

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1158-17

meddelad i Stockholm den 2 maj 2018

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: BB
PwC
113 97 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 15 februari 2017 i mål nr 4353-16

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden och fastställer Forskarskattenämndens beslut.

BAKGRUND

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 ersättningen för arbetet

Dok.Id 191198

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
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Mål nr
1158-17

i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Expertskatt får inte beviljas under längre tid än tre år. Frågan om förutsättningarna för expertskatt är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

AA ansökte hos Forskarskattenämnden om att beviljas expertskatt. Av ansökan framgick att han skulle stanna i Sverige högst fem år och att han skulle uppnå ersättningsnivån om två prisbasbelopp per månad under de två första åren men inte under den resterande anställningstiden. Nämnden avslag hans ansökan eftersom nämnden ansåg att kravet på en viss ersättningsnivå gällde under hela den tid som expertskatt kunde beviljas för och det redan vid tidpunkten för arbetets start framgick att AA ersättning efter två års anställning skulle understiga beloppsgränsen.

AA överklagade till förvaltningsrätten som biföll överklagandet på så sätt att han beviljades expertskatt under de två första åren av sin vistelse i Sverige. Skatteverket överklagade till kammarrätten som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslag överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Forskarskatte-
nämndens beslut och anför bl.a. följande. Det följer av lagtextens ordalydelse och uttalanden i förarbetena att arbetstagarens ersättning måste överstiga den föreskrivna lönenivån varje månad som arbetet i Sverige utförs för att expertskatt ska kunna beviljas. En annan tolkning skapar incitament för arbetsgivarna att fördela ersättningen så att ett högre månadsbelopp utgår i början av en anställning i de fall då den totala ersättningen, jämnt fördelad över anställningstiden, inte når upp till lönenivån.

AA anser att överklagandet ska avslås och anför att lagtexten inte ger stöd för att kräva att arbetstagarens ersättning måste överstiga den föreskrivna lönenivån varje månad som arbetet i Sverige utförs utan det räcker att lönenivån överstigs det kalenderår som arbetet påbörjas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

Frågan i målet är om förutsättningarna för att beviljas expertskatt är uppfyllda när ersättningen för arbetet i Sverige överstiger två prisbasbelopp per månad de två första åren av anställningsperioden men inte för tiden därefter.

Rättslig reglering m.m.

De nuvarande reglerna om expertskatt för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) infördes 2001.

Bestämmelserna gäller enligt första stycket arbetstagare med specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings- och utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Vidare omfattas personer med företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Enligt andra stycket krävs att arbetstagarens vistelse i Sverige är avsedd att vara högst fem år och av fjärde stycket framgår att bestämmelserna tillämpas bara under de tre första åren av vistelsen i Sverige.

Reglerna kom att kritiseras för att de brast i förutsebarhet framför allt med avseende på vem som kan anses ha en sådan position i företaget att denne är en nyckelperson. I ett nytt tredje stycke infördes därför 2011 följande bestämmelse.

Vid tillämpning av första stycket ska 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av AA ansökan om expertskatt framgår att han kommer att vara anställd i Sverige under en period om högst fem år. Hans ersättning för arbetet överstiger den angivna ersättningsnivån om två prisbasbelopp per månad under de två första åren av anställningsperioden men inte för tiden därefter. Frågan är om AA kan beviljas expertskatt för någon del av anställningstiden i Sverige.

Av lagtexten framgår inte klart om kravet på en viss ersättningsnivå gäller för hela den anställningsperiod som avses med en ansökan om expertskatt. Bestämmelsen har således fått en otydlig utformning och det kan finnas utrymme för olika tolkningar av dess innebörd.

Det ursprungliga förslaget till bestämmelsen hade formulerats något annorlunda. Enligt förslaget skulle villkoren för expertskatt anses uppfyllda om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige *under hela anställningen* översteg två prisbasbelopp per månad (Finansdepartementets promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, Fi2011/1396, s. 64.). Budgetpropositionens lagförslag innehöll dock inte orden ”under hela anställningen”. Det framgår emellertid klart att ändringen i förhållande till promemorians förslag gjordes för att förtydliga vilket års prisbasbelopp som ska tillämpas för att bestämma ersättningsnivån, men inget tyder på att avsikten dessutom varit att ge uttryck för en annan uppfattning i frågan om under vilken tid denna nivå skulle uppnås (prop. 2011/12:1 s. 242 ff. och 516).

Detta talar för att bestämmelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen bör tolkas så att lön och annan ersättning för arbetet i Sverige ska överstiga två prisbasbelopp per månad under hela anställningstiden, dock längst den tid om tre år som expertskatt enligt paragrafens fjärde stycke kan beviljas för. En sådan tolkning är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening väl förenlig med lagtextens ordalydelse.

Mål nr
1158-17

AA ersättning för arbetet i Sverige översteg inte två prisbasbelopp per månad under de tre första åren av anställningen. Han uppfyller därmed inte villkoren för att beviljas expertskatt och Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus, Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 2 juni 2016 i mål nr 1534-16
Forskarskattenämndens beslut 2015-12-22, dnr 593-15/F