

Ref 33

**En arbetsgivare som förser sina anställda med förmåns-
cyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön har
ansetts tillhandahålla tjänster mot ersättning som kan bli
föremål för mervärdesskatt. Förhandsbesked om mer-
värdesskatt.**

3 kap. 1 § 3, 4 kap. 2 § första stycket och 5 kap. 26 § mervärdes-
skattelagen (2023:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 maj 2024 följande
dom (mål nr 7885-23).

Bakgrund

1. Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom
landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är
föremål för mervärdesskatt.

2. Bikelease Sweden AB bedriver en mervärdesskattepliktig
verksamhet som i huvudsak består av att sälja cyklar och service
som arbetsgivare erbjuder sina anställda som förmån. Bolaget har
för avsikt att erbjuda sina egna anställda förmånscyklar mot ett
avdrag på bruttolönen.

3. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det
avdrag som bolaget kommer att göra från de anställdas bruttolön
utgör ersättning för tillhandahållande av en mervärdesskattepliktig
tjänst.

4. Skatterättsnämnden fann att bolaget, när det förser sina
anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin
bruttolön, tillhandahåller tjänster mot ersättning som kan bli före-
mål för mervärdesskatt.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa
förhandsbeskedet.

6. *Bikelease Sweden AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen,
med ändring av förhandsbeskedet, ska besvara frågan med att ett
bruttolöneavdrag inte utgör en ersättning för en skattepliktig tjänst
i de fall den anställde går med på ett avdrag i utbyte mot en
personalförmån. Bolaget anser att det måste vara fråga om ett
avstående av en del av nettolönen, dvs. ett konkret belopp som ska
dras av från det lönebelopp som den anställde ska få utbetalt, för att
det ska kunna anses vara fråga om en ersättning i mervärdes-
skattehänseende.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.

8. Enligt 3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200) är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

9. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt andra stycket avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

10. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt 5 kap. 26 § varje transaktion som inte utgör en leverans av varor.

11. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. För att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett direkt samband föreligger om tillhandahållaren och köparen utbyter prestationer där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls och prestationerna är villkorade av varandra, dvs. den ena prestationen tillhandahålls bara om den andra också gör det (HFD 2023 ref. 35, punkt 15, och där angiven rättspraxis från EU-domstolen).

13. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallen RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176 ansett att en arbetsgivares utlåning av datorer till sina anställda mot avdrag på netto- eller bruttolönerna var en del av avlöningsförmånerna och därmed inte utgjorde något tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

14. EU-domstolen har emellertid därefter i avgörandet Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, funnit att en arbetsgivares tillhandahållande av värdeupponger till de anställda mot att dessa avstod från en del av sin lön i kontanter utgjorde ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i mer-

värdesskattedirektivet. Det är alltså numera klarlagt att en arbetsgivare som mot löneavdrag tillhandahåller sina anställda en förmån kan anses tillhandahålla de anställda en tjänst som kan bli föremål för mervärdesskatt.

15. Frågan är då om, som bolaget gör gällande, det inte är ett tillhandahållande av en tjänst mot en ersättning när arbetsgivaren gör avdraget på bruttolönen och inte på nettolönen.

16. EU-domstolen uttalade i Astra Zeneca-målet att ersättning i mervärdesskatterättslig mening utgörs av det subjektiva värdet, dvs. det värde som faktiskt erhållits, och som kan mätas i pengar. I målet var det fråga om en sådan ersättning eftersom transaktionen medförde ett specifikt avdrag på lönen för de anställda som valt att få kuponger och vederlaget motsvarade en del av lönen i kontanter till de anställda (punkterna 28–31).

17. Bikelease Sweden avser att erbjuda sina anställda förmåns-
cyklar som de anställda ska betala för genom ett avdrag på bruttolönen. Det är alltså fråga om ett specifikt avdrag som den anställde medger för att få förmånen. Ersättningen kan således mätas i pengar och prestationerna är villkorade av varandra. Att avdraget görs på bruttolönen saknar under sådana omständigheter betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Tillhandahållandet ska därmed anses utgöra ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

18. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Ståhl*, *Askersjö*, *Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Skatterättsnämnden (2023-12-12, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Bohlin*, *Fored* [skiljaktig], *Olsson*, *Pettersson*, *Sandberg Nilsson* [skiljaktig] och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: När Bikelease Sweden AB förser sina anställda med förmåns-
cyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön tillhandahåller bolaget tjänster mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

Fråga 2: Frågan om bestämmande av beskattningsunderlaget avvisas.

Skatterättsnämndens bedömning

För att anse att ett tillhandahållande sker mot ersättning krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om det mellan den som tillhandahåller tjänsten, å ena sidan, och mottagaren av tjänsten, å andra sidan, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den som utfört dessa transaktioner tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det finns ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, dvs. att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det (jfr HFD 2023 ref. 35, punkt 15 samt där angiven rättspraxis från EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen).

I två äldre avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen har inköp av hemdatorer för de anställdas privata bruk mot löneavdrag ansetts vara en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot ersättning i en yrkesmässig verksamhet (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176). I ett ytterligare avgörande med liknande förutsättningar har ett bolag vägrats avdrag för ingående skatt, då bolaget inte visat att anskaffningarna varit avsedda att användas i bolagets verksamhet (RÅ 2004 ref. 112).

Av senare avgöranden från EU-domstolen följer emellertid dels att en arbetsgivare kan anses agera i egenskap av beskattningsbar person när denne tillhandahåller varor eller tjänster till sina anställda, dels att ett direkt samband kan konkretiseras – i förhållandet mellan en arbetsgivare och dennes anställda – genom den del av lönen i kontanter ("cash remuneration" i den engelska språkversionen) som den anställda måste avstå från som ersättning för arbetsgivarens tillhandahållande (se Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 24, 29 och 30 respektive Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punkt 30).

Utifrån förutsättningarna i detta fall kan konstateras att det finns ett direkt samband mellan bolagets tillhandahållande av förmånscyklar till sina anställda och den del av avtalad lön som de anställda måste avstå från som motprestation. Enligt Skatterättsnämndens mening saknar det egentlig betydelse i mervärdesskattehänseende om avdraget görs på den avtalade lörens brutto- eller nettobelopp. Den ersättning som bolaget erhåller kan oavsett uttryckas i pengar eftersom den motsvarar en del av den lön som bolaget annars skulle ha att utbetala (jfr Astra Zeneca UK, punkt 31, "expressed in money" i den engelska språkversionen).

Bolagets andra fråga om vilka belopp som ska ingå i beskattningsunderlaget blir i detta fall närmast en utrednings- och bevisfråga som hanteras bättre i den ordinarie beskattningsordningen. Den frågan avvisas därför.

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser vi att det avdrag som bolaget kommer att göra från de anställdas bruttolön inte utgör en ersättning i mervärdesskattehänseende.

Bruttolöneavdraget innebär att viss del av den anställdes bruttolön ersätts av en förmån för vilken förmånsbeskattning aktualiseras enligt vad som följer av inkomstskattelagen (1999:1229). Bruttolöneavdraget har, av

Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176, inte ansetts utgöra en ersättning i mervärdesskattelhänseende.

Av EU-domstolens praxis kan inte annat utläsas än att nettolöneavdrag, d.v.s. del av lön i kontanter, kan utgöra en ersättning i mervärdesskattelhänseende.

Förmåner mot ett bruttolöneavdrag kan inte jämföras med sådan kontant betalning som enligt EU-domstolens avgöranden kan utgöra en ersättning enligt mervärdesskattedirektivet. Frågan om förmåner mot bruttolöneavdrag har inte varit föremål för EU-domstolens prövning.

Enligt vår mening saknas därför skäl att frånga vad som följer av etablerad svensk praxis.

Eftersom svaret på den av bolaget ställda frågan (fråga 1) är nej förfaller fråga 2.