

<b>Målnummer:</b>	930-09	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2010-12-30		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om skatteavdrag från och arbetsgivaravgifter för vissa kostnadsersättningar som betalas till personer bosatta utomlands och om bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 5 §, 6 § och 9 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta</li><li>• 5 kap. 4 §, 8 kap. 19 § och 20 § skattebetalningslagen (1997:483)</li><li>• 2 kap. 10 § och 11 § socialavgiftslagen (2000:980)</li><li>• Artikel 39 EG</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-350/96, Clean Car Autoservice</li><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-234/01, Gerritse</li><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-290/04, Scorpio</li></ul>		

---

## REFERAT

Efter revision påförde Skatteverket genom beslut den 22 maj 2006, såvitt nu är i fråga, IKEA Services AB (bolaget) ytterligare arbetsgivaravgifter och källskatt samt skattetillägg avseende utbetalda förmåner under 2004. Skatteverket fann bl.a. att utbetalda kostnadsersättningar avseende schablonberäknade traktamenten och reseersättningar samt kostnader för anställds egen hemtelefon skulle ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter med 38 860 kr. Verket påförde bolaget skattetillägg med 20 procent av höjningen av arbetsgivaravgifterna och med 20 procent avseende minskat skatteavdrag.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade bl.a. att arbetsgivaravgifter och påförd källskatt om 25 procent på de traktamenten och bilersättningar som utbetalats till personal omfattad av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, undanröjdes. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader. Bolaget anförde bl.a. följande. Vad som är skattepliktiga inkomster enligt SINK anges i 5 § första stycket SINK. I detta sammanhang skall dock 5 § fjärde stycket SINK beaktas. Detta lyder: "Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen". Bolaget vill särskilt poängtera att 5 § fjärde stycket hänvisar till effekten, att inkomsten skulle ha beskattats. Stycket tar inte sikte på att inkomsten är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Om en ersättning motsvarande normalbelopp hade utbetalats till en här obegränsat skattskyldig skulle inkomsten inte ha beskattats. Att inkomsten rent lagtekniskt är skattepliktig med ett motsvarande obligatoriskt avdrag saknar därvid betydelse eftersom man i 5 § fjärde stycket SINK har knutit skattskyldigheten enligt SINK till om inkomsten de facto hade beskattats. Eftersom traktamenten, bilersättning etc., inom givna normalbelopp, aldrig i något fall skulle ha beskattats vid tillämpning av IL är de inte heller skattepliktiga enligt SINK. Skulle länsrätten finna att utbetalda traktamenten och bilersättningar är skattepliktiga, enligt reglerna i SINK, yrkar bolaget att de ändå inte skall beaktas vid beräkning av arbetsgivaravgifter. Enligt 2 kap. 10 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, framgår att avgiftspliktig ersättning är lön, arvoden, förmåner etc. som utgår för arbete. Av 2 kap. 11 § 1 SAL framgår att kostnadsersättning enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, skall undantas från avgifter. Enligt sistnämnda bestämmelser skall traktamente som utgår enligt schablon ej beskattas och inte heller

bilersättning med godkända belopp. Om Skatteverkets tolkning av lagen är korrekt strider denna lagstiftning mot EG-fördragets artikel 39. Det är då uppenbart att det blir dyrare att anställa en i t.ex. Danmark bosatt person än en som är bosatt i Sverige på grund av att de sociala avgifterna blir högre.

Skatteverket vidhöll i omprövningsbeslut sitt tidigare ställningstagande.

Länsrätten i Kronobergs län (2007-10-15, ordförande Juhlin) yttrade, såvitt nu är i fråga, bl.a. följande: Kostnadsersättningar till utomlands bosatta - Tjänsteinkomster som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt bestämmelserna i SINK. Skatten är en definitiv källskatt, särskild inkomstskatt. Skattskyldigheten är begränsad till att omfatta sådan inkomst som uttryckligen angetts av lagstiftaren. Att den särskilda inkomstskatten är en statlig källskatt innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade. - Fråga i målet är om av bolaget betalade schablonberäknade traktamenten och bilersättningar samt kostnader för anställds egen hemtelefon till anställda med beslut om särskild inkomstbeskattning för utomlands bosatta skall ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. - De i målet aktuella inkomsterna är skattepliktiga enligt 5 § SINK jämfört med 11 kap. 1 § IL. Inkomsterna ifråga omfattas inte av undantagen i 6 § SINK. Vad gäller undantaget i 5 § fjärde stycket SINK finner länsrätten att enbart det förhållandet att en obegränsat skattskyldig har rätt till avdrag för kostnader motsvarande uppuren ersättning inte innebär att ersättningarna som sådana omfattas av undantaget i 5 § fjärde stycket SINK. Av förarbetena till SINK (prop. 1990/91:107 s. 36) framgår att detta undantag närmast avser sådana inkomster som enligt t.ex. 19 § kommunalskattelagen inte utgör skattepliktig inkomst såsom vissa lotterivinster, studiestöd etc. - Bolaget har yrkat att ifrågavarande inkomster i vart fall inte skall ligga till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter eftersom de såvitt avser obegränsat skattskyldiga är undantagna såväl vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter (2 kap. 11 § SAL) som vid beräkning av underlag för beräkning av skatteavdrag (8 kap. 19 och 20 §§ SBL). Länsrätten finner att detta undantag inte kan anses tillämpligt på ersättningar som omfattas av SINK-lagen. - I skattelagstiftningen är det regelmässigt de skattskyldigas hemvist som är den avgörande faktorn för hur de beskattas. Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regler tillämpas på skilda fall. Bolaget har åberopat två artiklar i Rom-föredraget, artikel 12 och artikel 39. I artikel 12 förbjuds diskriminering på grund av nationalitet. I artikel 39.2 tillförsäkras arbetstagare fri rörlighet utan risk för diskriminering på grund av nationalitet. Principen om fri rörlighet för arbetstagare har alltså genomförts och konkretiserats genom artikel 39.2. Det saknas därmed anledning att göra en prövning mot bakgrund av artikel 12. Artikel 39 har av EG-domstolen ansetts ha direkt effekt. Den kan alltså åberopas av enskilda. Artikel 39 tillförsäkrar fysiska personer rätt till fri rörlighet utan diskriminering. Denna rättighet kan därmed åberopas av fysiska personer. Det förhållandet att bolagets underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter blir högre genom tillämpning av SINK-lagen jämfört med IL medför inte att den anställde som inte är bosatt i Sverige varit utsatt för en diskriminerande olikbehandling med finansiella nackdelar för honom som strider mot artikel 39. - Länsrätten finner vid en samlad bedömning att Skatteverket har haft fog för sitt beslut att utbetala traktamenten, bil- och telefonersättningar skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter samt vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten. - Skattetillägg - Bolaget har i ingivna skattedeklarationer för 2004 inte redovisat kostnadsersättningar eller på annat sätt lämnat uppgifter om utbetalda schablonberäknade traktamenten, körsättningar samt kostnader i egen hemtelefon för anställda med beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger därför. Förutsättningar föreligger även för påförande av skattetillägg avseende minskat skatteavdrag. Skäl för befrielse från skattetillägget har inte visats föreligga. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för biträdeskostnader.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll bolaget sina hos länsrätten framförda yrkanden. Därutöver yrkade bolaget ersättning för biträdeskostnader.

Skatteverket bestred bifall såväl till bolagets överklagande som till kostnadsersättningsyrkandet.

Kammarrätten i Jönköping (2008-12-23, Svensson, Flyme Ahlstrand, Danielsson, referent) yttrade, såvitt nu är i fråga: Kostnadsersättningar till utomlands bosatt personal - Bolaget har anställda, bosatta i Danmark, som beskattas med tillämpning av SINK. Frågan i målet gäller om bolaget för dessa har skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på till dem utbetalda schablonberäknade traktamenten och bilersättningar. - I första hand har bolaget som grund för att sådan skyldighet inte föreligger åberopat stadgandet i 5 § fjärde stycket angivna lag att skattepliktig inkomst endast är sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL. Lagens uttryckssätt måste enligt bolaget innebära att man ser till effekten eller med andra ord om inkomsten skulle bli effektivt beskattad. Bestämmelsen tar således inte sikte på om inkomsten är skattepliktig enligt IL. Med hänsyn till att traktaments- och bilersättningar hos en obegränsat skattskyldig inte blir föremål för beskattning när ersättningarna motsvarar fastställda normalbelopp kan någon skattskyldighet därför enligt bolagets uppfattning inte åläggas bolaget. - Den aktuella bestämmelsen angav i sin ursprungliga lydelse att skattepliktig inkomst är endast sådan inkomst som är skattepliktig inkomst enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL. Av KL:s bestämmelser i 32 § följde att traktaments- och resekostnadsersättningar i enskild tjänst var skattepliktiga intäkter. Skyldighet såväl att göra skatteavdrag som att betala arbetsgivaravgifter på utbetalda schablonberäknade ersättningar förelåg därför enligt SINK. - Lagstiftningen på inkomstbeskattningens område har senare i huvudsak kommit att samlas i IL. Ett stort antal följdändringar har också kommit att vidtas i skattelagstiftning som kommit att ligga utanför IL. Avsikten med IL var att göra en teknisk bearbetning av reglerna om inkomstbeskattning för att få ett regelsystem som är överskådligt och språkligt moderniserat. I mycket begränsad omfattning skulle arbetet komma att innebära materiella förändringar. Av förarbetena kan utläsas att om det inte framgår att en ändring är avsedd kan läsaren "utgå ifrån att avsikten är att bestämmelsen inte skall ändras" (prop. 1999/2000:2 s. 479). - Genom följdändring i samband med IL:s tillkomst har 5 § fjärde stycket SINK fått sin nuvarande utformning. Av förarbetena (prop.1999/2000:2 s. 756) framgår att det valda uttryckssättet i 5 § fjärde stycket har sin grund i en anpassning till uttryckssättet i IL. - Kammarrätten finner mot denna bakgrund att den språkliga förändringen i den aktuella lagtexten inte har skett i avsikt att i förhållande till tidigare begränsa vad som ska uppfattas vara skattepliktigt enligt SINK. Med hänsyn härtill och till att schablonberäknade traktaments- och resekostnadsersättningar i enskild tjänst är skattepliktiga jämväl enligt IL ska yrkandet inte bifallas på den i första hand åberopade grunden. - När det gäller arbetsgivaravgifterna har bolaget i andra hand anfört att det följer av allmänna bestämmelser att traktamenten, bilersättning etc. som inte överstiger bestämda normalbelopp inte ska belastas med arbetsgivaravgifter. Enligt bolagets uppfattning gäller detta oavsett om den anställde är obegränsat skattskyldig eller omfattas av SINK. - I SAL regleras i 2 kap. 12-23 §§ vilka ersättningar som är avgiftsfria. Den bestämmelse som här aktualiseras är närmare bestämt 2 kap. 12 § p. 2 angivna lag. Av denna framgår att en ersättning är skattefri om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 SINK. De ersättningar som är i fråga omfattas inte av detta undantag. Inte heller yrkandet på den av bolaget åberopade andrahandsgrunden kan därför vinna bifall. - I tredje hand yrkar bolaget att besluten om arbetsgivaravgifter ska undanröjas på grund av att de kommer i konflikt med EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare i artikel 39.2 och diskrimineringsförbudet i artikel 12 första stycket. - Som länsrätten konstaterar saknas anledning pröva frågan mot bakgrund av artikel 12 i EG-fördraget, eftersom det föreskrivits särskilda regler om icke-diskriminering i artikel 39.2 om fri rörlighet för arbetstagare. Artikeln i

fråga stadgar att all diskriminering av arbetstagare från andra medlemsstater på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Artikel 119 har s.k. direkt effekt, vilket innebär att den ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda, som de kan åberopa inför nationella domstolar och andra myndigheter. EG-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattning som leder till samma resultat som diskriminering baserad på nationalitet. Beskattning styrs ofta av bosättningen vilket kan leda till att bosatta och icke-bosatta behandlas olika. Enligt domstolen kan detta vara en sådan dold (indirekt) diskriminering som omfattas av förbudet. - De rättigheter som följer av artikel 39 kan otvivelaktigt åberopas av arbetstagare, som bestämmelsen direkt riktar sig till. Fråga uppkommer om bestämmelsen med åtföljande rättigheter även kan åberopas av arbetsgivare. Det finns inget i artikelns lydelse som antyder att den inte även kan åberopas av andra, i synnerhet av en arbetsgivare. Om arbetstagares rättigheter ska kunna tillvaratas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt måste enligt kammarrättens mening de även åtföljas av en rättighet för arbetsgivarna att anställa dem med beaktande av bestämmelserna om fri rörlighet (jfr EG-domstolens dom den 7 maj 1998 i mål C-350/96). Kammarrätten finner därför att bolaget kan åberopa diskrimineringsförbudet. - Att för den i Danmark bosatta personalen, som omfattas av SINK, belägga ifrågavarande traktaments- och bilersättningar med arbetsgivaravgifter innebär en skillnad i förhållande till när samma ersättningar utbetalas till i Sverige bosatt personal. Denna skillnad kan som bolaget påtalat medföra att valet av anställd kan påverkas och missgynna i Sverige icke bosatta, i detta fall företrädesvis danska medborgare, vid rekrytering till en tjänst med många tjänsteresor. Kammarrätten finner med hänsyn härtill att en tillämpning av det interna svenska regelverket i detta hänseende medför en sådan diskriminering som omfattas av förbudet enligt artikel 39 i EG-fördraget och att denna diskriminering inte kan rättfärdigas. Beslutet att belägga traktaments- och bilersättningarna med arbetsgivaravgifter ska därför undanröjas i enlighet med bolagets yrkande. - Skattetillägg - Underlaget för skattetillägget på arbetsgivaravgifter ska i anledning av kammarrättens beslut sättas ned i den del som avser utbetalda traktamenten och bilersättningar till anställda med SINK-beskattning med 13 909 kr. - Med delvis bifall till överklagandet ändrar kammarrätten länsrättens dom och sätter ned underlaget för påförda arbetsgivaravgifter för redovisningsperioden december 2004 med - - - 13 909 kr samt underlaget för beräkning av skattetillägg på arbetsgivaravgifter med motsvarande belopp. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för biträdeskostnader.

Bolaget fullföljde sin talan i fråga om källskatt på utbetalade traktaments- och bilersättningar och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja den påförda källskatten. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten. Bolaget anförde i huvudsak följande. Ordalydelsen i 5 § fjärde stycket SINK innebär att de aktuella kostnadsersättningarna ska undantas från SINK-beskattning. Lagtexten, som både är klar och entydig, talar om inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig och inte om inkomst som är skattepliktig. Kammarrättens dom strider därför mot legalitetsprincipen i den del den avser påförd källskatt på schablonmässiga kostnadsersättningar. Ersättningar motsvarande schablonbestämda belopp som utgår vid tjänsteresa utgör kostnadsersättningar och inte ersättning för utfört arbete. Arbetsgivaravgifter ska därför inte utgå på sådana ersättningar. Om Regeringsrätten skulle komma till en annan uppfattning i denna fråga ansluter sig bolaget i andra hand till kammarrättens bedömning att reglerna strider mot artikel 39 EG.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom i den del som avsåg arbetsgivaravgifter på kostnadsersättningar utbetalda till personer som beskattas enligt SINK och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa verkets beslut i denna del. Skatteverket anförde i huvudsak följande. Lagtexten i SINK uttrycker att en inkomst måste vara skattepliktig för den som är obegränsat skattskyldig för att utgöra underlag för skatteavdrag enligt SINK. Lagtextens

formulering tar sikte på om inkomsten objektivt sett varit skattepliktig eller inte hos den som är obegränsat skattskyldig. Detta gällde även under den tid KL tillämpades. Det finns ingenting i förarbetena som antyder att lagstiftaren ansett att det är bolagets synsätt som är det korrekta sett till lagtextens utformning. En person som är bosatt i Sverige och en person som är bosatt utomlands befinner sig inte i jämförbara situationer. För en person som beskattas enligt SINK ingår den utbetalda kostnadsersättningen i underlaget för fastställande av pensionsgrundande inkomst. För en person som beskattas enligt IL räknas kostnadsersättningen inte in i underlaget för fastställande av pensionsgrundande inkomst och följaktligen betalar arbetsgivaren inte heller arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar.

Parterna bestred bifall till varandras yrkanden i sakfrågorna.

Regeringsrätten (2010-12-30, Billum, Kindlund, Knutsson, Ståhl, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Bakgrund och frågorna i målet

Av handlingarna i målet framgår följande. Bolaget har anställda som är bosatta i Danmark och som beskattas enligt SINK. Bolaget har till dessa anställda betalat ut kostnadsersättningar i form av traktamenten och bilersättningar. Kostnadsersättningarna överstiger inte de schablonbelopp för avdrag som skulle ha medgetts en obegränsat skattskyldig person som fått motsvarande ersättningar. Frågan i målet är om kostnadsersättningarna ska ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Lagbestämmelser

Skattepliktig inkomst enligt SINK är bl.a. avlöning och därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket, se 5 § första stycket 2. Skattepliktig inkomst enligt lagen är dock enligt 5 § fjärde stycket endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL. Enligt 6 § 2 och 3 undantas vissa där närmare angivna kostnadsersättningar från skatteplikt.

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt SINK, ska göra skatteavdrag enligt närmare bestämmelser i 9-13 §§. För ersättningar som är skattepliktiga enligt SINK och där skatteavdrag ska göras enligt den lagen gäller enligt 5 kap. 4 § första stycket 2 jämfört med tredje stycket SBL att skatteavdrag inte ska göras enligt SBL.

I 2 kap. 10 och 11 §§ SAL anges vilka ersättningar som är avgiftspliktiga. Enligt 11 § 1 är kostnadsersättning, utom sådan som enligt 8 kap. 19 eller 20 § SBL ska undantas vid beräkning av skatteavdrag, avgiftspliktig. Enligt 8 kap. 19 § SBL ska skatteavdrag från kostnadsersättningar vid tjänsteresa göras endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i vissa uppräknade bestämmelser i 12 kap. IL. Av 8 kap. 20 § SBL följer att skatteavdrag från andra kostnadsersättningar endast ska göras om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen.

Skyldighet att göra skatteavdrag

En förutsättning för att bolaget ska vara skyldigt att göra skatteavdrag är att de aktuella kostnadsersättningarna är skattepliktiga. Ersättningarna omfattas inte av undantagen i 6 § 2 och 3 SINK. Frågan är dock om de, med hänsyn till 5 § fjärde stycket, ändå är skattefria. Om ersättningarna hade tagits emot av en obegränsat skattskyldig person skulle de ha varit skattepliktiga men skulle ha kvittats mot lika stora, schablonmässigt bestämda avdrag. De skulle därmed

inte ha varit föremål för någon faktisk beskattning.

SINK är en definitiv källskatt som utgår på inkomstens bruttobelopp, dvs. avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande medges inte. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1992. Bestämmelser om bruttobeskattning av personer bosatta utomlands infördes dock redan år 1991 i KL.

I den departementspromemoria som låg till grund för båda dessa lagstiftningsärenden diskuterades om ersättningar vid tjänsteresa inom riket borde vara skattepliktiga endast till den del de översteg de i KL angivna schablonbeloppen för avdrag för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa (se Ds 1990:51 s. 67 f.). Det ansågs dock att en prövning av om förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader var uppfyllda varken var möjlig eller lämplig inom ramen för ett bruttobeskattningssystem. Något förslag om att begränsa skatteplikten för dessa ersättningar lades därför inte fram. Frågan togs sedan upp även i propositionen om införande av bruttobeskattningsregler i KL och det ansågs då tillräckligt att den slopade avdragsrätten komparerades genom den tillämpade skattesatsen (prop. 1990/91:54 s. 285 f.). Inte heller där föreslogs således någon begränsning av skatteplikten för dessa ersättningar.

I propositionen om införande av SINK berördes frågan om skatteplikt för ersättningar vid tjänsteresa däremot inte uttryckligen, utan det angavs endast allmänt att skattepliktig inkomst enligt den nya lagen i princip skulle vara identiskt med vad som var skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL (prop. 1990/91:107 s. 25). I enlighet med detta föreskrevs i 5 § fjärde stycket SINK att skattepliktig inkomst enligt lagen endast var sådan inkomst som var skattepliktig inkomst enligt KL.

Vid införandet av IL ändrades lydelsen av 5 § fjärde stycket SINK till den nu gällande. Av förarbetena framgår att detta var en anpassning till uttryckssättet i IL och att någon materiell ändring inte var avsedd (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479 och del 2 s. 756).

Kostnadsersättningar av de i målet aktuella slagen var tveklöst skattepliktiga enligt den ursprungliga lydelsen av SINK. Det uttryckssätt som numera används i 5 § fjärde stycket, "skulle ha beskattats", är inte lika klart. Sett enbart till sin ordalydelse kan bestämmelsen tolkas både som att inkomsten skulle ha varit föremål för faktisk beskattning och som att inkomsten skulle ha tagits upp till beskattning (dvs. varit skattepliktig). Skattens karaktär av bruttoskatt talar dock emot en tolkning som innebär att skatteplikten begränsas av det skälet att en obegränsat skattskyldig hade kunnat kvitta motsvarande intäkt mot ett lika stort kostnadsavdrag. Av betydelse är vidare att det i 6 § 2 och 3 särskilt anges i vilka fall kostnadsersättningar ska vara undantagna från skatteplikt enligt SINK. Av redogörelsen ovan framgår vidare klart att avsikten har varit att genom bestämmelsen i 5 § fjärde stycket undanta endast sådana inkomster som inte är skattepliktiga enligt IL.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att kostnadsersättningar av nu aktuellt slag är skattepliktiga enligt 5 § SINK och att skatteavdrag således ska göras enligt 9 §.

Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter

För ersättningar som är skattepliktiga enligt SINK och där skatteavdrag ska göras enligt den lagen gäller som framgått att skatteavdrag inte ska göras enligt SBL. Undantagen i 8 kap. 19 och 20 §§ SBL är således inte tillämpliga på kostnadsersättningar av nu aktuellt slag. Ersättningarna är därmed avgiftspliktiga enligt 2 kap. 11 § 1 SAL.

Den fria rörligheten enligt EU-rätten

Av det anförda framgår att bolaget enligt de svenska bestämmelserna varit

skyldigt att göra skatteavdrag från och betala arbetsgivaravgifter för de aktuella kostnadsersättningarna. Av 8 kap. 19 och 20 §§ SBL och 2 kap. 11 § 1 SAL följer dock att motsvarande ersättningar som betalas till personer som är bosatta i Sverige inte är föremål för skatteavdrag eller avgiftsplikt. Frågan är om denna olikbehandling är förenlig med EU-rätten.

Enligt artikel 39 EG (numera artikel 45 i EUF-fördraget) ska den fria rörligheten för arbetstagare säkerställas inom gemenskapen. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

Enligt fast praxis från EU-domstolen tar fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare inte endast sikte på olikbehandling på grund av nationalitet utan även på olikbehandling på grund av bosättning. En negativ särbehandling av personer som är bosatta i andra medlemsländer kan således komma i konflikt med dessa bestämmelser. Bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare kan åberopas även av arbetsgivaren (mål C-350/96, Clean Car Autoservice, punkt 25).

Regeringsrätten finner inledningsvis att den omständigheten att de aktuella kostnadsersättningarna är förmånsgrundande för personer bosatta utomlands inte, vilket Skatteverket hävdar, innebär att dessa personer inte är i en jämförbar situation med personer bosatta i Sverige. Detta följer redan av att det inte finns någon direkt koppling mellan storleken på ersättningarna och de förmåner som mottagaren har rätt till.

När det gäller skyldigheten för arbetsgivaren att göra skatteavdrag gör Regeringsrätten följande bedömning. En obegränsat skattskyldig som uppstår sådana kostnadsersättningar som är aktuella i målet har rätt till ett schablonmässigt beräknat avdrag oberoende av vederbörandes faktiska kostnader. Personer som är bosatta utomlands har inte rätt till något motsvarande avdrag. Enligt Regeringsrättens mening innebär detta, liksom den därmed sammanhängande skyldigheten för arbetsgivaren att göra skatteavdrag från kostnadsersättningarna, en sådan olikbehandling som hindrar den fria rörligheten för arbetstagare inom EU (se mål C-234/01, Gerritse, punkt 28 och mål C-290/04, Scorpio, punkt 41-47).

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter för sådana kostnadsersättningar till utomlands bosatta medför ökade kostnader för arbetsgivare som har anställda som är bosatta i andra medlemsländer. Även denna skyldighet utgör därmed enligt Regeringsrättens mening ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare inom EU.

Något skäl som kan rättfärdiga dessa hinder har inte kommit fram.

#### Sammanfattande slutsatser

Enligt de svenska bestämmelserna ska de aktuella kostnadsersättningarna vara föremål för skatteavdrag och avgiftsplikt. När ersättningarna, såsom i detta fall, betalas till arbetstagare som är bosatta i andra medlemsländer kommer dessa bestämmelser dock i konflikt med artikel 39 EG. Något utrymme för att tolka regleringen fördragskonformt finns inte med hänsyn till de olika bestämmelsernas utformning och samband såväl inbördes som med andra lagbestämmelser. De aktuella bestämmelserna kan därför inte tillämpas under de omständigheter som är aktuella i målet.

Bolaget var av dessa skäl inte skyldigt att göra skatteavdrag från eller betala arbetsgivaravgifter för de aktuella kostnadsersättningarna. Bolagets överklagande ska därför bifallas och Skatteverkets avslås. Kvarstående skattetillägg avseende skatteavdrag ska samtidigt undanröjas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och målet avser frågor som är av betydelse för rättstillämpningen. Ersättning bör beviljas enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp gemensamt för detta mål och mål nr 931-09.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet från IKEA Services AB och förklarar att bolaget inte är skyldigt att göra skatteavdrag från de aktuella kostnadsersättningarna. Det påförda skattetillägget avseende skatteavdrag undanröjs.

Regeringsrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten beviljar IKEA Services AB ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 36 000 kr.

Föredraget 2010-10-20, föredragande Wahren, målnummer 930-09

---

**Sökord:** Arbetsgivaravgifter; EG-rätt/EU-rätt, arbetsgivaravgifter; EG-rätt/EU-rätt, inkomstskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades; Inkomstskatt; Uppbörd

**Litteratur:** Ds 1990:51 s. 67 f.; prop. 1990/91:54 s. 285 f.; prop. 1990/91:107 s. 25; prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479 och del 2 s. 756; Ståhl, K. och Persson Österman, R., EG-skatterätt, 2 u. 2006 s. 113-120; Ståhl, K., EG-domstolens domar, Skattenytt 2007 s. 359-360

---