

**Ref 60**

**Fråga om lön och annan ersättning för arbete i Sverige 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.**

11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 november 2021 följande dom (mål nr 1763-20).

**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. P.R. 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 ansökningen uppgavs 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. P.R. 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 P.R. 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 avslog P.R:s 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 ansökningen uppgivne 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. P.R. överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som förklarade att han uppfyllde förutsättningarna för att få skattelettnader 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. P.R. och *Traton AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens dom samt anför följande. P.R. 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 anför 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 objektivi rekvisit i form av en beloppsgräns var att förenkla regleringen och öka förutsebarheten. Ett objektivi 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 P.R. ska beviljas expertskatt är att hans lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger 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 objektivi 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 ansökningen 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 ansökningen 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 P.R. 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. P.R. uppfyller därmed förutsättningarna enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen för att beviljas expertskatt. I likhet med förvaltningsrätten anser Högsta förvaltningsdomstolen att det ankommer på Forskarskattenämnden att pröva om övriga förutsättningar för expertskatt är uppfyllda.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och förklarar att P.R. 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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon*, *Rosén Andersson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

---

### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2019-09-18, ordförande Werngren):***

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

Det framgår inte klart av lydelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen vilka ersättningar som kan beaktas vid bedömningen av om beloppsgränsen som anges i bestämmelsen är uppfylld. Däremot anges i 11 kap. 22 § andra stycket inkomstskattelagen 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 Truck & Bus AG har sitt ursprung hos Traton AB i Sverige. En sådan omständighet är att det av anställningsavtalet mellan P.R. och Traton AB framgår att lönen delvis betalas ut från MAN Truck & Bus AG, men att det sker å Traton AB:s vägnar. Att kostnaderna för P.R: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 P.R: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 P.R:s ersättning delvis betalas ut av MAN Truck & Bus AG. 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 P.R:s anställning hos MAN Truck & Bus AG 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 Truck & Bus AG under vissa omständigheter har rätt att kalla tillbaka P.R. Detta tyder på att MAN Truck & Bus AG fortfarande har ett visst inflytande över P.R:s anställning. De omständigheter som enligt avtalet ska föreligga för att MAN Truck & Bus AG 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 Truck & Bus AG:s möjligheter att kalla hem honom är mycket begränsade. I övrigt visar villkoren i avtalet inte att MAN Truck & Bus AG har någon särskild bestämmanderätt över P.R:s anställning under den tid som han tjänstgör hos Traton AB i Sverige.

Mot bakgrund av det som kommit fram i målet anser förvaltningsrätten att P.R. och Traton AB sammantaget har visat att den del av hans ersättning som betalas ut av MAN Truck & Bus AG 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 P.R. får utbetald och att MAN Truck & Bus AG:s inflytande över P.R:s 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 P.R. erhåller från MAN Truck & Bus AG i Tyskland under sin utsändningstid ska omfattas av bestämmelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen. Målet ska visas åter till

Forskarskattenämnden för prövning av om P.R. uppfyller övriga förutsättningar för att beviljas skattelättnad.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att P.R. uppfyller förutsättningen för att beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen i sin anställning hos Traton AB. Rätten upphäver det överklagade beslutet och visar målet åter till Forskarskattenämnden för prövning av om P.R. uppfyller övriga förutsättningar för att medges skattelättnader.

*Kammarrätten i Stockholm (2020-02-18, Beck-Friis, Lokrantz, Sandberg och Åsbrink):*

Frågan i målet är om den ersättning som betalas ut av det utsändande concernbolaget kan beaktas vid prövningen av beloppsgränsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen. 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 P.R. har angett det svenska bolaget som sin arbetsgivare i ansökan om skattelättnader. Det anges i anställningsavtalet mellan det svenska bolaget och P.R. 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 P.R. 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 P.R: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 inkomstskattelagen. Överklagandet ska därför bifallas.

HFD 2021

**Ref 60**

– Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer Forskarskattenämndens beslut den 6 november 2018 att inte bevilja P.R. skattelättnader.