

Not 25

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 september 2022 följande dom (mål nr 2637-21).

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. J.D. 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 J.D. var begränsat skattskyldig i Sverige skulle han beskattas enligt reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

3. Den 21 oktober 2019 tillträdde J.D. – 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. J.D. 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 J.D. 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 J.D:s överklaganden.

Yrkanden m.m.

6. J.D. 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 J.D:s 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 J.D. skattelättnader är uppfyllda.

Ersättning för rättegångskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen
17. J.D. 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).

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att J.D:s 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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jessica Olofsson.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2020-08-06, ordförande Andersson Calafatis):

Av 6 § andra stycket lagen om Forskarskattenämnden ska en ansökan om skattelättnader ha inkommit till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren har påbörjat arbetet i Sverige.

Det är inte en ovillkorlig förutsättning för att en arbetstagare ska beviljas skattelättnader att denne är obegränsat skattskyldig i Sverige (HFD 2017 ref. 16).

J.D. började arbeta i bolaget i oktober 2016 och arbetade då i Sverige i en begränsad omfattning. Den 21 oktober 2019 påbörjade han en ny tjänst inom bolaget med arbetsuppgifter i Sverige. Ansökan om skattelättnader inkom till nämnden den 28 oktober 2019.

Förvaltningsrätten delar nämndens bedömning att J.D. får anses ha påbörjat sitt arbete i Sverige oktober 2016 och att tremånadersfristen därför ska räknas från denna tidpunkt. Hans ansökan har därmed kommit in för sent. Vad J.D. har anfört om att tjänsterna skiljer sig åt på ett sätt som medför att de ska betraktas som två olika samt vad han har anfört om lagens ändamål föranleder ingen annan bedömning. Nämnden har därmed haft fog för sitt beslut att avvisa hans ansökan som för sent inkommen. Överklagandet ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2021-04-07, Bohlin, Åberg [skiljaktig] och Lindqvist):

Det framgår av de förarbetsuttalanden som J.D. har lyft fram att det är det möjligt att byta arbete under vistelsen i Sverige och ändå behålla medgivna skattelättnader, förutsatt att en ny ansökan ges in. Varken dessa uttalanden, eller förarbetena i övrigt, ger dock någon ledning när det gäller frågan om vid vilken tidpunkt arbetet i Sverige ska anses påbörjat.

J.D. påbörjade en tillsvidareanställning hos den arbetsgivare som anges i ansökan i oktober 2016 och har sedan dess utfört arbete här i landet. Vid dessa förhållanden anser kammarrätten, i likhet med förvaltningsrätten, att han påbörjade arbetet i Sverige redan 2016. Hans ansökan har alltså kommit in för sent. Det som J.D. har fört fram om syftet med lagstiftningen och det som i övrigt framgår av utredningen medför ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Åberg var skiljaktig och anförde:

För att en ansökan om skattelättnad ska prövas ska den ha kommit in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Det arbete som klaganden anger vid ansökan regleras i ett anställningskontrakt med bolaget daterat den 21 oktober 2019. Ansökan kom in till Forskarskattenämnden den 28 oktober. Utgångspunkten måste vara att det är det arbete som framgår av anställningsavtalet som bifogas ansökan som ska prövas. Genom detta anställningsavtal fick J.D. förändrade arbetsuppgifter i flera avseenden och framför allt innebar det att hans arbete skulle utföras från Sverige. Även utan ett särskilt anställningskontrakt bör en sådan förändring i anställningsförhållandena kunna utgöra ett arbete som ansökan prövas mot. Effekten av anställningsvillkoren för det nya arbetet är att han behöver flytta till Sverige.

Den omständigheten att J.D. tidigare arbetat åt bolaget på distans, med andra arbetsuppgifter, med enbart någon dags närvaro per vecka i Sverige och utan att överhuvudtaget ha ansökt om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen, kan inte medföra att nu aktuellt arbete kan anses ha påbörjats innan den 21 oktober 2019.

Eftersom J.D:s ansökan kommit in i tid borde ansökan ha prövats i sak. Till skillnad mot majoriteten anser jag därför att J.D:s överklagande ska bifallas. Vid denna utgång ska Forskarskattenämndens beslut och förvaltningsrättens dom upphävas och målet återförvisas till Forskarskattenämnden för prövning av rätten till skattelättnad såsom utländsk nyckelperson.