

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1763-20

meddelad i Stockholm den 25 november 2021

KLAGANDE

1. Przemyslaw Rymdzionek
2. Traton AB, 556528-9104

Ombud för 1 och 2: Maria Baqeri
Scania CV AB
151 87 Södertälje

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 18 februari 2020 i mål nr 7503-19

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och förklarar att Przemyslaw Rymdzionek uppfyller förutsättningarna enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen för att beviljas skattelättnader. Målet visas åter till Forskarskattenämnden för prövning av om övriga förutsättningar för skattelättnader är uppfyllda.

Dok.Id 251211

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner som uppfyller vissa krav på kompetens kan medges skattelättnader vid tillfälligt arbete i Sverige, s.k. expertskatt. Kompetenskravet ska alltid anses uppfyllt om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Frågan om förutsättningarna för expertskatt är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.
2. Przemyslaw Rymdzionek är anställd i ett tyskt bolag, MAN Truck & Bus AG. I oktober 2017 kom han till Sverige för att arbeta för ett svenskt bolag i koncernen, Traton AB (tidigare Volkswagen Truck & Bus AB) och han ansökte hos Forskarskattenämnden om att beviljas expertskatt. I ansökningsuppgavs att han kommer att vara anställd i Traton under perioden 1 oktober 2017–31 juli 2020 och att hans lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad kommer att överstiga två gånger prisbasbeloppet.
3. Przemyslaw Rymdzionek gav även in utsändningsavtal mellan honom och MAN Truck & Bus AG och anställningsavtal med Traton samt ett dokument benämnt Einzelpersonalanforderung (EPA) och en beskrivning av koncernens policy beträffande löneutbetalningar vid utstationering. Av dessa handlingar framgår att Przemyslaw Rymdzionek är tjänstledig från sin anställning i MAN Truck & Bus AG under den tid han är anställd i Traton. Vidare framgår att en del av hans ersättning under anställningstiden i Sverige ska betalas ut av Traton och en del av MAN Truck & Bus AG för Tratons räkning. Den del som betalas ut av Traton understiger två gånger prisbasbeloppet.
4. Forskarskattenämnden avslag Przemyslaw Rymdzioneks ansökan om expertskatt. Vid prövningen av om ersättningen för arbetet i Sverige överstiger två prisbasbelopp kan enligt nämnden ersättning som betalas av någon annan än den i ansökningsuppgivne arbetsgivaren beaktas bara i det fall det klart framgår att vederbörande endast verkställer utbetalningen (betalningsförmedling). Den del av

ersättningen som betalas av MAN Truck & Bus AG uppfyller inte denna förutsättning och den kan därmed inte beaktas.

5. Przemyslaw Rymdzionek överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som förklarade att han uppfyllde förutsättningarna för att få skattelättnader baserat på ersättningen för arbetet i Sverige och visade målet åter till Forskarskattenämnden för prövning av om övriga förutsättningar var uppfyllda. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som biföll överklagandet och fastställde Forskarskattenämndens beslut.

YRKANDEN M.M.

6. *Przemyslaw Rymdzionek och Traton AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens dom samt anföra följande. Przemyslaw Rymdzionek utför arbete uteslutande för Tratons räkning och det är detta bolag som står för hans lönekostnader. Det är enbart av praktiska skäl som det tyska bolaget betalar ut en del av ersättningen och sedan fakturerar det svenska bolaget.
7. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet och anföra följande. Det är den som faktiskt har betalat ut lönen som ska ses som arbetsgivare. Avsteg från denna princip kan endast göras vid s.k. betalningsförmedling dvs. när utbetalaren endast verkställer en betalningsorder och inte har något inflytande över hur ersättningen bestäms. Det framgår inte klart av handlingarna i ärendet att det svenska bolaget har gett det tyska bolaget i uppdrag att förmedla lönen. Den del av ersättningen som betalas ut av det tyska bolaget kan därmed inte beaktas vid prövningen av om beloppsgränsen för expertskatt är uppnådd.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om lön och annan ersättning som betalas ut till en utländsk arbetstagare av någon annan än dennes arbetsgivare i Sverige kan beaktas vid prövningen av om beloppsgränsen för expertskatt är uppnådd.

Rättslig reglering m.m.

9. I 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) regleras förutsättningarna för att beviljas expertskatt. Bestämmelserna gäller enligt första stycket för arbetstagare med vissa angivna specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- och utvecklingsuppgifter eller företagsledande uppgifter. Av andra stycket framgår bl.a. att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Vid tillämpningen av första stycket ska enligt tredje stycket villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.
10. Bestämmelsen i 22 § tredje stycket infördes efter det att reglerna hade kritiserats för att de brast i förutsebarhet. Syftet med att införa ett objektivet rekvisit i form av en beloppsgräns var att förenkla regleringen och öka förutsebarheten. Ett objektivet rekvisit ansågs lätt att tolka för arbetstagaren och arbetsgivaren i samband med att anställningsvillkoren förhandlas. En annan fördel var att ett sådant rekvisit är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal infordras (prop. 2011/12:1 s. 243 f.).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. En förutsättning för att Przemyslaw Rymdzionek ska beviljas expertskatt är att hans lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två

gångar prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjades. Om bara den ersättning som betalas ut från Traton beaktas uppnår han inte beloppsgränsen utan för detta krävs att även den del som betalas ut från MAN Truck & Bus AG räknas med.

12. Syftet med att införa ett objektiva rekvisit i form av en beloppsgräns var att förenkla regleringen och öka förutsebarheten. Det ska vara lätt såväl för arbetstagaren och arbetsgivaren som för Forskarskattenämnden att redan när avtalsvillkoren förhandlas fram respektive ansöknings om expertskatt görs kunna bedöma om förutsättningarna för expertskatt är uppfyllda. Berörda parter ska enkelt, utifrån avtal och andra handlingar som reglerar anställningen och som ligger till grund för ansöknings om expertskatt, kunna göra en bedömning av om villkoren är uppfyllda.
13. Det krav som gäller enligt lagtexten för att en ersättning ska omfattas av expertskatt är att den ska avse arbete i Sverige. Det finns ingenting i vare sig lagtext eller förarbeten som tyder på att det sätt på vilket ersättningen betalas ut har någon betydelse. Det avgörande måste enligt Högsta förvaltningsdomstolen vara att ersättningen utgör en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet.
14. Av den utredning som Przemyslaw Rymdzionek gav in till Forskarskattenämnden som underlag för sin ansökan framgår att han under den tid han var anställd i Traton var tjänstledig från sin anställning i MAN Truck & Bus AG. Vidare framgår att även den del av hans ersättning som betalas ut av MAN Truck & Bus AG ingår i Tratons lönekostnader för honom. Av detta kan ingen annan slutsats dras än att ersättningen i sin helhet avser arbete som utförs i Sverige och för Tratons räkning. Även den del av ersättningen som betalas ut av MAN Truck & Bus AG ska därför beaktas vid bedömningen av om beloppsgränsen för expertskatt är uppnådd.
15. Przemyslaw Rymdzionek uppfyller därmed förutsättningarna enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen för att beviljas expertskatt. I likhet med

DOM

Mål nr
1763-20

förvaltningsrätten anser Högsta förvaltningsdomstolen att det ankommer på Forskarskattenämnden att pröva om övriga förutsättningar för expertskatt är uppfyllda.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Per Classon, Helena Rosén Andersson och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPARTER

1. Przemyslaw Rymdzionek, 19801203-6953
2. Traton AB, 556528-9104

Ombud: Maria Baqeri

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 18 september 2019
i mål nr 27679-18, se bilaga A

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer
Forskarskattenämndens beslut den 6 november 2018 att inte bevilja
Przemyslaw Rymdzionek skattelättnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten beslutar i enlighet med Forskarskattenämndens beslut från den 6 november 2018 samt för fram i huvudsak följande. Med hänsyn till 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden, av vilken det framgår att det är den som faktiskt har betalat ut lönen som ska ses som arbetsgivare, måste utrymmet för att beakta ersättning från någon annan än den svenska arbetsgivaren anses som mycket begränsat. Skatteverket anser inte att det är tillräckligt att det svenska bolaget står för arbetsledning och kan dra nytta av det arbete som utförs i Sverige och att det svenska bolaget står för kostnaderna. I begreppet betalningsförmedling ligger ett uppdrag att för någon annans räkning göra en utbetalning. Det är endast i de fall där det klart kan påvisas att en svensk arbetsgivare har gett ett annat företag i uppdrag att förmedla betalningen, som ersättning utbetald av detta företag kan bli föremål för skattelättnader.

Skatteverket anser inte att det framgår av handlingarna i ärendet att det svenska bolaget Traton AB har gett det utländska bolaget Man Truck & Bus AG i uppdrag att förmedla betalningen av lönen. Istället framgår det av handlingarna att det redan på förhand är bestämt att splitlön ska tillämpas och att en del av lönen ska betalas ut av hemlandsbolaget, dvs. i den mån man kan säga att det finns en överenskommelse om betalningsförmedling så är den styrd och på förhand bestämd av koncerninterna rutiner.

Omständigheterna i ärendet visar istället klart att det utländska bolaget har haft ett inflytande över anställningen i Sverige som vida överstiger det inflytande en traditionell betalningsförmedlare får anses ha. Skatteverket anser inte att den del av lönen som betalats av det utländska bolaget kan beaktas vid beräkningen. Eftersom den del av lönen som betalats ut av det svenska bolaget då understiger beloppsnivån saknas det förutsättningar att medge skattelättnader.

Przemyslaw Rymdzionek och Traton AB anser att överklagandet ska avslås och för fram bl.a. följande. Przemyslaw Rymdzionek har uteslutande utfört arbete för Traton AB:s räkning. Appliceringen av splitlön är uppbyggd utifrån den utsändes perspektiv. Det är tydligt att förfarandet med splitlön inte har något samband med vem som är att se som arbetsgivare, vem som ger direktiv till den utsände, godkänner individens semester och tidrapporter samt reglerar arbetsvillkoren. Det faktum att den utsände har rätt att välja hur stor del av lönen som betalas ut från hem- respektive arbetslandet visar att det utan tvekan är fråga om en betalningsförmedling. Den del av lönen som betalas ut från hemlandet vidarefaktureras i sin helhet till Traton AB. Hela ersättningen inkluderas i Traton AB:s arbetsgivardeklarationer och tas upp till beskattning i Sverige. Det är uppenbart att det är fråga om ett administrativt förfarande och därmed ren betalningsförmedling. Ersättningen från det utländska koncernbolaget bör därmed beaktas vid prövningen av om beloppsgränsen är uppnådd.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om den ersättning som betalas ut av det utsändande koncernbolaget kan beaktas vid prövningen av beloppsgränsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Avgörande är om ersättningen kan anses vara utbetald för den svenska arbetsgivarens räkning.

I senare kammarrättspraxis har avgörande för bedömningen varit det svenska anställningsförhållandet, med särskild tyngdpunkt på vad som regleras i det anställningsavtal som tecknats mellan det svenska bolaget och den utsände. Det bör därutöver vara klarlagt att den svenska arbetsgivaren slutligen står för hela lönekostnaden, innehåller preliminärskatt och lämnar kontrolluppgifter avseende hela lönen. Det arbete som utförs ska vidare utföras uteslutande för den svenska arbetsgivaren (Kammarrätten i

Stockholms domar den 25 juni 2019 i mål nr 8441-19, 10047-18, 10048-18 och 1293-19.)

I målet framgår att Przemyslaw Rymdzioniczek har angett det svenska bolaget som sin arbetsgivare i ansökan om skattelättnader. Det anges i anställningsavtalet mellan det svenska bolaget och Przemyslaw Rymdzioniczek att det svenska bolaget ska stå för lönekostnaden. Det framgår även av dokumentet EPA (einzelpersonalanforderung) att det svenska bolaget har visst ansvar avseende kostnader för den utsände.

Av villkor i utsändningsavtalet framgår att det utländska bolaget kan kalla tillbaka Przemyslaw Rymdzioniczek under vissa förutsättningar och avtalet reglerar även avgångsvederlag från det svenska bolaget om han skulle sluta. Vidare framgår att det utländska bolaget fortsatt betalar vissa fasta ersättningar under utlandstjänstgöringen, men att detta inte ska påverka beräkningen av ersättningspaketet för det utländska uppdraget. I utsändningsavtalet regleras förutsättningar för förlängning av avtalet, vilket inte regleras i det lokala avtalet.

Kammarrätten konstaterar att flera villkor i utsändningsavtalet visar att det utsändande bolaget fortfarande har ett relativt stort inflytande över Przemyslaw Rymdzioniczek's anställning. Det har inte heller getts in något avtal som reglerar betalningsförmedlingen bolagen emellan och det finns inte heller något annat underlag som visar att det utländska bolaget har blivit ersatt av det svenska för löneutbetalning. Det är således inte klarlagt att den svenska arbetsgivaren slutligen står för hela lönekostnaden.

Kammarrätten anser mot bakgrund av ovan angivna omständigheter att det inte är visat att lönen som har utbetalats av det utsändande bolaget har varit förmedlad på uppdrag av det svenska bolaget på det sätt som krävs för att den ska beaktas vid prövningen av beloppsgränsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL. Överklagandet ska därför bifallas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 1).

Caroline Beck-Friis
kammarrättsråd
ordförande

Charlotta Lokrantz Sandberg
kammarrättsråd

Annika Åsbrink
kammarrättsråd
referent

Fanny von Schinkel
föredragande jurist



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 21

DOM
2019-09-18
Meddelad i Stockholm

Mål nr
27679-18

KLAGANDE

1. Przemyslaw Rymdzionic, 19801203-6953
2. Traton AB, 556528-9104

Ombud för 1–2: Maria Baqeri
Scania CV AB
151 87 Södertälje

MOTPART

Skatteverket
Skatteenhet Luleå Kiruna Haparanda
971 82 Luleå

ÖVERKLAGAT BESLUT

Forskarskattenämndens beslut 2018-11-06, bilaga 1

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om prövningstillstånd.

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att Przemyslaw Rymdzionic uppfyller förutsättningarna för att beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229) i sin anställning hos Traton AB. Rätten upphäver det överklagade beslutet och visar målet åter till Forskarskattenämnden för prövning av om Przemyslaw Rymdzionic uppfyller övriga förutsättningar för att medges skattelättnader.

BAKGRUND, YRKANDEN M.M.

Forskarskattenämnden beslutade den 6 november 2018 att avslå Przemyslaw Rymdziones och Traton AB:s ansökan om skattelättnader för Przemyslaw Rymdziones enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Przemyslaw Rymdziones och Traton AB yrkar att förvaltningsrätten ska meddela prövningstillstånd och att ansökan om skattelättnader ska bifallas. Till stöd för sin talan för de fram i huvudsak följande. Traton Group har en global policy för utlandspersonal för att kunna erbjuda en attraktiv lösning för att arbeta utomlands. Den globala policyn utgår ifrån att den anställde ska ha ett likvärdigt kompensationspaket och en likvärdig levnadsstandard i mottagandelandet som om han eller hon hade valt att arbeta kvar i hemlandet. Det är inte MAN Truck & Bus AG (MAN) som har inflytande över ersättning och andra villkor under utsändningen i Sverige, utan det är den globala policyn för utlandspersonal som styr vilka villkor som ska erbjudas den anställde vid tillfälliga utlandsuppdrag. MAN verkställer den faktiska utbetalningen, men ersättningen är helt baserad på den globala policyn och har sitt ursprung i anställningen hos Traton AB. Vid en helhetsbedömning står det klart att arbetet sker uteslutande för Traton AB:s räkning, att lönen enbart har sitt ursprung i anställningen hos Traton AB och att Traton AB står för samtliga kostnaderna för lön och övriga förmåner, även den del av lönen som betalas ut från hemlandet på rent förmedlingsuppdrag.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. I överklagandet uppges att det är den globala policyn för utlandspersonal som styr vilka villkor som ska erbjudas den anställde vid tillfälliga utlandsuppdrag. Detta visar, enligt Skatteverkets mening, att Przemyslaw Rymdziones lön inte helt har sitt ursprung i det svenska bolaget och att det

svenska bolaget inte heller helt kontrollerar hur lönen ska hanteras och vad som ska vidareförmedlas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgångspunkter för förvaltningsrättens prövning

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det inte krävs prövningstillstånd för att förvaltningsrätten ska pröva målet. Yrkandet om att förvaltningsrätten ska meddela prövningstillstånd ska därför avvisas.

Av 11 kap. 22 § tredje stycket IL framgår att en utländsk arbetstagare kan ges skattelättnader om lön eller annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjades. För 2017 uppgår beloppsgränsen till 89 600 kr. Av andra stycket samma paragraf följer att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

Det är den som ansöker om skattelättnader som har att visa att förutsättningarna för att beviljas skattelättnader är uppfyllda.

Przemyslaw Rymdzionic har ansökt om skattelättnader för sitt arbete hos Traton AB. Det är ostridigt i målet att den ersättning som Przemyslaw Rymdzionic mottar från Traton AB inte når upp till beloppsgränsen. Han får emellertid även ersättning från det utländska bolaget MAN. Givet att den ersättningen räknas med når den totala ersättningen upp till beloppsgränsen. Frågan i målet är därför om ersättningen från det utländska bolaget MAN ska beaktas vid bedömningen av om beloppsgränsen är uppnådd.

Förvaltningsrättens bedömning

Av utredningen i målet framgår följande. Traton AB och MAN är två bolag som tillhör samma koncern, Traton Group. Przemyslaw Ryndzioniczek är sedan tidigare anställd hos MAN och har nu en tillfällig anställning hos Traton AB i Sverige. Under tiden som han arbetar för Traton AB är hans anställning hos MAN vilande. Den ersättning som Przemyslaw Ryndzioniczek får betalas delvis av MAN och delvis av Traton AB.

Det framgår inte klart av lydelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL vilka ersättningar som kan beaktas vid bedömningen av om beloppsgränsen som anges i bestämmelsen är uppfylld. Däremot anges i 11 kap. 22 § andra stycket IL bl.a. att en allmän förutsättning för skattelättnad är att arbetsgivaren är hemmahörande i Sverige eller är en utländsk juridisk person med fast driftställe här. Av 1 § andra stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden framgår vidare att arbetsgivaren är den som betalar ut ersättningen. Bestämmelserna tyder enligt förvaltningsrätten på att det som huvudregel ska vara den svenska arbetsgivaren som ska betala ut ersättning för att reglerna om skattelättnader ska komma i fråga.

Kammarrätten i Stockholm har bedömt att skattelättnader i vissa fall kan beviljas trots att ett utländskt bolag har betalat ut lönen. Avgörande har i dessa fall varit att den utländska utbetalaren har ansetts agera endast på förmedlingsuppdrag från det svenska bolaget. Det ska i sådana fall klart framgå att den aktuella ersättningen utbetalas för den i ansökan angivna arbetsgivarens räkning (se bl.a. Kammarrätten i Stockholms domar i mål 7012-17 och 3000-17).

Enligt förvaltningsrättens mening framgår det av utredningen omständigheter som talar för att den ersättning som betalats ut av MAN har sitt ursprung hos Traton AB i Sverige. En sådan omständighet är att det av

anställningsavtalet mellan Przemyslaw Rymdzioniczek och Traton AB framgår att lönen delvis betalas ut från MAN, men att det sker å Traton AB:s vägnar. Att kostnaderna för Przemyslaw Rymdzioniczek's placering kommer att bäras av Traton AB framgår också av en handling med rubriken "Einzelpersonalanforderung". I anställningsavtalet regleras även de semestervillkor som kommer att gälla för Przemyslaw Rymdzioniczek's anställning hos Traton AB. De villkor som gäller för hans lön regleras både i anställningsavtalet mellan honom och Traton AB och i det utsändningsavtal som getts in i målet.

Traton AB har fört fram att det är av praktiska skäl som Przemyslaw Rymdzioniczek's ersättning delvis betalas ut av MAN. Det framgår av handlingar i målet att han själv kan välja hur stor del av sin ersättning som han vill ha utbetald av det utländska bolaget och hur stor del han vill ska betalas av den svenska bolaget. Detta talar enligt förvaltningsrättens mening för att det är av praktiska skäl som utbetalningen av lönen delats upp mellan bolagen.

Det framgår därutöver av handlingarna i målet att Przemyslaw Rymdzioniczek's anställning hos MAN är vilande under tiden som han arbetar i Sverige. Inget annat har kommit fram än att han uteslutande utför arbete för Traton AB:s räkning.

Av det utsändningsavtal som finns i målet framgår emellertid att MAN under vissa omständigheter har rätt att kalla tillbaka Przemyslaw Rymdzioniczek. Detta tyder på att MAN fortfarande har ett visst inflytande över Przemyslaw Rymdzioniczek's anställning. De omständigheter som enligt avtalet ska föreligga för att MAN ska kunna kalla hem honom är dock sådana som innebär att det föreligger hinder för honom att arbeta hos Traton AB. Detta tyder enligt förvaltningsrätten på att MAN:s möjligheter att kalla hem honom är mycket begränsade. I övrigt visar villkoren i avtalet inte att

MAN har någon särskild bestämmanderätt över Przemyslaw Rymdzioneks anställning under den tid som han tjänstgör hos Traton AB i Sverige.

Mot bakgrund av det som kommit fram i målet anser förvaltningsrätten att Przemyslaw Rymdzionek och Traton AB sammantaget har visat att den del av hans ersättning som betalas ut av MAN sker på förmedlingsuppdrag av Traton AB. Vid denna bedömning har domstolen särskilt beaktat att arbetet uteslutande sker för Traton AB:s räkning, att det är Traton AB som står för kostnaderna för den ersättning som Przemyslaw Rymdzionek får utbetald och att MAN:s inflytande över Przemyslaw Rymdzioneks anställning under tiden som han arbetar i Sverige är begränsad. Att Traton Group har en global policy som tillämpas för utlandspersonal vid tillfälliga utlandsuppdrag förändrar inte denna bedömning.

Förvaltningsrätten upphäver därför det överklagade beslutet och förklarar att den ersättning som Przemyslaw Rymdzionek erhåller från MAN i Tyskland under sin utsändningstid ska omfattas av bestämmelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL. Målet ska visas åter till Forskarskattenämnden för prövning av om Przemyslaw Rymdzionek uppfyller övriga förutsättningar för att beviljas skattelättnad.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-03).

Babak Werngren
Förvaltningsrättsfiskal

Nämndemännen Ann-Kristin Carlberg, Lars Hansson och Marie Sjölund har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Elsa Hörling har föredragit målet.

FORSKARSKATTENÄMNDEN

BESLUT
Meddelat
2018-11-061 (4)
Dnr 964-17/FFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Avdelning 21INKOM: 2018-12-06
MÅLNR: 27679-18
AKTBIL: 3

ARBETSTAGARE Przemyslaw Rymdzionek (801203-6953)

ARBETSGIVARE Traton AB (556528-9104)

OMBUD Nils Lindqvist
EY
103 99 Stockholm

Ansökan: BILAGA 1.

Forskarskattenämnden meddelar följande

BESLUT

Ansökan avslås.

MOTIVERING

Przemyslaw Rymdzionek ansöker om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt den bestämmelsen kan en utländsk arbetstagare medges skattelättnader vid tillfälligt arbete i Sverige, om lön och annan ersättning för arbetet här per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Med ersättning avses samtliga avtalade ersättningar och förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren (prop. 2011/12:1 s. 516).

Utifrån 2017 års prisbasbelopp går beloppsgränsen vid 89 600 kr.

Av 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden framgår att vid tillämpning av bestämmelserna om skattelättnader är arbetsgivaren den som betalar ut ersättningen.

I ansökan anges att Przemyslaw Rymdzionek arbetar tillfälligt i Sverige för Traton AB som är att anse som arbetsgivaren i detta sammanhang. Vidare anges

att viss del av Przemyslaw Rymdzioneks ersättning utbetalas från hemlandsbolaget MAN Truck & Bus AG.

Det finns inte något avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som ger närmare vägledning om, och i så fall under vilka förutsättningar, ersättning som faktiskt betalas ut av någon annan än den i ansökan uppgivna arbetsgivaren kan beaktas vid prövning enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL.

Kammarrätten i Stockholm har i domar den 8 april 2016 i mål nr 7427-15 och 7428-15 ansett att ersättning som utbetalades av ett utländskt koncernbolag inte skulle beaktas vid beloppsprövningen.

Kammarrätten noterade att de i målen ingivna anställningsavtalen hade tecknats mellan arbetstagaren och det utländska bolaget. I avtalen reglerades anställningens längd, arbetstagarens befattning, lön och andra ersättningar samt antal semesterdagar. Redan på den grunden ansåg kammarrätten att det stod klart att det utländska koncernbolaget hade ett sådant inflytande över arbetstagarens arbete att den ersättning som utbetalades från detta inte kunde anses ha förmedlats för det svenska bolagets räkning.

Under processen hade förts fram att det aktuella arbetet utfördes för det svenska bolagets räkning och enligt detta bolags direktiv samt att det svenska bolaget stod den slutliga kostnaden efter internfakturering och redovisade hela ersättningen i skattedeklaration och kontrolluppgift. Det hade även åberopats intyg från det svenska bolaget, fakturaunderlag, lönespecifikationer samt utdrag ur bokföringen. Detta föranledde ingen annan bedömning.

Jfr även Kammarrätten i Stockholms domar den 12 november 2015 i mål nr 7597-14 och 7605-14 samt den 10 mars 2014 i mål nr 2122-13.

Kammarrätten i Stockholm har senare i domar den 1 juni 2018 i mål nr 7012-17 och 3000-17 delat underinstansens bedömning att ersättning som utbetalades av ett utländskt koncernbolag skett på förmedlingsuppdrag av det svenska bolaget.

Av underinstansens bedömning i mål 7012-17 kan utläsas att det i målet ingivna anställningsavtalet hade tecknats med både det svenska och utländska bolaget. Avtalet reglerade bl.a. förmåner och lön. Vidare framgick att anställningen med det utländska bolaget upphörde under uppdraget i Sverige och att arbetstagaren enbart rapporterade till det svenska bolaget. I målet hade även getts in underlag i form av en processbeskrivning avseende bolagens interna lönehantering och fakturor som visade att det svenska bolaget hade fakturerats för det utländska bolagets del av löneutbetalningen. Även i mål 3000-17 fanns ett anställningsavtal som tecknats med båda bolagen och ett i övrigt liknande underlag.

Vidare har kammarrätterna vid olika tillfällen och med olika slut prövat den närliggande frågan om ett beslut om skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket IL för ersättning från svensk arbetsgivare i viss situation även ska tillämpas på ersättning som betalats ut från utländskt bolag (se Kammarrätten i Göteborgs dom den 16 april 2009 i mål nr 206-08 och Kammarrätten i Stockholms domar den 16 maj 2014 i mål nr 9070-9072-12 respektive den 16 juni 2009 i mål nr 8670-07).

Enligt Forskarskattenämndens uppfattning kan också en ersättning som betalats ut från annat bolag än den i ansökan angivna arbetsgivaren under vissa omständigheter anses utbetalade av arbetsgivaren och därmed beaktas vid beloppsprövningen. Utrymmet för att beakta en ersättning från annat bolag måste däremot anses vara mycket begränsat. Det kan endast ske om det klart framgår att den aktuella ersättningen i alla avseenden har sitt ursprung hos den i ansökan angivna arbetsgivaren och annan part endast verkställer den faktiska utbetalningen (betalningsförmedling). Förhållandet att den angivna arbetsgivaren är den som drar nytta av arbetet och står den slutliga kostnaden är således inte tillräckligt.

I ärendet har getts in ett utsändningsavtal (Global Assignment Contract) som Przemyslaw Rymdzionek tecknat med MAN Truck & Bus AG, ett lokalt anställningsavtal (Employment Agreement) tecknat med Traton AB, ett utdrag från EPA (Einzelpersonalanforderung) samt ett utdrag från koncernens policy.

I utsändningsavtalet regleras utsändningens längd, Przemyslaw Rymdzioneks befattning, lön och andra ersättningar. Av avtalet framgår att anställningsavtalet med MAN Truck & Bus AG är vilande under utsändningen och att Przemyslaw Rymdzionek även ska teckna ett lokalt anställningskontrakt. Själva utsändningsavtalet kompletterar det vilande anställningsavtalet och det lokala anställningsavtalet.

Även i det lokala anställningsavtalet anges utsändningens längd, Przemyslaw Rymdzioneks befattning och det kompensationspaket som framgår av utsändningsavtalet med tillägg för vissa förmåner och antal semesterdagar. Det framgår också att han kvarstår i tjänstepensionsplan i hemlandet.

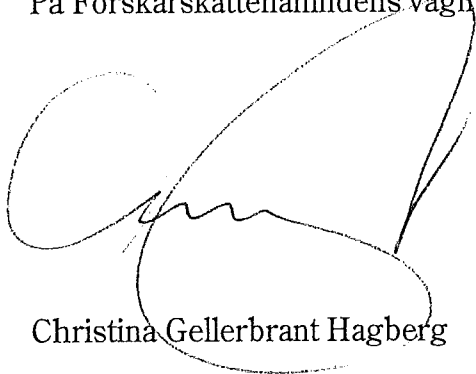
Enligt Forskarskattenämndens uppfattning visar avtalens utformning att MAN Truck & Bus AG har ett sådant inflytande över både ersättningen och andra villkor under utsändningen i Sverige att dess del av löneutbetalningen inte kan anses förmedlas på uppdrag av Traton AB (jfr Kammarrätten i Stockholms domar den 8 april 2016 i mål nr 7427-15 och 7428-15). Förhållandet att ersättningsnivån och vissa andra delar av arbetet i Sverige formaliserats i ett avtal med Traton AB med vissa tillägg medför inte någon annan bedömning. Inte heller uppgifterna i utdragen från EPA och koncernens policy. Detta innebär att ersättningen inte

kan beaktas i beloppsprövningen. Eftersom resterande ersättning understiger beloppsgränsen är förutsättningarna för skattelättnader inte uppfyllda.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Upplysningar om hur man överklagar beslutet finns i BILAGA 2.

På Forskarskattenämndens vägnar



Christina Gellerbrant Hagberg



Camilla Sandström

Beslutande: Gellerbrant Hagberg, ordf., Pettersson, Johansson, Marklund,
Ondrasek Olofsson, Sommarin



Hur man överklagar

FR-03

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 3 veckor

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Sista dagen för överklagande är samma veckodag som tiden börjar räknas. Om du exempelvis fick del av beslutet måndagen den 2 mars går tiden ut måndagen den 23 mars.

Om sista dagen infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårs-afton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras. Tala om vilken ändring du vill ha och varför du tycker att kammarrätten ska

ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.
Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.
Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Prövningstillstånd i kammarrätten

När överklagandet kommer in till kammarrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Kammarrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att förvaltningsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om förvaltningsrätten dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rättstillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller det överklagade beslutet. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer hittar du på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom tre veckor* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om beslutet har meddelats vid en muntlig förhandling, eller det vid en sådan förhandling har angetts när beslutet kommer att meddelas, ska dock överklagandet ha kommit in inom tre veckor från den dag domstolens beslut meddelades. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.