



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2637-21

meddelad i Stockholm den 20 september 2022

KLAGANDE

AA

Ombud: Anders Lagerholm
Skeppsbron Skatt
Skeppsbron 5
211 20 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 7 april 2021 i mål nr 5928-20

SAKEN

Ansökan om skattelättnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att AAs ansökan om skattelättnader har kommit in i rätt tid samt visar målet åter till Forskarskattenämnden för prövning av om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för rättegångskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

BAKGRUND

1. Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar medges skattelättnader vid inkomstbeskattningen för arbete i Sverige. Frågan om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden efter ansökan. En ansökan om skattelättnader ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.
2. AA började den 1 oktober 2016 en anställning hos Orexo AB som Executive Vice President Corporate Development. Enligt anställningsavtalet skulle arbetet utföras tre dagar i veckan på distans från Tyskland och resterande två dagar huvudsakligen på huvudkontoret i Uppsala eller annan plats som arbetet krävde. Eftersom AA var begränsat skattskyldig i Sverige skulle han beskattas enligt reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
3. Den 21 oktober 2019 tillträdde AA – enligt ett nytt anställningsavtal – en annan tjänst hos samma arbetsgivare. Denna gång en tjänst som Executive Vice President and Chief Commercial Officer. Denna tjänst medförde mer närvaro i Sverige och han skulle därför bli obegränsat skattskyldig här. AA ansökte om skattelättnader hos Forskarskattenämnden för sin nya tjänst. Ansökan kom in till nämnden den 28 oktober 2019.
4. Forskarskattenämnden fann att ansökan hade kommit in för sent och avvisade den. Eftersom AA utan avbrott varit anställd hos Orexo AB sedan den 1 oktober 2016 och en del av arbetet med viss regelbundenhet utförts i Sverige sedan dess, ansåg nämnden att han fick anses ha påbörjat arbete i Sverige 2016.

Ansökan hade därför kommit in senare än tre månader efter det att arbetet påbörjats.

5. Både Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som Forskarskattenämnden och avslog AAs överklaganden.

YRKANDEN M.M.

6. AA yrkar att underinstansernas avgöranden ska upphävas och att ansökan om skattelättnader ska visas åter till Forskarskattenämnden för prövning i sak. Han yrkar också ersättning för rättegångskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 88 625 kr exklusive mervärdesskatt.
7. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att det inte är möjligt att bevilja ersättning för rättegångskostnader i detta fall.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Har ansökan kommit in i rätt tid?

8. I lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden finns föreskrifter om Forskarskattenämnden och förfarandet i nämnden. Av 1 § framgår att Forskarskattenämnden prövar om de förutsättningar för skattelättnader som anges i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) är uppfyllda. Enligt 6 § andra stycket ska en ansökan om skattelättnader ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.
9. Inledningsvis kan konstateras att den fråga som underinstanserna har haft att pröva avser endast om ansökan har kommit in inom den frist som anges i lagen

om Forskarskattenämnden. Den materiella prövningen av om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda ska däremot ske enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen och aktualiseras alltså inte när frågan om en ansökan har kommit in i rätt tid ska prövas.

10. Det kan vidare konstateras att såväl bestämmelsen i 6 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden som den materiella bestämmelsen i 11 kap. 22 § andra stycket inkomstskattelagen utgår från den tidpunkt när arbetet påbörjas.
11. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening leder redan de båda bestämmelsernas ordalydelser i detta avseende och deras inbördes förhållande till slutsatsen att det arbete som anges i 6 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden är samma arbete som avses i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen. Ansökningsfristen utgår alltså från tidpunkten för påbörjandet av det arbete som en sökande enligt sin ansökan önskar få prövat mot de materiella bestämmelserna i inkomstskattelagen.
12. Att det förhåller sig på detta sätt framgår också tydligt av förarbetena i lagstiftningsärendet där de aktuella lagbestämmelserna utformades. I de lagförslag som fanns i promemorian Beskattning av utländska nyckelpersoner (Ds 1999:25) – som låg till grund för lagförslagen i propositionen (prop. 2000/01:12) – var såväl de processuella som materiella bestämmelserna placerade i en och samma lag. I de materiella bestämmelserna föreskrevs att det skulle vara fråga om ett ”tillfälligt arbete”. Av den bestämmelse som reglerade ansökningsfristen framgick att fristen skulle räknas från det att det ”tillfälliga arbetet” påbörjats.
13. I lagförslagen i den lagrådsremiss som föregick propositionen placerades de materiella bestämmelserna i stället i inkomstskattelagen. Villkoret om att det skulle vara fråga om ett tillfälligt arbete fanns dock i såväl de materiella bestämmelserna som i bestämmelsen om ansökningsfristen i lagen om

Forskarskattenämnden. I propositionens lagförslag hade dock villkoret om att arbetet ska vara tillfälligt tagits bort efter synpunkter från Lagrådet.

14. För Högsta förvaltningsdomstolen är det uppenbart att det tillfälliga arbete som enligt promemorians lagförslag inte får ha påbörjats tidigare än tre månader före det att ansökan kommit in, är det tillfälliga arbete som önskas få prövat mot de materiella bestämmelserna enligt en ingiven ansökan. Textjusteringarna och uppdelningen av lagtexten på två lagar i lagrådsremissen och propositionen ger heller inte någon anledning till att tolka regleringen på något annat sätt än att det är det arbete som ansökan gäller som ansökningsfristen tar sikte på.
15. Sammanfattningsvis ska vid den rättidsprövning som ska göras enligt 6 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden inte beaktas andra arbeten än det som ansökan faktiskt gäller.
16. Enligt AAs ansökan påbörjade han sin anställning i Sverige den 21 oktober 2019. Ansökan kom in till Forskarskattenämnden den 28 oktober 2019. Ansökan om skattelättnader har alltså kommit in inom tre månader från det att arbetet påbörjades och således i rätt tid. Det var därför fel av Forskarskattenämnden att avvisa ansökan. Underinstansernas avgöranden ska alltså upphävas och målet visas åter till Forskarskattenämnden för prövning av om förutsättningarna för att bevilja AA skattelättnader är uppfyllda.

Ersättning för rättegångskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

17. AA har till stöd för sitt yrkande om ersättning för rättegångskostnader åberopat 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). För att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga i ärenden eller mål som handläggs enligt andra lagar än skatteförfarandelagen krävs att det i respektive lag föreskrivs att skatteförfarandelagens bestämmelser om ersättning gäller (prop. 2010/11:165 s. 417 f.). I lagen om Forskarskattenämnden finns ingen sådan hänvisning till

skatteförfarandelagens ersättningsregler och ersättningsyrkandet ska därför avslås (jfr HFD 2017 ref. 46).

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jessica Olofsson.