkomsten för inkomsttaxeringen 2004 till för högt belopp. Skatteverket har genom det nu överklagade beslutet inte ändrat sitt beslut den 21 april 2005. Vad E.B. har anfört om eftertaxering skall således lämnas utan avseende.

Ersättning för kostnader - E.B. har inte vunnit bifall till sin talan. Annan grund för ersättning föreligger inte. Ersättning för kostnader skall därför inte medges.

Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

E.B. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade i första hand att bruttoinkomsten skulle beräknas till 855 563 kr och att han i övrigt skulle bli beskattad enligt inlämnad deklaration. I andra hand - för det fall kammarrätten inte medgav avdrag för ökade levnadskostnader - yrkade han att bruttoinkomsten skulle beräknas till 976 617 kr. Vidare vidhöll E.B. sitt i länsrätten framställda ersättningsyrkande om 28 040 kr. Han yrkade också

ersättning för kostnader i kammarrätten med 75 000 kr. E.B. anförde bl.a. följande. Han har ett avtal med sin arbetsgivare om att erhålla viss nettolön efter det att slutlig skatt belöpande på inkomsten är betald. Arbetsgivaren har åtagit sig att betala in den slutliga skatt som belöper på den avtalade och utbetalade nettolönen. Genom detta avtal har han med arbetsgivaren indirekt avtalat om en bruttoersättning. Bruttoersättningen består av nettoersättningen samt slutlig skatt, dvs. den på nettoersättningen belöpande slutliga skatten. Eftersom hans arbetsgivare inte är skyldig att göra skatteavdrag så kan han inte söka jämkning. Arbetsgivaren betalar i stället in skatten till Skatteverket när den slutliga skatten har fastställts. Vid denna tidpunkt känner såväl han själv som Skatteverket till alla relevanta omständigheter för fastställande av den slutliga skatten, vilka inte är nödvändiga att känna till under beskattningsåret eftersom arbetsgivaren inte ska betala in någon preliminärskatt. Skatteverket menar att eventuella avdrag inte ska beaktas vid fastställandet av den skattepliktiga bruttolönen i de fall som nettoersättning avtalats med arbetsgivaren. Avdraget för utländska sociala avgifter är ostridigt och bör därför inte ingå i den uppräknade bruttoinkomsten. Skatteverkets synsätt medför att den skattskyldige beskattas för ersättning som aldrig utbetalats av arbetsgivaren och aldrig kommer den skattskyldige till del. Följdfrågor uppstår vidare om hur arbetsgivaren ska rapportera utbetald ersättning på t.ex. kontrolluppgift och vilket avdrag arbetsgivaren kan göra för lönekostnader. Det är inte rimligt att den skattskyldige ska beskattas annorlunda för att han och hans arbetsgivare uttryckt ersättningsnivån i termer med nettobelopp i stället för bruttobelopp, men där innebörden av ersättningsnivån är densamma. - E.B. åberopar Regeringsrättens domar i RÅ 1987 ref. 61 och RÅ80 1:90 samt beräkningar till stöd för hur bruttolönen inklusive skattekompensationen bör beräknas.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås. För det fall kammarrätten biföll överklagandet, tillstyrkte Skatteverket att E.B. tillerkändes ersättning för kostnader med tre timmar vardera i länsrätten och kammarrätten enligt rättshjälpstaxan. Skatteverket anförde bl.a. följande. Ett avtal om nettolön efter kostnadsavdrag är enligt Skatteverkets uppfattning inte skatterättsligt giltigt, även om det råder frihet att avtala om nettolön. Bruttolön måste beräknas för att det ska passa in i skattesystemet. Ett eventuellt jämningsbeslut påverkar inte bruttolönen utan endast penningflödet. Utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige är inte skyldiga att göra preliminärskatteavdrag och betala in det. I dessa fall ska arbetstagaren betala in preliminärskatt, s.k. särskild A-skatt. SA-skatten kan jämkas, men man utgår från samma bruttolönebelopp. Bruttolönen måste fastställas vid varje utbetalningstillfälle annars blir det en icke godtagbar "självjämkning". Av avi från Plusgirot framgår att E.B:s arbetsgivare har betalat den skatt som uppkommit med anledning av omprövningsbeslutet.

Kammarrätten i Göteborg (2008-06-19, Grankvist, Fröberg), som hållit muntlig förhandling i målet, yttrade:

Avdrag för ökade levnadskostnader - Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Beräkning av bruttolön - E.B. har med sin utländske arbetsgivare kommit överens om att han ska få viss nettolön samt förmåner och att arbetsgivaren ska stå för betalning av den skatt som belöper på E.B:s löneinkomster, s.k. fri skatt. - Parterna är överens om att E.B:s samlade nettolön uppgått till 560 025 kr. Det är vidare ostridigt att E.B. har rätt till avdrag för sociala avgifter med 91 637 kr såsom allmänt avdrag. - Frågan i målet är till vilket belopp E.B:s förmån av fri skatt ska beräknas, eftersom detta belopp tillsammans med nettolönen om 560 025 kr utgör intäkter i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 1 § IL för vilka E.B. ska beskattas. - Varken av författning eller av praxis från Regeringsrätten framgår hur förmån av fri skatt ska beräknas i ett fall som detta (jfr RÅ 1977 Aa 141, RÅ80 1:90 och RÅ 1987 ref. 61). - Skatteverket har i ställningstagande den 2 november 2006 om beräkning av bruttolön vid

nettolöneavtal uttalat att bruttolönens storlek ska beräknas utifrån principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön. Ställningstagandet innebär att bruttolönens storlek kommer att påverkas av grundavdrag och i förekommande fall av skattereduktion för allmän pensionsavgift men inte av andra avdrag - såsom i E.B:s fall - det allmänna avdraget för sociala avgifter. Enligt Skatteverkets uppfattning, såsom den uttrycks i ställningstagandet, påverkas bruttolönen inte heller av att det finns ett beslut om ändrad beräkning där skatten bestämts till ett lägre belopp än enligt skattetabell. Även efter beslut om ändrad beräkning gäller således, enligt Skatteverket, principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön. - E.B:s ståndpunkt är att bruttolönen ska bestämmas enligt principen nettolön + slutlig skatt på nettolönen = bruttolön. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Skatteverkets beräkningsmetod innebär att bruttolönen - och därmed värdet av den erhållna förmånen av fri skatt - i viss mån kommer att bestämmas schablonmässigt. I vissa fall kommer den beräknade bruttolönen att bli högre än den faktiska bruttolönen. Så kan t.ex. bli fallet om den skattskyldige medges ett avdrag vid taxeringen. I andra fall kan den beräknade bruttolönen bli lägre än den faktiska. Så kan bli fallet om den skattskyldige har ytterligare inkomster som medför att statlig skatt ska tas ut eller att statlig skatt ska tas ut efter en högre skattesats. - Det förhållandet att Skatteverkets beräkningsmetod innebär att förmånen av fri skatt i viss mån bestäms schablonmässigt talar för en beräkning som tar hänsyn till den faktiska skatten. Mot detta ska dock ställas de praktiska problem en sådan ordning skulle medföra. - Om bruttolönen fastställs utifrån principen nettolön + slutlig skatt på nettolönen = bruttolön kan arbetsgivaren inte ange den anställdes inkomst om kontrolluppgift ska lämnas. Motsvarande problem uppkommer när arbetsgivaravgifter ska betalas. Den skattskyldige kommer inte heller att kunna ange bruttolönen i sin självdeklaration, eftersom bruttolönen blir beroende av kommande taxeringsbeslut. Vidare kan konstateras att om det uppkommer en tvist som rör en annan skattefråga än bruttolönen - t.ex. ett avdrag - det kan ta flera år innan bruttolönen slutligen fastställs, trots att tvisten rör en annan fråga. - Sammantaget anser kammarrätten att en beräkning enligt principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön bör godtas. Något lagligt hinder mot en sådan beräkningsmetod finns inte. I målet har inte heller framkommit annat än att E.B:s bruttolön har beräknats enligt denna princip. Hans överklagande ska därför avslås även i denna del. - Ersättning för kostnader - Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. E.B. har därför rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Kammarrätten finner att ersättning skäligen bör utgå med sammanlagt 25 000 kr för kostnader i kammarrätten och underinstanserna. - Kammarrätten avslår överklagandet såvitt avser skattefrågorna. Kammarrätten beviljar E.B. ersättning för kostnader med 25 000 kr.

Kammarrättsrådet Harmsen Hogendoorn, referent, var av skiljaktig mening och yttrade: När det gäller yrkat avdrag för ökade levnadskostnader gör jag samma bedömning som majoriteten. - När det gäller frågan om beräkning av bruttolönen anser jag att E.B:s överklagande ska bifallas av följande skäl. - E.B. har med sin utländske arbetsgivare kommit överens om att han ska få viss nettolön samt förmåner och att arbetsgivaren ska stå för betalning av den skatt som belöper på E.B:s löneinkomster. Till följd av att E.B:s arbetsgivare saknar fast driftställe i Sverige, har preliminärskatteavdrag inte gjorts utan arbetsgivaren har betalat in den slutliga skatten sedan denna fastställts av Skatteverket. - Parterna är överens om att E.B:s nettolön, dvs. avtalad nettolön med tillägg för bostads-, bil- samt drivmedelsförmån och efter avräkning för nettolöneavdrag uppgått till 560 025 kr. Det är vidare ostridigt att E.B. har rätt till avdrag för sociala avgifter med 91 637 kr såsom allmänt avdrag. - Frågan i målet är till vilket belopp E.B:s förmån av "fri skatt" ska beräknas, eftersom detta belopp tillsammans med nettolönen om 560 025 kr utgör intäkter i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 1 § IL för vilka E.B. ska beskattas. - Av rättsfallet RÅ Aa 141/77 framgår att även om en arbetstagares bruttolön inte blivit beloppsmässigt bestämd, ska bruttolönen tas upp såsom intäkt av tjänst, dvs. lönen före skatteavdrag. Regeringsrätten uttalar bl.a. att vid en uppgörelse

av sådan art måste normalt antas att parterna avsett att arbetsgivaren ska betala in preliminär skatt enligt vederbörlig skattetabell eller enligt särskilt förordnande av lokal skattemyndighet. Bruttolönen bestäms då till det lönebelopp som efter sådant skatteavdrag ger den överenskomna nettolönen. - Av Regeringsrättens dom i RÅ 1987 ref. 61 framgår att eftersom avdrag vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten inte får göras för svenska allmänna skatter, ska den skattskyldiges inkomst tas upp till inkomstens bruttobelopp, dvs. inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. Detta ska också gälla för fall där arbetsgivaren liksom i förevarande mål inte varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag. - Även om ett anställningsavtal innebär att arbetsgivaren ska svara för den anställdes slutliga skatt, framgår av Regeringsrättens dom RÅ 80 1:90 att överenskommelsen tillika får anses innebära att arbetsgivaren är skyldig att svara för den preliminära skatt som enligt uppbördslagens regler ska innehållas som preliminär A-skatt. Regeringsrätten uttalar också att något utrymme därvid inte ges för arbetsgivaren att genom egna beräkningar och justeringar söka uppnå bättre överensstämmelse mellan skatteavdrag och motsvarande slutliga skatt än vad som skulle uppnås genom skatteavdrag som följde av skattemyndighetens beslut. I sådant fall var arbetsgivaren hänvisad till att med stöd av bestämmelserna i 44 och 45 §§ uppbördslagen (1953:272) utverka jämkning av den preliminära skatten. Eftersom jämkning inte söktes befanns arbetsgivaren vara skyldig att verkställa avdrag för preliminär A-skatt beräknad enligt vederbörlig skattetabell. - Enligt 8 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483), som innehåller en motsvarande reglering till vad som tidigare gällde enligt 45 § uppbördslagen, får Skatteverket för enskilda fall besluta att skatteavdraget från sådan ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst och, om det finns särskilda skäl, även från andra ersättningar ska beräknas enligt särskild beräkningsgrund. En förutsättning för ett sådant beslut är att överensstämmelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre. Beräkningen av sådant skatteavdrag ska ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration eller andra tillgängliga uppgifter. - En utgångspunkt för bedömningen bör enligt min mening vara att parternas överenskommelse kan läggas till grund för beskattningen, eftersom det inte föreligger något formellt hinder mot att en arbetsgivare och en arbetstagaravtalar om s.k. nettolön. E.B. ska sålunda beskattas för dels nettolönen, dels den skatt som belöper på en bruttolön som efter avdrag för samma skatt beloppsmässigt överensstämmer med den avtalade nettolönen. Den omräkning till bruttolön som till följd härav måste göras, bör i den mån så är möjligt ske på samma sätt och med samma beskattningseffekter som gäller för andra skattskyldiga. - Regeringsrättens domar medför enligt min tolkning dels att den skattekomensation som erhålls från arbetsgivaren utgör en intäkt i inkomstslaget tjänst, dels att bruttolönen - för de fall arbetsgivaren är skyldig att verkställa skatteavdrag - ska bestämmas till ett belopp som med avdrag för preliminär skatt enligt skattetabell eller enligt beslut om jämkning av Skatteverket ger den överenskomna nettolönen. Även när lön utbetalas av en utländsk arbetsgivare, som inte är skyldig att verkställa skatteavdrag, ska mot nettolönen svarande bruttolön anses ha tillkommit arbetstagararen under beskattningsåret, även om skatten rent faktiskt betalats in efter beskattningsårets utgång. - Nettolönen måste följaktligen räknas om till bruttolön dels för att kunna beräkna värdet av den förmån att arbetsgivaren kompenserar skatten, dels för att - i vissa fall med avsteg från kontantprincipen - kunna hänföra skattekomensationen till intjänandeåret. Några ytterligare skäl till varför nettolönen ska räknas om till bruttolön kan enligt min mening inte utläsas av Regeringsrättens domar, som inte heller ger något direkt svar på frågan hur bruttolönen ska beräknas i de fall där arbetsgivaren inte varit skyldig att betala preliminärskatt. - Genom den s.k. gross upp som är aktuell i målet fastställs ett bruttolönebelopp, dvs. den nettolön med tillägg för skattekomensation som ska ingå vid en skatteberäkning för respektive utbetalningstidpunkt. - Skatteverket har i ställningstagande den 2 november 2006 uttalat att bruttolönens storlek, i ett fall som det förevarande, ska beräknas utifrån principen bruttolön - tabellskatteavdrag = nettolön.

Ställningstagandet innebär att bruttolönens storlek kommer att påverkas av grundavdrag och i förekommande fall av skattereduktion för allmän pensionsavgift men inte av andra avdrag såsom - i E.B:s fall - det allmänna avdraget för sociala avgifter. Enligt den av Skatteverket förordade systematiken kommer följaktligen bruttolönen inte att påverkas av t.ex. att det finns ett beslut om ändrad beräkning där skatten bestämts till ett lägre belopp än enligt skattetabell. - Till följd av att något skatteavdrag inte ska göras i förevarande fall, är enligt min mening bestämmelserna i 8 kap. skattebetalningslagen om beräkning av avdrag enligt tabell och jämkning inte direkt tillämpliga. Bestämmelserna utgör inte heller i sig någon grund för beräkning av den slutliga skatten, vilken i stället utgörs av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst. Beräkning av bruttolönen ska därför enligt min mening ske på ett sätt varigenom skatteförmånen beloppsmässigt kommer att stämma överens med den slutliga skatt som belöper på löneinkomsten. - Det sagda innebär att en nettolön kan räknas om till bruttolön med hjälp av bestämmelserna om preliminärskatteavdrag, under förutsättning att bestämmelsernas syfte om att den preliminära skatten i görligaste mån ska överensstämma med den slutliga skatten (dvs. jämkningsmöjligheten) beaktas. Det kan tilläggas att för det fall tjänsteinkomsten förändras till följd av att ett avdrag vägras vid kommande taxeringsbeslut, innebär detta synsätt att den beskattningsbara inkomsten förändras i motsvarande mån och därmed den slutliga skatten. En korrigerande avseende på den beräknade bruttolönen respektive på skattekompensationen belöpande slutlig skatt blir dock endast aktuell för det fall arbetstagaren kompenseras av arbetsgivaren för den tillkommande skatten. - Eftersom skatteberäkningen i förevarande fall måste ske i efterhand och kammarrätten har funnit att något avdrag för ökade levnadskostnader inte ska medges, ska endast det allmänna avdraget för utländska socialavgifter beaktas vid beräkning av den bruttolön som tillkommit E.B. under beskattningsåret. - När det gäller frågan om ersättning för kostnader gör jag samma bedömning som majoriteten med avseende på ersättnings storlek.

E.B. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att hans bruttolön skulle bestämmas till 976 617 kr. Han anförde bl.a. följande. Den grundläggande principen vid inkomsttaxeringen är att beskattning ska ske endast av inkomster som den skattskyldige faktiskt har erhållit under året. Beskattningen bör ge samma effekter som för övriga skattskyldiga och utgå från att bruttoersättningen är nettoersättning plus slutlig skatt. I annat fall beskattas han för mer än vad han fått i ersättning från sin arbetsgivare och för belopp som han enligt sitt anställningsavtal inte har rätt till och som arbetsgivaren inte kan göras ansvarig för. Rättsfallet RÅ 1977 Aa 141 ger stöd för att en uppräkningsmodell kan ske med beaktande av beslut om särskild beräkningsgrund. - E.B. yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bruttolönen har bestämts till 1 083 234 kr, ett belopp som egentligen är något för lågt. RÅ 1977 Aa 141 ger uttryck för att bruttolönens storlek ska bestämmas vid det tillfälle nettolönen betalas ut. Rättsfallet motsäger inte att en beräkningsmodell som utgår från skattetabell kan användas även när, som här, arbetsgivaren inte varit skyldig att innehålla skatt. Det skulle vara märkligt om bruttolönen bestämdes med hjälp av den slutliga skatten eftersom lönen då skulle komma att minskas med eventuella avdrag. - E.B. har inte framfört något nytt i Regeringsrätten. Detta bör beaktas när ersättningen för kostnader bestäms.

Regeringsrätten (2010-02-23, Heckscher, Sandström, Dexe, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. E.B. har avtalat med sin arbetsgivare om att han ska få s.k. nettolön och att arbetsgivaren ska betala den skatt som belöper på nettolönen och vissa förmåner. Frågan i målet är i första hand hur den s.k. bruttolönen ska bestämmas när det förekommer

avdrag.

Skatteverket och E.B. är ense om att beräkningen av bruttolönen/ tjänsteintäkterna ska utgå från en nettolön inklusive förmåner om 560 025 kr. Bruttolönen är enligt Skatteverket 1 083 234 kr och enligt E.B. 976 617 kr, dvs. en skillnad om ca 100 000 kr. I beloppet 976 617 kr ingår skatt som betalas av arbetsgivaren (416 592 kr).

Skillnaden i beräknad bruttolön beror i huvudsak på att E.B. - i motsats till Skatteverket - anser att det allmänna avdraget för utländska socialförsäkringsavgifter (91 637 kr) ska beaktas när bruttolönen bestäms.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Rättsfallet RÅ 1987 ref. 61 avsåg en person som i egenskap av anställd utförde arbete i Sverige åt ett utländskt företag. Företaget saknade fast driftställe i Sverige och gjorde därför inte preliminärskatteavdrag. Enligt avtal mellan den anställda och företaget skulle företaget svara för skatten på lön och förmåner. Regeringsrätten fann att den nettolön som den anställda uppburit skulle - på motsvarande sätt som om företaget varit skyldigt att göra preliminärskatteavdrag - räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för därpå belöpande skatt gav nettolönen. Frågan om beaktande av eventuella avdrag var inte aktuell i målet. Den anställdes avtal med arbetsgivaren ansågs innebära att han hade förmån av fri skatt.

I det nu aktuella målet hävdar E.B. att bruttolönen eller tjänsteintäkterna ska beräknas med beaktande av det allmänna avdrag och grundavdrag som han har rätt till vid taxeringen. För allmänna avdrag och grundavdrag gäller emellertid att de enligt 1 kap. 5 § IL ska göras från överskott i bl.a. inkomstslaget tjänst. Dessa avdrag ska alltså inte påverka intäkterna där.

En förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. i detta fall när den nettolön som förmånen av fri skatt hänför sig till kom E.B. till del. Värdet på förmånen ska grundas på en för honom beräknad bruttolön som inte påverkats av de aktuella avdragen.

Eftersom det inte framkommit att bruttolönen beräknats till för högt belopp ska överklagandet avslås.

Målet har betydelse för rättstillämpningen och E.B. bör därför beviljas ersättning för kostnader i Regeringsrätten. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar E.B. ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Regeringsrådet Sandström tillade: E.B. har i målet hävdat att bruttolönen ska beräknas enligt sambandet $B = N + S_{bf}$ där B är bruttolönen (tjänsteintäkterna), N nettolönen inkl. förmåner och S_{bf} skatten (skattekompensationen) avseende den beskattningsbara förvärvsinkomsten. - Oavsett hur B beräknas gör det allmänna avdraget och grundavdraget att S_{bf} blir lägre än den beräknade skatten på B (S_b). Skillnaden kan betecknas som sA där s är skattesatsen och A är summa avdrag. - Regeringsrätten har funnit att avdragen inte ska beaktas när B beräknas. Utgår man från E.B:s samband tillkommer därför i högerledet skatteposten sA . B ökar emellertid inte bara med sA utan också med den höjning av skatten som föranleds av att B höjs, vilket i sin tur höjer skatten etc. Allt detta sker simultant. Slutresultatet blir att S_{bf} (beräknad enligt E.B:s modell) ersätts med S_b (där sA ingår). - Med E.B:s modell beaktas avdrag två gånger. Hans samband $B = N + S_{bf}$ innebär att det allmänna avdraget och grundavdraget får genomslag redan vid beräkningen av B; för ett visst givet A minskar B med $sA/(1-s)$. Men avdragen kan dessutom

utnyttjas på vanligt sätt just som allmänt avdrag och grundavdrag och ge en total skatteminskning som också den speglas i uttrycket $sA/(1-s)$. Är skattesatsen högre än 0,5 kan således det sammantagna resultatet bli en skatteminskning som är större än avdragsbeloppet.

Föredraget 2010-01-27, föredragande Wahren, målnummer 4940-08

Sökord: Inkomst av tjänst; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur: Lundin, Skattenytt, 1988 s. 160 ff.; Lindberg och Stenbeck, Skattenytt, 2009 s. 789 ff.
