

## **HFD 2018 ref. 19**

**Förutsättningarna för att bevilja expertskatt är inte uppfyllda när ersättningen för arbetet i Sverige överstiger två prisbasbelopp per månad de två första åren av anställningsperioden men inte för tiden därefter.**

11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 maj 2018 följande dom (mål nr 1158-17).

### **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 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.

E.M. 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 avslög 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 E.M:s ersättning efter två års anställning skulle understiga beloppsgränsen.

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

### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Forskarskattenämndens 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.

*E.M.* 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 kritiserats 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 *E.M.*s 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 E.M. 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.

E.M:s 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.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden och fastställer Forskarskatte-nämndens beslut.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Knutsson, Saldén Enérus, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

*Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-06-02, ordförande Hammarberg):*

Av handlingarna i målet framgår att E.M:s månatliga ersättning under de två första åren i Sverige kommer att överstiga två prisbasbelopp. Ersättningen kommer dock inte att göra det under det tredje året. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att syftet med formuleringen ”det kalenderår då arbetet påbörjas” är att klargöra vilket prisbasbelopp som ska användas vid bedömningen av rätten till skattelättnader. Ersättningen måste sedan nå upp till denna nivå varje månad som skattelättnader ska ges (se prop. 2011/12:1 s. 244 och 516). Detta innebär att han i vart fall inte kan beviljas skattelättnader under tre år.

Frågan är därmed om E.M. kan beviljas skattelättnader under de två år som hans månadsersättning är tillräcklig för det. I bestämmelsen om skattelättnader finns varken något tydligt stöd för eller emot en sådan tolkning. I förarbeten till den ursprungliga lagen om skattelättnader (lag [1984:947] om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige) anges bl.a. följande. Forskarskattenämndens prövning avser om de särskilda skattebestämmelserna är tillämpliga på en viss anställning eller ett visst uppdrag som en forskare har eller avser att börja. Ett beslut där nämnden finner förutsättningar uppfyllda ska avse viss angiven tid. Har anställningen påbörjats kan i beslutet anges att detta gäller anställning mellan vissa tidpunkter. I annat fall får beslutet avse såväl en viss tidrymd för anställningen (exempelvis två år) som en viss sista tidpunkt till vilken beslutet gäller. Det ligger nämligen i sakens natur att förutsättningarna kan ha förändrats om alltför lång tid förflyter innan anställningen kommer till stånd. Förnyad framställning kan sedan göras för tid utöver den som beslutet avser (prop. 1984/85:76 s. 16 f.).

I senare förarbeten (prop. 2000/01:12 s. 24 och 30 f.) anges bl.a. följande. En förutsättning för tillämpning av de särskilda beskattningsreglerna är att personen i fråga stannar i Sverige så länge att samtliga skatteregler som gäller för obegränsat skattskyldiga personer blir tillämpliga. Skattelättnader medges endast under de tre första åren av vistelsen i Sverige – räknat från tidpunkten för ankomsten hit – under förutsättning att avsikten är att stanna högst fem år i Sverige. De som vistas i Sverige mellan sex månader och tre år kan därmed medges skattelättnader för hela vistelsen om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Inget hindrar att det är fråga om t.ex. två på varandra följande uppdrag under förutsättning att båda ryms inom treårsperioden. Ansökan krävs i sådana fall för båda arbetena.

De i bestämmelsen angivna tre åren är således en tidsmässig begränsning för hur länge skattelättnader som längst kan beviljas. Att skattelättnader i och för sig kan beviljas för en kortare tid än tre år framgår närmast uttryckligen i förarbetena, under förutsättning att utlänningen stannar länge nog att bli obegränsat skattskyldig i Sverige. Beslutet om skattelättnader kan i sådana fall tidsbegränsas. I förarbetena anges att prövningen om skattelättnader ska avse en viss anställning eller visst uppdrag. Samtidigt anges att en enskild efter utgången av ett tidsbegränsat beslut kan ansöka på nytt om fortsatta skattelättnader för återstoden av de tre åren. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att,

eftersom skattelättnader som mest ges i tre av fem år i Sverige, kan vid alla tillämpningar av bestämmelsen den situationen förekomma att förutsättningarna förfaller efter att ett beslut om skattelättnader går ut.

Sammantaget bedömer förvaltningsrätten att det varken i bestämmelsen om skattelättnader eller i förarbetena till den uppställs något egentligt hinder mot att bevilja skattelättnader bara under de år som en ersättning är tillräcklig för det, förutsatt att den är det vid tiden för ansökan. Att i de fallen bevilja skattelättnader ligger, enligt förvaltningsrätten, i linje med syftet bakom bestämmelserna om skattelättnader, d.v.s. att göra Sverige attraktivt för kvalificerad arbetskraft (se t.ex. prop. 2011/12:1 s. 243). Detta möjliggör också, för det fall omständigheterna ändras och den enskilde för senare år visar sig uppfylla förutsättningarna, att den enskilde ansöker om förlängning av skattelättnaderna. E.M. uppfyller, vid sin ansökan, förutsättningarna för skattelättnader i två år framöver. Han ska således beviljas skattelättnader under dessa år. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet på så sätt att E.M. beviljas skattelättnader under de två första åren av sin vistelse i Sverige.

***Kammarrätten i Stockholm (2017-02-15, Östman Johansson, Aldestam och Lagerwall):***

Den s.k. beloppsregeln i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen innebär att en arbetstagare med lön och annan ersättning överstigande en bestämd nivå alltid ska ges skattelättnader utan någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer. Bestämmelsen infördes i syfte att öka förutsebarheten genom ett objektiva rekvisit som är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal begärs in (prop. 2011/12:1 s. 242-244).

I det ursprungliga förslaget till bestämmelsen skulle kravet på en viss beloppsnivå vara uppfyllt under hela anställningstiden. Enligt den föreslagna lydelsen skulle villkoren för skattelättnader anses uppfyllda ”om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige under hela anställningen överstiger två prisbasbelopp per månad” (promemoriana Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, Fi2011/1936, s. 9, 64, 67 och 102). Frågan om ett tidsmässigt krav på ersättning behandlades dock inte i den efterföljande propositionen och bestämmelsens föreslagna lydelse överfördes inte till propositionen (prop. 2011/12:1 s. 242-245). Istället föreslogs utan närmare kommentarer den nu antagna lydelsen som innebär att villkoren för skattelättnader uppfylls ”om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas” (prop. 2011/12:1 s. 101 och 516 jämförd med Fi2011/1936 s. 9 och 102).

Till stöd för inställningen att beloppsnivån enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen måste uppnås under hela anställningstiden hänvisar Skatteverket till bestämmelsens ordalydelse och till uttalandet i förarbetena om att det är den avtalade ersättningen som måste nå upp till den aktuella nivån varje månad (prop. 2011/12:1 s. 516).

Av utredningen framgår att E.M:s lön och ersättning per månad under de två första åren av hans anställning i Sverige överstiger två gånger

prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjades. Han uppfyller därmed de krav som anges i beloppsregeln. Som lagtexten är utformad saknas det enligt kammarrätten utrymme för att tolka bestämmelsen på det sätt som Skatteverket gör.

Mot bakgrund av ovanstående och vad som i övrigt har framkommit i målet bedömer kammarrätten att E.M. uppfyller förutsättningarna för att medges skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen under de två första anställningsåren. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.