

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1495-14

meddelad i Stockholm den 26 november 2014

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

PON Equipment AB, 556022-9592
Hvitfeldtskatan 15
411 20 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 20 februari 2014 i mål nr 2016-13, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas avgöranden och förklarar att AA inte har rätt till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen och återförvisar målet till Forskarskattenämnden för prövning av frågan om han har rätt till skattelättnader enligt 22 § första stycket.

Dok.Id 152251

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

AA är anställd i en nederländsk koncern. I mars 2012 kom han till Sverige för att under 18 månader arbeta för ett svenskt bolag i koncernen, PON Equipment AB (bolaget). Enligt en överenskommelse mellan AA och bolaget utgår nettolön som ersättning för arbetet i Sverige.

AA ansökte hos Forskarskattenämnden om att få skattelättnader grundat på ersättningsnivå enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Nämnden avslog ansökan med motiveringen att bruttolönen skulle beräknas med beaktande av skattelättnader och att lönen inte nådde upp till den nivå per månad som krävs.

Förvaltningsrätten biföll bolagets överklagande och ansåg att bruttolönen skulle beräknas utan beaktande av skattelättnader. Sedan Skatteverket överklagat domen gjorde kammarrätten i den nu överklagade domen samma bedömning som förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Forskarskattenämndens beslut och anför bl.a. följande. För att uppnå likvärdiga skattemässiga resultat (enligt formeln: bruttolön = nettolön + tabellskatteavdrag) oavsett om bruttolön eller nettolön utgår måste skattelättnader beaktas redan vid prövningen av om lönen överstiger lagens beloppsgräns. Om skattelättnaderna inte beaktas blir effekten att en viss nettolön beräknas till olika bruttobelopp; ett vid prövningen mot beloppsgränsen och ett annat vid beräkningen av arbetstagarens beskattningsbara inkomst och underlaget för arbetsgivaravgifter.

Bolaget bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Utgångspunkten bör vara de avtalsvillkor som gäller vid tidpunkten för Forskarskattenämndens prövning. Vid den tidpunkten finns inte något annat tabellskatteavdrag att ta hänsyn till än det som gäller för en på vanligt sätt

Mål nr
1495-14

framräknad bruttolön. Bruttolönen per månad ska jämföras med lagens beloppsgräns i samband med prövningen av om en person omfattas av regelverket. Det saknar därmed relevans om en sådan jämförelse senare leder till att bruttolönen kan komma att understiga beloppsgränsen. En sådan konsekvens följer av hur regelverket är utformat. Om Högsta förvaltningsdomstolen inte delar bolagets uppfattning bör domstolen beakta att underinstanserna inte har prövat om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda enligt huvudregeln i 11 kap. 22 § första stycket IL.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

I 11 kap. 22 och 23 §§ IL finns bestämmelser om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner. Bestämmelserna gäller enligt 22 § första stycket för arbetstagare med vissa angivna specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- och utvecklingsuppgifter eller företagsledande uppgifter. Av andra stycket framgår att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare och inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas samt att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år. Enligt tredje stycket ska villkoren i första stycket anses uppfyllda om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Skattelättnaderna består, såvitt nu är av intresse, i att 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån inte ska tas upp, 22 § första stycket och 23 §.

Av ansökan om skattelättnader framgår att AA uppfyller de formella förutsättningarna i 11 kap. 22 § andra stycket IL för skattelättnader och frågan i målet är om AA har rätt till skattelättnader med stöd av paragrafens tredje stycke. För att avgöra detta måste nettolönen räknas om till bruttolön (jfr RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 2010 ref. 15).

Mål nr
1495-14

Skatteverket anser att omräkningen till bruttolön ska göras med beaktande av skattelättnader medan bolaget har motsatt uppfattning.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att en person med en månatlig bruttolön överstigande två prisbasbelopp har rätt till skattelättnader. För att en person med nettolöneavtal ska ha rätt till skattelättnader bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för en person med bruttolöneavtal. Härav följer att skattelättnaderna, såsom Forskarskattenämnden funnit, ska beaktas vid prövningen av om en arbetstagare med nettolön har rätt till skattelättnader. Skatteverkets överklagande ska därmed bifallas.

Underinstanserna har inte prövat om AA har rätt till skattelättnader med stöd av 11 kap. 22 § första stycket IL. Högsta förvaltningsdomstolen kan inte som första instans pröva den frågan utan den ska i stället överlämnas till Forskarskattenämnden för prövning.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Thomas Bull och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.