

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
930-09

meddelad i Stockholm den 30 december 2010

KLAGANDE OCH MOTPART

IKEA Services AB

Ombud: AA och BB
SET Konsulter KB
Järnvägsgatan 7
252 24 Helsingborg

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 23 december 2008 i mål nr 4182-07, se bilaga

SAKEN

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter 2004 samt skattetillägg

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.

Dok.Id 99776

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

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

YRKANDEN M.M.

Yrkanden

IKEA Services AB (bolaget) fullföljer sin talan i fråga om källskatt på utbetalade traktaments- och bilersättningar och yrkar att Regeringsrätten undanröjer den påförda källskatten.

Skatteverket överklagar kammarrättens dom i den del som avser arbetsgivaravgifter på kostnadsersättningar utbetalda till personer som beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, och yrkar att Regeringsrätten fastställer verkets beslut i denna del.

Parterna bestrider bifall till varandras yrkanden.

Bolaget yrkar ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 36 000 kr exklusive mervärdesskatt gemensamt för detta mål och mål nr 931-09. Skatteverket har inte något att erinra mot den yrkade ersättningen.

Vad bolaget anför i Regeringsrätten

Bolaget anför i huvudsak följande. Ordalydelsen i 5 § fjärde stycket SINK innebär att de aktuella kostnadsersättningarna ska undantas från SINK-beskattnings.

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. Arbetsgivaravgif-

ter 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.

Vad Skatteverket anför i Regeringsrätten

Skatteverket anför 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 kommunalskattelagen (1928:370), 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 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas kostnadsersättningen inte in i underlaget för fastställande av pensionsgrundande inkomst och följaktligen betalar arbetsgivaren inte heller arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar.

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 skattebetalningslagen (1997:483), SBL, att skatteavdrag inte ska göras enligt SBL.

I 2 kap. 10 och 11 §§ socialavgiftslagen (2000:980), 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 olikbe-

Mål nr
930-09

handling 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 ersätt-

ning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp gemensamt för detta mål och mål nr 931-09.

Susanne Billum

Peter Kindlund

Margit Knutsson

Kristina Ståhl

Olle Stenman

David Wahren

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-10-20