

HFD 2017 ref. 16

Bestämmelserna om skattelättnader för utländska experter m.fl. är tillämpliga på en begränsat skattskyldig persons tjänsteinkomster om denne begär att vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229), 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 mars 2017 följande dom (mål nr 3025-16).

Bakgrund

Utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner kan under vissa förutsättningar medges skattelättnader för arbete i Sverige. Frågan om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

F.D. är tysk medborgare och anställd hos Areva GmbH. Bolaget ansökte hos Forskarskattenämnden om skattelättnader för F.D. Enligt ansökan skulle vistelsen och anställningsperioden i Sverige omfatta en kortare tid än sex månader men tiden skulle sannolikt komma att förlängas. I annat fall skulle ansökan återkallas.

Forskarskattenämnden biföll ansökan med tillägget att en tillämpning av beslutet förutsätter att arbetstagaren är skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för de aktuella inkomsterna.

Skatteverket överklagade beslutet och yrkade att det skulle upphävas. Verket anförde att en grundläggande förutsättning för skattelättnader är att arbetstagaren är obegränsat skattskyldig. Enligt verket var denna förutsättning inte uppfylld eftersom F.D:s vistelse i Sverige enligt ansökan skulle understiga sex månader.

Förvaltningsrätten avslog överklagandet. Mot bakgrund av de uppgifter som kommit fram i ansökan ansåg förvaltningsrätten att Forskarskattenämnden haft möjlighet att besluta om skattelättnader som är beroende av att den skattskyldige kan betraktas som obegränsat skattskyldig.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet. Enligt kammarrätten hade F.D. inte rätt till skattelättnader eftersom han enligt de uppgifter som lämnats i ansökan och fram till tidpunkten för nämndens beslut inte var att anse som obegränsat skattskyldig under anställningsperioden i Sverige.

Yrkanden m.m.

Areva GmbH och F.D. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Forskarskattenämndens beslut om skattelättnader. Bolaget yrkar också ersättning för kostnader för biträde i Högsta förvaltningsdomstolen med 32 550 kr och vidhåller i kammarrätten framställt yrkande om ersättning för kostnader där. Bolaget anför bl.a. följande.

Forskarskattenämndens uppgift är enbart att pröva om villkoren i 11 kap. 22 § IL är uppfyllda. Enligt den bestämmelsen finns inte något krav på att arbetstagaren ska vara obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig kan bli berättigad till skattelättnader genom att begära att inkomstskattelagen ska tillämpas på tjänsteinkomsterna.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Verket anför bl.a. följande.

Av motivuttalanden och reglernas lagtekniska placering framgår att Forskarskattenämnden vid prövningen av en ansökan om skattelättnader ska göra en framåtsyftande bedömning av om arbetstagaren kommer att bli obegränsat skattskyldig, även om detta inte har tagits upp som ett villkor i 11 kap. 22 § IL. En ansökan om skattelättnader ska avslås om det av ansökan eller andra för nämnden tillgängliga uppgifter framgår att vistelsetiden i Sverige understiger sex månader.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om det är en förutsättning för att en utländsk expert, forskare eller annan nyckelperson ska medges skattelättnader att denne är obegränsat skattskyldig under sin vistelse i Sverige.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 3 kap. 3 § IL är bl.a. den som stadigvarande vistas i Sverige obegränsat skattskyldig här. Som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer (se t.ex. RÅ 2008 ref. 16). Den som inte är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 17 § 1 begränsat skattskyldig.

Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige är skattskyldiga för tjänsteinkomster enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK. Enligt 4 § kan dock en begränsat skattskyldig begära att i stället vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen för inkomsterna under ett beskattningsår.

I 11 kap. IL anges vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. I 22–23 a §§ finns bestämmelser om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner.

I 22 § första stycket anges vilka uppgifter som arbetet ska avse för att skattelättnader ska kunna medges.

Av paragrafens andra stycke framgår att skattelättnaderna bara gäller om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Enligt 22 § tredje stycket ska villkoren i första stycket anses uppfyllda om ersättningen för arbetet överstiger en viss nivå. Av fjärde stycket framgår att skattelättnader bara kan beviljas under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

Av 23 § framgår att skattelättnaderna bl.a. består av att 25 procent av ersättningen för arbetet inte ska tas upp som intäkt. I 23 a § anges att frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

En förutsättning för att en arbetstagare ska beviljas skattelättnader är, som framgått, att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. Däremot ställs det inte i bestämmelserna upp något krav på att arbetstagarens vistelse i Sverige måste överstiga en viss tid eller att arbetstagaren ska bli obegränsat skattskyldig.

När de nu aktuella bestämmelserna infördes angavs det visserligen i förarbetena att en förutsättning för tillämpningen är att personen i fråga stannar i Sverige så länge att samtliga skatteregler som gäller för obegränsat skattskyldiga personer blir tillämpliga. Vidare angavs att den som stannar en kortare period normalt inte blir att anse som obegränsat skattskyldig och att i det fallet kan SINK bli tillämplig (se prop. 2000/01:12 s. 24).

Uttalandena ska emellertid ses mot bakgrund av att det vid den tiden inte fanns någon möjlighet för begränsat skattskyldiga att välja beskattning enligt inkomstskattelagen. Det var därför naturligt att förutsätta att en arbetstagare som ansökte om skattelättnader skulle bli obegränsat skattskyldig.

Möjligheten för begränsat skattskyldiga att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK infördes 2005. Genom denna valmöjlighet ändrades de förutsättningar som förelåg vid införandet av bestämmelserna i 11 kap. 22 § IL. De tidigare uttalandena i förarbetena om att skatte-

lättnaderna förutsätter att arbetstagaren blir obegränsat skattskyldig bör därför inte påverka tolkningen av bestämmelserna.

Eftersom lagtexten inte innehåller något krav på att arbetstagaren ska bli obegränsat skattskyldig bör även den som är begränsat skattskyldig men som begär att bli skattskyldig enligt inkomstskattelagen omfattas av bestämmelserna om skattelättnader.

Det är alltså inte en förutsättning för att en arbetstagare ska medges skattelättnader att denne är obegränsat skattskyldig. Det är i detta avseende tillräckligt att arbetstagaren blir skattskyldig för sina tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen. Härav följer att Forskarskattenämnden vid prövningen av en ansökan om skattelättnader för en utländsk expert, forskare eller annan nyckelperson inte ska ta ställning till om arbetstagarens vistelse är så lång att han eller hon blir obegränsat skattskyldig.

Mot denna bakgrund och då, såvitt framkommit, övriga förutsättningar för skattelättnader är uppfyllda ska kammarrättens avgörande upphävas och förvaltningsrättens domslut fastställas.

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas ersättning för sina kostnader för biträde i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med skäliga 10 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

Högsta förvaltningsdomstolen tillerkänner Areva GmbH ersättning för kostnader med 10 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Silfverberg*, *Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2015-09-02, Åhammar):

Forskarskattenämnden har villkorat sitt beslut genom att ange: ”En tillämpning av beslutet förutsätter att arbetstagaren är skattskyldig enligt inkomstskattelagen för de aktuella inkomsterna.”

Enligt förvaltningsrättens mening har Forskarskattenämnden haft fog för att utforma beslutet på det angivna sättet. I bilaga till ansökan angavs att anställningskontraktet täckte en kortare tid än sex månader men att det mest troliga var att kontraktet skulle förlängas. Om så inte skulle ske skulle ansökan återkallas. Enligt rättens mening torde det alltid finnas en viss osäkerhet kring hur långt fram i tiden en anställning eller vistelse i

Sverige kan komma att bli. Mot bakgrund av de uppgifter som framkom i ansökan har Forskarskattenämnden haft möjlighet att besluta om skattelättnader som är beroende av att den skattskyldige kan betraktas som obegränsat skattskyldig. Detta sagt särskilt som nämnden villkorat sitt beslut på angivet sätt. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2016-05-13, Östman Johansson, Silfverhjelms och Stenberg):

I bolagets ansökan om skattelättnader anges att F.D. ska arbeta i Sverige under perioden 1 december 2014–24 april 2015. Bolaget har i en bilaga till ansökan meddelat att anställningen kan komma att förlängas. Bolaget har först i kammarrätten kommit in med uppgift om att anställningen faktiskt förlängdes till och med den 31 september 2015.

En förutsättning för att bestämmelserna om skattelättnader ska kunna utnyttjas och faktiskt påverka förutsättningarna för en anställning är att parterna någorlunda säkert kan veta att de är tillämpliga redan när förhandlingar för att tillsätta tjänsten börjar (prop. 2011/12:1 s. 243). Prövningen av om skattelättnader ska medges bör därför normalt avse förhållandena vid ansökningstillfället. Det är därför enligt kammarrättens mening senast vid tidpunkten för Forskarskattenämndens prövning som förutsättningarna för skattelättnader ska vara uppfyllda.

F.D. var, enligt de uppgifter som lämnats i ansökan och fram till tidpunkten för nämndens beslut, inte att anse som obegränsat skattskyldig under anställningsperioden i Sverige. Han har därför inte rätt till skattelättnader. Bolagets och F.D:s hänvisning till bestämmelsen i 4 § SINK ger inte anledning till en annan bedömning. Skatteverkets överklagande ska alltså bifallas.

Det saknas skäl för att bevilja bolaget ersättning för ombudskostnader i kammarrätten. – Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande och beslutar att ansökan om skattelättnader ska avslås. – Kammarrätten avslår Areva GmbH:s yrkande om ersättning för ombudskostnader.