

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3025-16

meddelad i Stockholm den 28 mars 2017

KLAGANDE

1. Areva GmbH, 502058-4586
2. AA

Adress för båda:
c/o PwC
Box 2043
550 02 Jönköping

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 13 maj 2016 i mål nr 7571-15

SAKEN

Skattelättnader enligt inkomstskattelagen m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

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

Dok.Id 179720

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

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.

AA är tysk medborgare och anställd hos Areva GmbH. Bolaget ansökte hos Forskarskattenämnden om skattelättnader för AA. 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 uppfyllt eftersom AAs 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.

Mål nr
3025-16

Skatteverket överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet. Enligt kammarrätten hade AA 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 AA 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 framåt-syftande 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 inkomstlaget 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).

Mål nr
3025-16

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 skattelättnaderna 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.

Mål nr
3025-16

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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Christer Silfverberg, Mahmut Baran och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 2 september 2015 i mål nr 6609-15
Forskarskattenämndens beslut 2015-03-09, diariennr 118-15/F