

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1763-20

meddelad i Stockholm den 25 november 2021

KLAGANDE

1. AA
2. Traton AB, 556528-9104

Ombud för 1 och 2: BB

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 AA 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. AA 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. AA 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 AA 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 AAs 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

DOM

Mål nr
1763-20

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

5. AA 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. AA och *Traton AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens dom samt anför följande. AA 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 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 AA ska beviljas expertskatt är att hans lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet

DOM

Mål nr
1763-20

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 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 AA 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. AA uppfyller därmed förutsättningarna enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen för att beviljas expertskatt. I likhet med förvaltningsrätten

DOM

Mål nr
1763-20

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.