

Utvärdering av skattelättnader för utländska experter,
specialister, forskare och andra nyckelpersoner

ISSN 1653-0942
978-91-86673-61-1
Riksdagstryckeriet, Stockholm, 2014

Förord

Som ett led i skatteutskottets arbete med uppföljning och utvärdering beslutade utskottet i juni 2013 att genomföra en utvärdering av effekterna av de utvidgade expertskatteregler som trädde i kraft den 1 januari 2012. Då de gamla reglerna alltså gäller beaktas även de i föreliggande utvärdering. Utvärderingen syftar till att ge utskottet ökade kunskaper vid beredningen av ärenden som rör området.

Arbetet har löpande följts av skatteutskottets grupp för uppföljning och utvärdering som består av ledamöterna Ulf Berg (M), ordförande, Hans Olsson (S), Mats Pertoft (MP), Gunnar Andrén (FP), Karin Nilsson (C), Thoralf Alfsson (SD), Jacob Johnson (V) och Lars Gustafsson (KD). Underlagen till utvärderingen har tagits fram av Joakim Skotheim vid utskottsavdelningens utvärderings- och forskningssekretariat. I arbetet har även Mikael Pyka och kanslichefen Anna Wallin från skatteutskottets kansli deltagit. Praktikanten Fanny Lindvall har bistått i arbetet när det gäller genomgång av praxis.

Skatteutskottet överlämnar härmed sin rapport där resultaten av utvärderingen redovisas.

Stockholm i april 2014

Henrik von Sydow
Ordförande

Leif Jakobsson
Vice ordförande

Anna Wallin
Kanslichef

Innehållsförteckning

Förord.....	3
Innehållsförteckning.....	4
Sammanfattning.....	6
1 Inledning.....	21
1.1 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet.....	21
1.2 Bakgrund	21
1.3 Syfte, genomförande och avgränsning.....	22
1.3.1 Syfte.....	22
1.3.2 Genomförande	23
1.4 Rapportdisposition.....	28
2 Expertskattereglerna	30
2.1 Bakgrund	30
2.2 De gamla expertskattereglerna	30
2.2.1 Utvärdering av de gamla expertskattereglerna.....	33
2.3 De utvidgade expertskattereglerna – införande av ett objektivt rekvisit i form av ett lönebelopp.....	34
2.3.1 Remissynpunkter	36
2.4 Forskarskattenämnden	38
2.4.1 Antalet inlämnade ansökningar och bifall om skattelättnad	39
2.5 Betänkanden och yttranden om skattelättnader för utländska nyckelpersoner.....	42
3 Expertskatt i andra länder	45
3.1 Exempel från andra OECD-länder.....	45
3.2 Expertskatteregler i Danmark	50
3.2.1 Reglernas utformning	50
3.2.2 Särskilda regler för forskare	52
3.2.3 Systemet i praktiken	53
4 Genomgång av praxis	58
4.1 Genomgång av domar.....	58
4.2 Föremålet för domstolens prövning.....	58
4.3 Utfall i olika instanser.....	59
4.4 Begreppet expert.....	61
4.5 Begreppet forskare.....	63
4.6 Begreppet företagsledare	64
4.7 Begreppet innehavare av nyckelposition i ett företag.....	65
4.8 Löneutbetalning och byte av anställning	68
4.9 Lönerekvisitet	70
5 Intervjuer med näringslivet.....	72
5.1 Expatriat respektive lokalanställning.....	72
5.2 Förekomsten av expertskattelättnader inom näringslivet.....	72
5.3 Företagens erfarenheter av de gamla expertskattereglerna	77

5.4 Företagens erfarenheter av de utvidgade expertskattereglerna	81
5.5 Tröskeffekter	83
5.6 Företagens konkurrenskraft	85
5.7 Iakttagelser	87
5.7.1 Tidpunkt för arbetets påbörjande	87
5.7.2 Tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden	87
5.7.3 Femårsgränsen för bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige	89
5.7.4 Kravet på utländskt medborgarskap	89
5.7.5 Avsikten med vistelsen i Sverige	90
5.7.6 Skattelättnadernas giltighetstid	91
5.7.7 Utbetalning av ersättningen eller lönen	92
5.7.8 Underlag för expertskatt	96
5.7.9 Sänkning av bruttolönen	98
5.7.10 Beräkning av bruttolönen	99
5.7.11 Beloppsgränsen	104
5.7.12 Forskarskattenämndens arbetssätt	105
6 Intervjuer med lärosäten	109
6.1 Bakgrund	109
6.2 Förekomsten av anställda med expertskattelättnader vid universitet och högskolor	109
6.3 Erfarenheter av de gamla expertskattereglerna	112
6.4 Universitetens och högskolornas erfarenheter av de utvidgade expertskattereglerna	114
6.5 Iakttagelser	115
7 Intervjuer med fotbolls- och ishockeyklubbar	119
7.1 Nya personkategorier kan ansöka om skattelättnad	119
7.2 Förekomsten av expertskattelättnader inom fotboll och ishockey	119
7.3 Kontrakt	123
7.4 Idrottsklubbarnas erfarenheter av expertskattereglerna	125
7.5 Iakttagelser	127
8 Gruppens slutsatser och iakttagelser	130
Referenser	135

Bilagor

Skattelättnader för utländska arbetstagare enligt IL (1999:1229)	149
Lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden	151
Förordning (2007:786) med instruktion för Forskarskattenämnden	153
Bekendtgørelse af kildesskatteoven (KSL)	154
Sammanfattning av domar	158
Antal forskare som har beviljats skattelättnader vid KI under perioden 2001–2013	229

Sammanfattning

Expertskattereglerna

Sedan år 2001 kan utländska arbetstagare som klassificeras som experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner beviljas skattelättnad hos Forskarskattenämnden, hädanefter kallad expertskatten. Expertskatten innebär för arbetstagaren att 25 procent av kontant lön och förmåner undantas från beskattning medan reglerna för arbetsgivaren innebär att skattefri lön och ersättning undantas från underlag för beräkning av sociala avgifter. Skattelättnaden infördes bl.a. för att öka Sveriges möjligheter att attrahera och rekrytera kvalificerad arbetskraft.

De gamla reglerna ansågs brista i förutsebarhet, dvs. att det inte var möjligt att vid ansökningstillfället förutsäga om en ansökan skulle beviljas, vilket också försvårade för arbetsgivarna att använda reglerna vid en rekryteringsprocess. För att förenkla reglerna infördes därför en schablonlönenivå fr.o.m. den 1 januari 2012. Ändringen innebär att alla utländska experter etc. vars månadslön överstiger två prisbasbelopp beviljas skattelättnader.

I och med förändringen är det således möjligt att ansöka om skattelättnader hos Forskarskattenämnden enligt två olika ansökningsvägar, dvs. särskild kompetens eller särskilt hög lön.

I utvärderingen beskrivs förekomsten av skattelättnader i andra OECD-länder. En fördjupad redogörelse görs av de danska reglerna eftersom de delvis utgjorde utgångspunkten för de förenklade svenska reglerna.

Uppföljnings- och utvärderingsgruppens arbete

Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp inledde i mitten av 2013 en utvärdering av skattelättnader för experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner. Syftet med utvärderingen är att ge utskottet ökade kunskaper vid beredningen av ärenden som rör området.

Utvärderingen har inriktats på att studera effekterna av den utvidgade expertskatten eftersom de nya reglerna inte tidigare har utvärderats. Då de gamla reglerna i form av en kompetensprövning alltså gäller beaktas även de.

Huvudfokus har varit att undersöka hur arbetsgivarna upplever att expertskattereglerna fungerar samt att klargöra huruvida förutsebarheten har förbättrats i och med införandet av en schablonlönenivå.

Genomgång av praxis

Kammarrätten (KR) beviljade fler prövningstillstånd under de första åren efter det att reglerna trädde i kraft. Fram till mitten av 2007 beviljade KR 96 prövningstillstånd, medan 21 prövningstillstånd beviljades under perioden

mitten av 2007 fram till slutet av 2013. Detta är en logisk följd av att bestämmelserna hade varit i kraft under ett antal år och behovet att pröva fallen i sak kan antas ha minskat på grund av att praxis hade etablerats.

KR förefaller ha blivit mer restriktiva i sin tolkning av bestämmelserna gentemot arbetsgivarna och arbetstagarna. Fram till mitten av 2007 överklagade Skatteverket till arbetstagarens nackdel och fick rätt vid två tillfällen och fick avslag vid tolv tillfällen. Under perioden mitten av 2007 till slutet av 2013 var motsvarande siffror åtta beviljade överklaganden respektive två avslag.

Enligt 11 kap. 22 § första stycket Inkomstskattelagen (IL) kan tre kategorier av personer beviljas skattelättnader: experter, forskare och de som innehar företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag. Det kan konstateras att de två första kategorierna är relativt lika varandra. Den tidigare lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige innebär att en praxis för tolkningen av kategorin forskare redan fanns. Detta konstaterade också regeringen i propositionen i samband med att expertskattereglerna infördes 2001. I propositionen argumenterade man att snarlika krav skulle ställas på expert och forskare för att de skulle kunna kvalificera sig för skattelättnader.¹ Att etablerad praxis finns för forskare bekräftas av att få prövningstillstånd har beviljats för innebörden av kategorin forskare. Få överklaganden har gjorts med enbart hänvisning till expertrekvisitet. Det har varit desto vanligare att överklaga ett beslut med hänvisning till att personen i fråga borde beviljas skattelättnader som antingen expert eller företagsledare/nyckelpositionsinnehavare. Genomgången visar att inga större problem förekommer rättsligt när det gäller vilka personer som ska beviljas skattelättnader som expert.

Av de genomgångna fallen framgår att oklarheter föreligger rörande vem som anses inneha en nyckelposition i ett företag. En stor del av den kritik som har riktats mot de gamla reglerna har också gällt svårigheten att i rekryteringsprocessen förutse vilka personer som kommer att beviljas skattelättnader som nyckelpersoner. I de fall där överklagande har gjorts med hänvisning både till företagsledande uppgifter och andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag kan noteras att mindre frågetecken förekommer rörande tolkningen om en person anses inneha företagsledande uppgifter eller inte.

En förändring av antalet beviljade prövningstillstånd i fråga om prövningen av innehavare av nyckelposition kan noteras i och med Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16. Domen innebär att vid prövningen av huruvida en person innehar en nyckelposition i ett företag ska bedömningen göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd, dvs. det ska inte göras någon åtskillnad mellan små eller stora företag som kan bestå av ett flertal verksamhetsgrenar. Följden i och med domen blev att kravnivån för att beviljas skattelättnad som nyckelposition ökade, dock kan domen sägas ha bidragit till en ökad precisering. Avseende koncerner har emellertid KR i flera

¹ Prop. 2000/01:12.

domar slagit fast att bedömningen av om en person har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag inte ska göras utifrån hela den koncern som företaget eventuellt tillhör. Företagens uppfattning i frågan om betydelsen av nyckelpersoner kommer att diskuteras mer ingående i rubriken nedan.

Slutligen kan konstateras att fallen till överväldigande del rör de gamla reglerna. Detta är logiskt då de nuvarande utvidgade bestämmelserna endast har varit i kraft under cirka två års tid. När det gäller de gamla reglerna är den uppräknade av områden som görs i förarbetena inte uttömmande utan ska endast ses som exempel på arbetsuppgifter för vilka man kan beviljas skattelättnader. Det förekommer att rätten i olika domar refererar till förarbetena och argumenterar att skattelättnader företrädesvis ska beviljas personer som är verksamma inom tekniska och kunskapsintensiva områden med hänvisning till att syftet med lagstiftningen bl.a. var att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla koncernledande funktioner i Sverige. Som framgår av domarna är det vanligt förekommande att de olika instanserna, framförallt förvaltningsrätten (FR) och kammarrätten, gör olika bedömningar. Det faktum att domstolarna gör olika bedömningar i de olika fallen indikerar att reglerna är svårtolkade när det gäller vilka personer som ska beviljas skattelättnader.

Bristande förutsebarhet har ansetts vara speciellt påtaglig när det gäller kategorin nyckelpersoner.² Som framhålls i proposition 2011/12:1 är en följd av de nya reglerna att förslaget omfattar alla arbetstagare, dvs. arbetstagarens kompetens eller andra egenskaper eller arbetsgivarens associationsform har ingen betydelse vid bedömningen av ansökan. Det är tillräckligt att personen i fråga har en månatlig ersättning som överstiger två prisbasbelopp. Detta har fått till följd att personer som tidigare sannolikt hade nekats skattelättnader i dag beviljas sådana. Detta är en fråga som kommer att diskuteras mer ingående senare i utvärderingen. Ett flertal av de personer vars ansökningar om skattelättnader avslogs i rätten hade beviljats skattelättnader enligt de utvidgade reglerna, dvs. förutsebarheten har alltså ökat som en följd av de utvidgade reglerna.

Oklarhet angående tolkningen av de utvidgade reglerna har emellertid uppkommit rörande frågan hur bruttolönen ska beräknas för individer med nettolön vid ansökning om skattelättnad. En annan oklarhet som har återkommit i flera fall rör vem som ska betraktas som utbetalare av lönen. I de analyserade fallen uppstod frågetecken när det gäller om den sökande hade en svensk eller en utländsk arbetsgivare som utbetalade lönen. Det kan således sägas att det finns en viss osäkerhet om vilka premisser som måste vara uppfyllda för att utbetalningar från utlandet ska godkännas vid beräkningen av en persons månatliga ersättning. Dessa frågor kommer bl.a. att diskuteras mer ingående i nästa kapitel.

² Se prop. 2011/12:1.

Intervjuer med näringslivet

Stora skillnader kan observeras mellan företagen vad gäller antalet anställda som beviljas skattelättnader enligt IL. Detta gäller också effekterna av de utvidgade regler som trädde i kraft den 1 januari 2012. Det förekommer enskilda företag som uppger att antalet ansökningar om skattelättnader har ökat kraftigt i och med ikraftträdandet av lönerekvisitet, medan andra företag uppger att de utvidgade reglerna i princip inte har haft någon påverkan på antalet ansökningar om skattelättnader. En annan förändring till följd av de utvidgade reglerna är att företagen är mer benägna att ansöka om skattelättnader för arbetstagare som tillsvidareanställs enligt svenska villkor och inte bara för expatriater. Därtill förefaller det som om flertalet företag i hög utsträckning har upphört att ansöka om skattelättnader enligt de gamla reglerna efter den 1 januari 2012. Ett undantag är företag som framför allt ansöker om skattelättnader för forskare enligt 11 kap. 22 § första stycket 2 IL. Svenskt Näringsliv menar vidare att större internationellt verksamma företag är överrepresenterade när det gäller att ansöka om skattelättnader som grundas på den sökandes månatliga ersättning, enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL.

Företagen är ense om att ansökan om skattelättnader enligt de gamla reglerna är och var en oförutsägbart, långsam och administrativt komplex process. Av den anledningen anlitas ofta en revisionsbyrå för att hantera all administration av en ansökan. Små skillnader i kompetens hos individen eller arbetsbeskrivningen för den aktuella tjänsten kan leda till Forskarskattenämnden fattar olika beslut i snarlika ärenden. Enligt företagen är ansökan om skattelättnader för ledande befattningshavare oproblematisk, medan en bristande förutsebarhet framför allt gäller för personkategorierna experter samt innehavare av nyckelpositioner i företag. En förklaring till detta uppges vara att det inte ansågs vara möjligt att göra en längre gående precisering av de personer som kan komma i fråga för skattelättnaderna i förarbetena. Därutöver menar vissa företag att Forskarskattenämnden är alltför restriktiv när det gäller ansökningar från företag som inte har sin bas inom någon renodlat teknisk verksamhet. Den bristande förutsebarheten ledde till att företag huvudsakligen ansökte om skattelättnader för personer som arbetade inom kärnverksamheten och inte för personer verksamma inom t.ex. personaladministration och juridik. Vissa företag uppger att de drog sig för att ansöka om skattelättnader enligt de gamla reglerna.

Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16 fick stora konsekvenser för företagen. Enligt domen ska bedömningen av huruvida en person innehar en nyckelposition i ett företag göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Enligt företagen innebär domen i praktiken att stora bolag som består av ett flertal verksamhetsgrenar diskrimineras relativt mindre bolag. Flera företag uppger att de endast ansökte om skattelättnad för ledande befattningshavare och därmed tappade bort vissa grupper som befann sig längre ned i organisationshierarkin. Ett annat problem med de gamla expertskattereglerna rör experter och forskare och kravet att det ska föreligga bety-

dande rekryteringssvårigheter inom landet. Forskarskattenämnden borde enligt företagen i högre utsträckning godta arbetsgivarens beskrivning av huruvida rekryteringssvårigheter inom landet föreligger, eftersom det av kostnadsskäl inte finns något egenvärde att rekrytera personer från utlandet.

Många av de intervjuade företagen är ense om att de utvidgade reglerna har inneburit en ökad förutsebarhet. Därutöver anser företagen att ansökningsprocessen har förenklats och att Forskarskattenämndens handläggningstider har förkortats. Företagen ansöker numera i hög utsträckning själva, dvs. ingen extern hjälp i form av revisionsbyråer anlitas. Handläggningstiderna har förkortats avsevärt då ansökningar enligt lönerekrisitet hanteras genom nämndens s.k. förenklade förfarande. En stor förbättring jämfört med de gamla reglerna är att företagen kan ansöka om skattelättnader för nya personalkategorier. Flera av företagen betonar också att många av de anställda som beviljas skattelättnader baserat på deras bruttoersättning sannolikt inte skulle ha beviljats det enligt de gamla reglerna. Risker för löneglidning är enligt företagen liten då det finns lönepolicier på koncernnivå som företaget måste förhålla sig till.

Det går inte i förevarande utvärdering att påvisa att expertskatten har påverkat företagens beslut om var de ska lokalisera koncernledande funktioner. Enligt företagen har de en längre planeringshorisont än de tre år som skattenedsättningen gäller och andra skattefrågor har en större tyngd när företagen fattar sådana strategiska beslut. Utvärderingen indikerar emellertid att ett annat syfte med expertskatten åtminstone delvis har uppfyllts, nämligen att möjliggöra för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed konkurrera om kvalificerade personer.

Syftet med förändringen av reglerna var att komplettera de gamla reglerna. Då gamla problem kvarstår och nya problem har tillkommit menar företagen att expertskattereglerna bör förändras i vissa avseenden i syfte att fortsätta förbättra förutsebarheten och göra det så enkelt som möjligt för företagen att utnyttja reglerna. Företagen pekar på följande kvarstående problem med de gamla reglerna:

Tidpunkt för arbetets påbörjande

En oklarhet rörande de gamla reglerna rör beslutets giltighetstid. Oklarhet när det gäller expertskattens tillämpningstid kan uppkomma beroende på att det finns två viktiga datum vid ansökan om skattelättnader, dels när personen kom till Sverige, dels när anställningen ska påbörjas.

Tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden

Enligt reglerna ska ansökan ha kommit in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Problem att hinna ansöka inom utsatt tid kan uppstå av flera orsaker, t.ex. på grund av att

den exakta tidpunkten när anställningen påbörjas i Sverige kan vara svårdefinierbar.

Femårsgränsen för bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige

Arbetsstagaren får enligt IL inte ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår som arbetet påbörjas. Problem med tidsgränsen kan uppkomma t.ex. på grund av att företagen uppmuntrar intern rörlighet inom koncerner. Ett specifikt problem rör forskare som har genomfört sina forskarstudier i Sverige eftersom de automatiskt diskvalificeras från att beviljas skattelättnader.

Kravet på utländskt medborgarskap

Regeln att svenska medborgare, inklusive de med dubbelt medborgarskap, inte kan beviljas skattelättnader ses som kontraproduktiv, eftersom syftet med reglerna är att attrahera kompetenta individer som kan bidra till att förbättra Sveriges internationella konkurrenskraft. Genom kravet exkluderas utomlandsboende svenskar från att kunna ansöka om skattelättnader.

Avsikten med längden av vistelsen i Sverige

Vistelsen i Sverige får enligt IL vara avsedd att vara i som längst fem år. Svenska anställningsavtal är vanligtvis upprättade som tillsvidareavtal och det kan av den anledningen vara svårt för den anställda att visa att avsikten är att endast vistas i Sverige under ett begränsat antal år. Rekvisitet borde strykas eftersom skatterätten inte överensstämmer med svensk arbetsrätt. Företagen anser att regeln är överflödig då det inte går att bevisa någon persons avsikt med vistelsen när denne flyttar till Sverige. Därtill uppfattas regeln som ologisk då syftet med expertskattebestämmelserna är att attrahera kompetenta individer till Sverige.

Skattelättnadernas giltighetstid

Skattelättnadernas giltighetstid borde förlängas, anser företagen, så att den bättre korresponderar med den tid som utländska arbetstagare oftast vistas utomlands, samt de socialförsäkringsregler som ofta gäller i arbetstagarens hemland.

Enligt företagen bör följande oklarheter rörande de utvidgade expertskattereglerna lösas:

Utbetalning av ersättningen eller lönen

Frågan vem som anses vara utbetalare av ersättningen eller lönen aktualiseras när en del av lönen betalas ut i hemlandet och en del av lönen betalas ut i Sverige. Problem kan uppstå om Skatteverkets bedömning vid taxeringen och

Forskarskattenämndens bedömning av utländska utbetalningar vid ansökan om skattelättnader inte överensstämmer helt. Anledningar till detta problem kan vara att bedömningen görs vid olika tidpunkter, nämnden i förtid och verket i efterhand och att det finns en risk för att underlaget som bedömningen ska göras på inte är densamma. Forskarskattenämnden anser att endast den som betalar ut ersättningen kan anses vara arbetsgivare. Utbetalningar som görs i utlandet kan accepteras när det finns en tydlig och klar förmedlingssituation. Företagen menar att all ersättning oavsett utbetalningsland som beskattas i Sverige omfattas av expertskatt under förutsättning att kostnaden ligger på ett svenskt bolag och att arbetet utförs i Sverige. Därtill är det inte klarlagt huruvida det faktum att inte all ersättning oavsett utbetalningsland accepteras vid ansökan om skattelättnader är förenligt med EU-rätten.

Underlag för expertskatt

Varken lag eller förarbeten specificerar vilka förmåner och ersättningar som ska räknas in i lönebeloppet, med vilket belopp vissa förmåner ska tas upp i de fall olika värden gäller för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter respektive skattepliktigt värde för den anställda samt huruvida utbetalningar av engångskaraktär kan fördelas ut löpande under utsändningen. Oklarheter förekommer rörande t.ex. bostadsförmåner och skillnaden mellan schablonvärde och marknadsvärde, retroaktiv ersättning för arbete utfört utomlands, skolväxter samt engångsersättningar i form av bonus.

Sänkning av bruttolönen

Lön och annan ersättning ska enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL per månad överstiga två prisbasbelopp för det kalenderår då arbetet påbörjas. Enligt gällande regler får ersättningen tillfälligt understiga beloppsgränsen vid t.ex. sjukdom och föräldraledighet utan att det påverkar skattelättnaden. Oklarhet råder vad som händer om ersättningen understiger två prisbasbelopp från och med år två då tillfälliga förmåner upphör att gälla, samt om en persons lön hamnar under beloppsgränsen till följd av att ett företag hamnar i en svår ekonomisk situation eller på grund av växelkursförändringar om hela eller delar av lönen utbetalas i hemlandets valuta.

Beräkning av bruttolönen

En olöst fråga rör beräkningen av bruttolönen för anställda med nettolöneavtal och huruvida bruttoberäkningen ska ske med eller utan beaktande av expertskatt när beloppskriteriet ska bedömas. Forskarskattenämnden och Skatteverket anser att netto- till bruttolöneberäkning skulle göras med hänsyn tagen till skattelättnaderna. En dom från KR i Stockholm slår fast att det inte är nödvändigt att beakta skattelättnader vid beräkning av bruttoersättningen. Skatteverket har därefter överklagat domen till Högsta förvaltningsdomstolen.

(HFD). Företagen uppger att frågan skapar en betydande osäkerhet, vilket påverkar deras benägenhet att ansöka om skattelättnad enligt lönerekvisitet.

Beloppsgränsen

Många av företagen anser att beloppsgränsen för att beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL borde sänkas. Flera av företagen betonar att en sänkning vore önskvärd framför allt för gruppen forskare, eftersom lönerekvisitet i princip inte omfattar denna kategori anställda. Alternativt borde det som i Danmark införs specifika lättnader för kategorin forskare, dvs. dels att inget beloppskrav ställs på den månatliga inkomsten dels att definitionen av forskare och forskarbehörighet bygger OECD:s definition.

Tillämpning av löneregeln vid vistelse i hemlandet

Ett annat problem kan uppstå rörande taxeringen vid hemvist i hemlandet och enbart beskattning på svenska arbetsdagar i Sverige vid tillämpning av löneregeln. Om en individ vistas i för hög utsträckning i hemlandet kan det leda till att den i Sverige beskattningsbara inkomsten inte anses överstiga två prisbasbelopp.

Förutom oklarheter rörande de gamla och de utvidgade reglerna anser företagen att Forskarskattenämndens och domstolarnas arbetssätt kan förändras och förtydligas i vissa avseenden.

Forskarskattenämndens arbetssätt

Företagen anser att det vore önskvärt om det bättre framgick på vilka grunder en ansökan beviljas eller avslås, att det var möjligt att förpröva ett ärende och att det bör vara möjligt att ansöka om skattelättnader enligt båda grunderna. Forskarskattenämnden borde vid svårbedömda ansökningar begära expertutlåtande från oberoende sakkunniga. Enligt företagen fokuserar Forskarskattenämnden i alltför hög utsträckning på personers utbildning och arbetslivserfarenhet och bortser ifrån förvärvad kompetens om det företag som ansökan avser.

Domstolarnas arbetssätt

Det ankommer på Forskarskattenämnden att vid överklaganden göra en rättsprövning och att överlämna överklagande och övriga handlingar till FR. Denna hantering sker alltid skyndsamt och inom någon vecka. Företagen anser dock att domstolarnas prövning av ett överklagande tar alltför lång tid.

Intervjuer med lärosäten

Förslaget att införa ett lönerekvisit kritiserades av olika aktörer, bl.a. med argumentet att förslaget inte beaktade behovet av att förenkla lagstiftningen för gruppen forskare. Av genomgången ovan framgår också att få ansökningar om skattelättnad har gjorts av universitet och högskolor för denna grupp då mycket få anställda inom universitets- och högskolevärlden har en månadslön som överstiger två prisbasbelopp. Danmarks i grunden snarlika, men ändå väsentligt annorlunda, regler framhålls som bättre i så måtto att kravnivån för att medges skattelättnad ligger på en lägre nivå än i Sverige. Därutöver är en stor skillnad att prövningen av skattelättnad kan göras av universiteten själva och inte som i Sverige av en speciell nämnd. Detta har bidragit till den stora skillnad i antalet forskare som har beviljats skattelättnader i länderna..

Förutom den kritik som riktas mot de utvidgade reglerna, bl.a. att beloppsgränsen är alltför hög, anser lärosätena att de gamla reglerna borde förenklas och förtydligas. Kritik riktas bl.a. mot kravet att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Detta krav framställs som otidsenligt och irrelevant då lärosätenas rekrytering av forskare görs genom en objektiv sakkunnighetsprövning av de sökande. Kravet på att en person inte får ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas anses inte vara förenligt med forskares arbetsvillkor där i stället internationell rörlighet är nödvändig och premieras.

Andra önskvärda förändringar av reglerna inkluderar en förlängning av den nuvarande tremånadersgränsen för att lämna in en ansökan om skattelättnader till Forskarskattenämnden samt ett slopande av det s.k. avsiktsrekvisitet som innebär att den sökande ska uppge sin avsikt med vistelsen i Sverige i samband med ansökningstillfället.

Intervjuer med fotbolls- och ishockeyklubbar

Det fanns en förväntan att de utvidgade reglerna skulle medföra en stor tillströmning av ansökningar från idrottsklubbar, framför allt fotboll och ishockey. Av intervjuerna med olika klubbar i de högsta serierna inom fotboll och ishockey förefaller så inte vara fallet. Antalet beviljade ansökningar om skattelättnad har varit relativt litet, sammanlagt 33 spelare och tränare. Av kostnadsskäl strävar både svensk fotboll och ishockey att i första hand utveckla egna spelare, i andra hand att rekrytera svenska spelare och i tredje hand att rekrytera utländska spelare.

Även om antalet ansökningar om skattelättnad för spelare och tränare är relativt begränsat kan man trots det dra slutsatsen att utvidgningen av bestämmelserna har möjliggjort för fotbolls- och ishockeyklubbar att beviljas skattelättnader. Ansökningar från idrottsklubbar enligt de gamla reglerna

skulle med största sannolikhet avslås av Forskarskattenämnden. KR avslog t.ex. Modo Hockeys ansökan om skattelättnad för klubbens huvudtränare.³ Brynäs IF betonar t.ex. att klubben på förhand vet när kraven är uppfyllda och att det inte borde föreligga några hinder för ansökan om skattelättnad ska godkännas. Bedömningen är att idrottsklubbarna upplever att reglerna är transparenta, ändamålsenliga och att besluten i hög utsträckning är förutsebara vid ansökningstillfället. Detta visas också av att antalet avslag på ansökningar om skattelättnad ligger på en mycket låg nivå. Flertalet klubbar uppger att man sannolikt kommer att utnyttja möjligheten att ansöka om expertskattelettnader i framtiden.

Gruppens slutsatser och iakttagelser

Reglernas syfte

Expertskattereglerna syftar till att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft samt till att skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Våra grannländer och ett flertal andra OECD-länder har infört denna typ av skattelättnader och det har uttryckts ett behov av motsvarande regler för att Sverige inte skulle riskera att minska i attraktion när internationella företag väljer land för nyetableringar. Gruppen har inte tagit ställning till om expertskattereglerna har ökat företagets konkurrenskraft. Fokus i utvärderingen har istället varit att belysa vilken upplevd effekt reglerna har haft för arbetsgivarna, om de utvidgade reglerna har lett till en förbättrad förutsebarhet samt identifiera de tillämpningsproblem som användarna av reglerna upplever.

Därutöver ska expertskatten gynna svensk forsknings konkurrenskraft. Skattelättnader ska underlätta för svenska företag och lärosäten att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna rekrytera kvalificerade personer. I utvärderingen uppger företagen att expertskatten har möjliggjort detta, men när det gäller lärosätena är det mer tveksamt. Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp konstaterar att expertskattens syfte i den delen delvis har uppnåtts.

Såvitt vi kan bedöma saknas studier och utvärderingar som närmare analyserar vilken betydelse expertskattereglerna har i andra länder. Enligt gruppens mening kan skillnader i reglernas utformning mellan Sverige och andra länder få betydelse för i vilken utsträckning den svenska expertskatten används. Skillnader i reglernas utformning ter sig än viktigare när det gäller närliggande konkurrentländer. Det framgår inte av utvärderingen om expertskatten har haft betydelse vid företagets beslut om var de ska lokalisera koncernledande

³ Se fall 1.53.

funktioner. De flesta företagen i vår utredning betonar andra faktorer än expertskattereglerna som viktigare vid sådana lokaliseringsbeslut.

Ökad förutsebarhet med de nya reglerna

I och med kompletteringen av de gamla reglerna den 1 januari 2012 med möjligheter till skattelättnad baserad på storleken på ersättning, går det att ansöka om skattelättnader enligt både de äldre kriterierna och de nya. Tidigare utvärderingar som vi har tagit del av har uppmärksammat problem med de äldre reglerna, och flera faktorer i denna utredning talar för att dessa kvarstår. Ett problem är bristande förutsebarhet och en anledning till detta är bl.a. svårtolkade kriterier för att kvalificera någon som expert, innehavare av nyckelposition respektive forskare.

Enligt regeringens prognos skulle de utvidgade reglerna leda till en ökning av antalet arbetstagare som får expertskatteavdrag med ca 2 250 personer. Av utvärderingen framgår att antalet ansökningar mellan 2011 och 2012 ökade från ca 660 till ca 830, dvs. med 170 personer. Ökningen stannade sedan av och antalet ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden låg kvar på en i princip identisk nivå under 2013. Trots den ökade förutsebarheten med de nya reglerna har den förväntade ökning av antalet personer som omfattas av skattelättnaderna inte infunnit sig.

Gruppen noterar dock att de utvidgade reglerna välkomnas av flertalet intervjuade företag och idrottsklubbar. Dessa menar att förutsebarheten har ökat och att personer som tidigare skulle ha nekats skattelättnader kan nu dra nytta av en skattereduktion. Det nya lönerekvisitet innebär att arbetsgivarna kan använda expertskatten som ett rekryteringsargument på ett bättre sätt än med tidigare regler. Många av företagen anser vidare att ansökningsprocessen har förenklats och att Forskarskattenämndens handläggningstider har kortats.

En annan indikation på detta är att det enligt nämnden avslås relativt få ansökningar om skattelättnad som grundas på ersättningsnivå. Andelen inlämnade ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden som är grundade på ersättningsnivå har också ökat från 59 procent år 2012 till 67 procent år 2013. Detta är positivt och i linje med syftena bakom riksdagsbeslutet.

Men flera av de intervjuade påtalar att de utvidgade reglerna endast kan ses som en förbättring i avvaktan på en översyn av hela regelverket. Företag och revisionsbyråer har påpekat en rad tillkommande tillämpningsproblem, t.ex. beräkningen av bruttolön, inklusive omräkningen från netto- till bruttolön, värderingen av förmåner och utbetalare av lön i både hemland och Sverige. Dessa tillämpningsproblem skapar en osäkerhet trots att ett objektivet rekvisit i form av lönebeloppet har införts i lagstiftningen. Denna osäkerhet kan hämma företagens benägenhet att ansöka om skattelättnader, och de har uttryckt en önskan om förtydligande genom lagstiftning eller rättspraxis för att få de klara och förutsägbara regler som arbetsgivare, anställda och även Skatteverket efterfrågar. Uppföljnings- och utvärderingsgruppen kan mot den bakgrunden konstatera att dessa frågor behöver utredas vid en framtida översyn av regelverket.

De äldre reglernas tillämpningsproblem kvarstår i viss utsträckning

Det går fortfarande att ansöka om skattelättnader enligt de äldre reglerna med hänvisning till att en person är expert, specialist, forskare, person i företagsledande funktion eller innehavare av en nyckelposition i företaget. De genomgånga rättsfallen indikerar att rättspraxis har bidragit till att till viss del förbättra förutsebarheten vad gäller tillämpningen av de gamla reglerna. I utvärderingen har emellertid framkommit att det kvarstår bristande förutsebarhet framför allt om vem som kvalificerar sig som innehavare av en nyckelposition i företag, men också för experter.

I förarbetena räknas ett antal verksamhetsområden upp som expertskatten borde innefatta, t.ex. teknik, forskning och utveckling, dock exkluderas inga branscher från att omfattas av expertskatten. Ett problem med de gamla reglerna är att många företag anser att Forskarskattenämndens bedömningsmall är alltför snäv för vissa personalkategorier som arbetar inom t.ex. finans och HR. Rättspraxis har, baserat på domstolarnas tolkning av förarbetena, kommit att innebära att avgränsningen ska göras utifrån högt ställda kompetenskrav för att en person ska anses vara expert i lagens mening, och att i princip liknade krav bör gälla för nyckelpersoner.

Därtill har det för experter och forskare gällt att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Företagen upplever att ett problem med en strikt tolkning är att koncerninternt utbyte av personal mellan olika länder ofta inte anses tillföra sådan kompetens som avses enligt expertskattereglerna. I intervjuerna har företagen uppgett att man därför vid tveksamma fall avstår från att ansöka om skattelättnader. Personer med företagsledande uppgifter har normalt sett beviljats expertskatt om de ansvarar för bolagets verksamhet i Sverige. Analysen av domarna visar också att i få domar gäller överklagan att en person skulle ha haft företagsledande uppgifter såsom vd eller motsvarande ansvar. Domstolarnas bedömningar och beslut i mål om expertskatten har inte löst de kvarvarande problemen. Prövningen av om en person innehar en nyckelposition i ett företag ska enligt praxis göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Detta innebär att det inte ska göras någon åtskillnad mellan små och stora företag som kan bestå av ett flertal verksamhetsgrenar. Följden av detta har blivit att kravnivån för att beviljas skattelättnad som innehavare av nyckelposition i ett företag har höjts.

Avsaknaden av objektiva rekvisit vid bedömningen av ansökan innebär att utgången av en ansökan inte kan förutses. Gruppen menar att det skapar en osäkerhet som försvårar användningen av de gamla expertskattereglerna. De intervjuade har även uppgett att det vore önskvärt om Forskarskattenämnden på ett tydligare sätt angav på vilka grunder en ansökan om skattelättnader beviljas eller avslås. Andra tillämpningsproblem med reglerna enligt företagen i vår studie rör t.ex. avsiktsrekvisitet och tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden. Dessa synpunkter bör därför beaktas vid en framtida översyn av regelverket.

Fler lärosäten borde kunna dra nytta av skattelättnaden för forskare

De tillfrågade lärosätena uppger att de gamla reglerna är problematiska eftersom det är svårt att förutsäga om en ansökan beviljas och de inte vill erbjuda en forskare anställning under falska premisser. Det framgår också att relativt få forskare ansöker om respektive beviljas skattelättnader enligt såväl de gamla som de utvidgade reglerna. En annan anledning som framkommer i intervjuerna till att lärosätena inte ansöker om skattelättnader i högre utsträckning är att enskilda institutioner ofta saknar kunskap om expertskattereglerna. Personalavdelningar vid universiteten och högskolorna kan ha god kännedom om reglerna samtidigt som det är de enskilda institutionerna som ansvarar för att ansöka om skattelättnader. Gruppen konstaterar att detta med största sannolikhet bidrar till att antalet ansökningar om skattelättnader vid svenska universitet och högskolor är relativt litet sett till antalet potentiella ansökningar. Enligt gruppens mening är det därför viktigt att kunskapen om expertskatten ökar för att syftet med den ska kunna uppnås.

Man kan vidare konstatera att de utvidgade reglerna har haft en mycket liten betydelse vid rekryteringen av utländska forskare, eftersom endast ett fåtal forskare har en månadsersättning som överstiger två prisbasbelopp. Detta är ett förväntat utfall eftersom de utvidgade reglerna huvudsakligen var riktade mot näringslivet och de brister i förutsebarhet som observerades för innehavare av nyckelpositioner i företag.

Gruppen menar att man vid en översyn av regelverket bör överväga att revidera kriterierna för att beviljas skattelättnad. Motsvarande danska regler är administrativt enklare samtidigt som kravnivån för att beviljas skattelättnader som forskare ligger lägre.

De danska expertskattereglerna för forskare är mer generösa än motsvarande svenska regler

Gruppen kan konstatera att det finns skillnader mellan Sverige och Danmark när det gäller antalet forskare som beviljas skattelättnader. Av de närmare 3 600 verksamma utländska experterna i Danmark 2009 var det ca 1 400 personer som arbetade som forskare. Motsvarande siffror för Sverige var enligt Näringslivets skattedelegation ca 1 000 utländska experter, varav ca 15 procent tillhörde kategorin forskare.⁴ Denna skillnad är sannolikt en konsekvens av att de danska expertskattereglerna i flera avseenden är mer generösa än motsvarande svenska regler när det gäller kategorin forskare. Prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning. Detta innebär i praktiken att det i Danmark räcker att forskaren har en doktorsexamen, medan det enligt praxis i Sverige förutom avlagd doktorsexamen också krävs två års postdoktorstjänstgöring för att skattelättnad ska medges. Det saknas enligt Sveriges universitets- och högskoleförbund

⁴ Siffrorna avser det totala antalet utländska experter som beviljats skattelättnader under flera år.

(SUHF) information om i vilken utsträckning andra europeiska länder medger skattelättnader utifrån motsvarande praxis. Denna fråga borde närmare utredas vid en framtida översyn av regelverket.

I Danmark kan även egna medborgare, till skillnad från de svenska reglerna, medges skattelättnad förutsatt att alla andra formella kriterier är uppfyllda. I utvärderingen har framförts att svenska lärosäten upplever att kravet att en person inte får anses ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas skapar problem, bl.a. på grund av att reglerna inte är anpassade för forskares arbetsvillkor och internationella rörlighet. Gruppen konstaterar även att de danska reglerna är mer generösa i detta avseende då det i Danmark medges skattelättnader för en forskare som har bedrivit delar av sina studier vid ett danskt universitet förutsatt att personen i fråga har avlönats av sitt utländska universitet.

Få fotbolls- och ishockeyspelare ansöker om skattelättnader

Det antogs att de utvidgade reglerna skulle få stor betydelse för spelare och tränare inom fotboll och ishockey. Gruppen kan emellertid konstatera att elitklubbarna inom respektive sport endast i begränsad utsträckning har ansökt om skattelättnader. En anledning till detta kan vara att det enligt de intervjuade idrottsklubbarna är mer lönsamt för klubbarna att betala ut förskott till spelaren i form av s.k. sign-on, som beskattas enligt A-SINK-reglerna, och en lägre månadslön jämfört med att spelaren får en högre månadslön där 25 procent undantas från beskattning.

Förekomsten av tröskeeffekter förefaller vara ett mindre problem

I samband med att de utvidgade reglerna infördes diskuterades risken för s.k. tröskeeffekter, dvs. att det uppstår incitament för arbetsgivaren att höja lönen över två prisbasbelopp då det reducerar underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter. Gruppen konstaterar att denna farhåga inte har realiserats. Företagen uppger att risken för löneglidning är begränsad då det finns lönepolicyer inom företagen som de måste förhålla sig till. Det faktum att antalet ansökningar om skattelättnader inte har ökat i den omfattning som regeringen förutsåg när de utvidgade reglerna diskuterades indikerar också att risken för tröskeeffekter förefaller vara ett mindre problem än befarat.

Begränsad statistik försvårar utvärdering av expertskattereglerna

Gruppen vill framhålla att en utvärdering av expertskatten försvåras av det faktum att Forskarskattenämnden endast i begränsad utsträckning redovisar statistik över ansökningarna och utfallet av ansökningarna om skattelättnader. Mer fördjupad statistik redovisas t.ex. i Danmark. Statistik som redovisas i Danmark inkluderar t.ex. antalet arbetsgivare respektive antalet anställda med

skattelättnader nedbrutet på olika sektorer, antal forskare och nyckelpersoner med skattelättnader samt landstillhörigheten för de personer som utnyttjar expertskatten. Det vore enligt gruppens mening värdefullt om motsvarande mer utvecklade statistik också kunde redovisas när det gäller svenska förhållanden. Detta är en fråga som borde beaktas i det fortsatta arbetet med expertskatten

1 Inledning

1.1 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet

I utskottens beredning av ärenden ingår uppgiften att följa upp och utvärdera riksdagsbeslut.⁵ Riksdagen har därutöver beslutat om riktlinjer för utskottens arbete med uppföljning och utvärdering. Av riktlinjerna framgår bl.a. att verksamheten omfattar dels fördjupade uppföljningar och utvärderingar, dels löpande uppföljningar och utvärderingar av regeringens resultatinformation som redovisas i budgetpropositionen och resultatskrivelser. Uppföljning och utvärdering bör enligt riktlinjerna ha en framtidsblickande inriktning och medverka till att ge underlag för väl underbyggda ställningstaganden i utskottens beredningsarbete.

Skatteutskottet beslutade den 11 juni 2013 att genomföra en utvärdering av effekterna av de utvidgade expertskatteregler som trädde i kraft den 1 januari 2012.⁶

1.2 Bakgrund

Riksdagen har fattat beslut om bestämmelser om vissa skattelättnader för utländska arbetstagare, vilket regleras i inkomstskattelagen (IL).⁷ Dessa omfattar sedan 2001 experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner. Ansökan om skattelättnad görs hos Forskarskattenämnden, vilken är en myndighet under Finansdepartementet. Syftet med expertskattereglerna är att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft. Expertskatten innebär en möjlighet för arbetsgivare att reducera kostnader för anställd personal. För arbetstagaren undantas 25 procent av kontant lön och förmåner från beskattning medan reglerna för arbetsgivaren innebär att skattefri lön och ersättning undantas från underlag för beräkning av sociala avgifter.

Expertskatten ansågs vid införandet vara betydelsefull för att Sverige skulle kunna konkurrera med andra kunskaps- och forskningsnationer om personer som är verksamma på en i hög utsträckning internationell arbetsmarknad. Argumentet var att skattelättnader för utländska nyckelpersoner skulle

... skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda

⁵ 4 kap. 8 § regeringsformen och 4 kap. 18 § riksdagsordningen.

⁶ Beslutet föregicks av en förstudie, vars syfte var att ta fram underlag för ställningstagande till inriktningen på en fortsatt uppföljning och utvärdering i en huvudstudie. Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp beslutade att genomföra en förstudie den 14 mars 2013.

⁷ Prop. 2000/01:12, bet. 2000/01:SkU6, rskr. 2000/01:70 och prop. 2011/12:1, ytt. 2011/12:SkU1y.

en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt.⁸

Kritiker menade att reglerna som trädde i kraft 2001 var behäftade med vissa brister, framför allt när det gällde reglernas förutsebarhet. Det var svårt att använda reglerna vid en rekryteringsprocess då det inte gick att förutsäga huruvida en person som rekryterades skulle beviljas skattelättnader av Forskarskattenämnden. Ett annat problem var den långa handläggningstiden för att pröva en ansökan. Problemen innebar att länder med enklare system, t.ex. Danmark, därmed kunde bli attraktivare för arbetsgivare när det gällde beslut om att förlägga produktion och forskningscentrum. Regeringen gav 2005 Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) i uppdrag att utvärdera expertskattens effekter. Syftet med utvärderingen var bl.a. att försöka besvara frågan om skattelättnaden som infördes 2001 hade bidragit till att fler personer sökt sig till Sverige.

För att öka förutsebarheten utvidgades expertskattereglerna fr.o.m. den 1 januari 2012. Ändringen innebär att alla arbetstagare vars månadslön överstiger två prisbasbelopp beviljas skattelättnader. I och med förändringen är det således möjligt att ansöka om skattelättnader hos Forskarskattenämnden enligt två olika ansökningsvägar, dvs. särskild kompetens eller särskilt hög lön.

1.3 Syfte, genomförande och avgränsning

1.3.1 Syfte

Syftet med skatteutskottets utvärdering är att ge utskottet ökade kunskaper vid beredningen av ärenden som rör området.

Utvärderingen har inriktats på att studera effekterna av den utvidgade expertskatten då de nya reglerna inte tidigare har utvärderats. Trots att fokus i denna studie ligger på att utvärdera effekterna av införandet av ett lönerekvisit går det inte att bortse från de gamla reglerna som alltså gäller. Det är därför av intresse för denna studie att besvara bl.a. följande frågeställningar:

- Vad har de förändrade reglerna haft för effekt för arbetsgivarna?
- Har förutsebarheten förbättrats i och med att ett objektivi rekvisit i form av en schablonlönenivå har införts?
- Vilka tillämpningsproblem förekommer som en följd av de utvidgade expertskattereglerna?
- Har de tillämpningsproblem som funnits med de gamla expertskattereglerna försvunnit eller kvarstår de?
- Har de nya reglerna inneburit att personer som tidigare skulle ha nekats expertskatt nu kan dra nytta av skattereduktionen?
- Vilka nya branscher har dragit nytta av breddningen av expertskatten?

⁸ Prop. 2000/01:12 s. 18.

- Har de nya reglerna lett till s.k. tröskeeffekter, dvs. har lönerna ökat för att komma över brytpunkten för expertskatt?
- Har rekryteringsprocessen av utländsk expertis därmed blivit enklare för företagen?
- Har den förändrade expertskatten bidragit till att förbättra företagens och organisationernas konkurrenskraft?

Som påtalats ovan har flera andra länder sedan ett antal år tillbaka motsvarande skatteregler som syftar till att attrahera kompetens från utlandet. När de utvidgade expertskattereglerna utformades gjordes det till stor del utifrån hur motsvarande danska skatteregler var konstruerade. Av den anledningen har de danska skattereglerna beskrivits och där så är relevant jämförts med de svenska skattereglerna.

- Vilka möjligheter till skattelättnader finns för utländska experter och nyckelpersoner i Danmark?
- Vilka är skillnaderna mellan den danska och den svenska expertskatten?
- Hur har antalet inkomna ansökningar om skattelättnad utvecklats i Danmark?

1.3.2 Genomförande

Utvärderingsarbetet har i huvudsak genomförts av utvärderings- och forskningssekretariatet vid riksdagens utskottsavdelning i samarbete med utskottskansliet.

När det i utvärderingen refereras till de gamla reglerna avses genomgående i rapporten de regler som trädde i kraft den 1 januari 2001, vilka alltså gäller. De utvidgade reglerna avser den komplettering av reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2012. För enkelhetens skull refereras enbart till företagsnamnet och inte bolagsformen eller den företagsgrupp som den intervjuade arbetar inom.

Intervjuunderlag

Expertskattereglerna har hittills analyserats i relativt begränsad omfattning. Av den anledningen bygger denna utvärdering i hög utsträckning på intervjuer med företag, idrottsklubbar, intresseorganisationer och redovisningsbyråer. Dessutom har handläggare vid Forskarskattenämndens kansli och Skatteverket intervjuats. Detta är aktörer som på olika sätt har tillgodogjort sig erfarenhet om hur expertskattereglerna fungerar i praktiken.

Syftet med intervjuerna har varit att få en fördjupad kunskap om tillämpningen av reglerna och hur dessa företag och organisationer upplever att de förändrade reglerna har fungerat, samt att få synpunkter på hur regelverket är konstruerat och tillämpas.

Genom Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen etablerades kontakt med flertalet företag som har intervjuats i studien. Svenskt Näringsliv informerade den s.k. storföretagsgruppen om studien där de ombads kontakta utvärderings- och forskningssekretariatet för att medverka i arbetet. Svenska

Bankföreningen informerade sina medlemmar på motsvarande sätt. Totalt sett har 19 företag intervjuats i studien, dock inga små eller medelstora företag.

Större företag ansöker om skattelättnader för fler anställda, vilket innebär att de därmed kan antas ha större erfarenhet av reglernas tillämpning. De problem som aktualiseras är i princip desamma för stora som för mindre företag. Ett undantag rör vem som ska anses som utbetalare av lönen om det sker en förmedling av utbetalning mellan ett utländskt bolag och ett svenskt bolag. Detta är en fråga som framför allt berör större företag. Som det kommer att framgå av utvärderingen föreligger ett specifikt problem för större företag som ansöker om skattelättnader för anställda som har en s.k. nyckelposition i företaget. Det bör betonas att de tre redovisningsbyråer som har intervjuats i utvärderingen, dvs. Ernst & Young, Deloitte och KPMG, har betydande erfarenhet av att ansöka om skattelättnader för sina klienter. Detta innebär att de erfarenheter som förmedlas om företagets användning av expertskattereglerna i realiteten baseras på ett större antal företag. Genom redovisningsbyråernas erfarenheter av och synpunkter på hur expertskattereglerna fungerar inkluderas indirekt små eller medelstora företag i utvärderingen. Svenskt Näringsliv menar att Forskarskattenämnden i och med de utvidgade reglerna prövar färre ansökningar enligt de gamla reglerna från framför allt större företag. Det innebär att de problem som kan observeras när det gäller om en person uppfyller kraven på att betraktas som expert eller innehavare av nyckelposition i ett företag relativt sett är vanligare i mindre företag som har lägre lönenivåer än i större internationellt verksamma företag.⁹

Därutöver har åtta universitet och högskolor intervjuats. Sveriges universitets- och högskoleförbund har skickat information om utvärderingen till sina medlemmar och därefter vidareförmedlat kontaktinformation till utvärderings- och forskningssekretariatet. Följande universitet har intervjuats i utvärderingen: Chalmers tekniska högskola, Karolinska Institutet, Kungliga Tekniska högskolan (KTH), Linköpings universitet, Lunds universitet, Stockholms universitet, Uppsala universitet och Örebro universitet. Sålunda har flertalet av de största universiteten tillika de som bedriver mest forskning intervjuats. Genom urvalet erhöles därmed en representativ bild av användningen av expertskattereglerna vid svenska universitet och högskolor.

Slutligen har åtta fotbollsklubbar i Allsvenskan samt en klubb i Superettan kontaktats i utvärderingen angående deras erfarenheter av den utvidgade expertskatten.¹⁰ De klubbar som har högst personalkostnader i absoluta tal kontaktades. Antagandet var att höga lönekostnader innebär en högre sannolikhet för att klubben ansöker om skattelättnader för utländska spelare. Därutöver ingår Hammarby fotboll i utvärderingen då klubben ekonomiskt sett är likvärdig med många allsvenska klubbar sett till intäkter och kostnader.¹¹

⁹ Svenskt Näringsliv, intervju, 2013-12-11.

¹⁰ IF Elfsborg valde att inte medverka i studien.

¹¹ Analys av Superettanklubbarnas ekonomi 2012, http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92793/scope_0/ImageVaultHandler.aspx

I tabellen nedan redogörs för personalkostnaderna respektive personalkostnadernas andel av intäkterna för de allsvenska klubbarna 2012. Svenska Fotbollförbundet beräknar att den genomsnittliga spelarlönen för en allsvensk fotbollsspelare 2012 uppgick till ca 64 000 kronor per månad vid 12 månaders anställning. Motsvarande siffra för spelare i superettan var drygt 24 000 kronor per månad. I bägge siffrorna ingår s.k. sign-on-bonusar till spelare, vilket innebär att den faktiskt utbetalda bruttolönen per månad är lägre.¹²

Tabell 1 Personalkostnader i allsvenska klubbar 2012

	Personalkostnadernas andel av intäkterna	Personalkostnader, mnkr
AIK	53 %	71,0
Malmö FF	43 %	70,7
IF Elfsborg	50 %	60,1
Helsingborgs IF	49 %	57,9
IFK Göteborg	49 %	53,6
Djurgården	54 %	43,3
BK Häcken	32 %	43,1
Kalmar FF	47 %	38,5
IFK Norrköping	53 %	35,2
Örebro	60 %	33,9
GAIS	75 %	29,1
Mjällby AIF	73 %	27,2
GIF Sundsvall	54 %	24,1
Åtvidabergs FF	59 %	20,7
Gefle IF FF	77 %	20,1
Syrianska FC	67 %	16,2

Källa: http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx.

Motsvarande statistik om bruttolöner eller personalkostnader redovisas inte för ishockeyklubbarna i SHL (Svenska hockeyligan). Information indikerar att medellönen ligger på en högre nivå i SHL än i Allsvenskan.¹³ Av den anledningen kontaktades alla klubbar i SHL inom ramen för denna utvärdering. Av SHL:s tolv klubbar valde tio att medverka i utvärderingen.¹⁴ När det gäller ishockeyklubbarna är det relativt vanligt förekommande med rekrytering av spelare löpande under säsongen. Det faktiska antalet spelare som har beviljats skattelättnader i början av 2014 kan alltså skilja sig från det antal som uppgavs vid intervjutillfället.

¹² Analys av Allsvenska klubbarnas ekonomi, 2012.

http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx.

¹³ Se t.ex. <http://www.idrottensaffarer.se/affarer/2013/10/sanningen-om-hockeymiljonerna>.

¹⁴ AIK och Hv71 valde att inte medverka i studien.

Domar rörande expertskatten

Uppgifter i ärenden som handläggs hos Forskarskattenämnden är belagda med s.k. absolut sekretess.¹⁵ Det går därmed inte att få fram uppgifter om vilka arbetstagare eller arbetsgivare som har ansökt om skattelättnader. Detta innebär att det blir problematiskt att komma i kontakt med de företag som av olika skäl har nekats expertskatt. För uppgift i ärenden som överklagas till domstol av endera arbetsgivaren, arbetstagaren eller Skatteverket gäller i stället s.k. domstolssekretess.¹⁶ Då gäller sekretess för uppgifter endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Vidare upphör sekretessen för uppgift som tas in i en dom.

Utöver intervjuer är rättspraxis en annan viktig informationskälla i denna utvärdering, dvs. hur domstolarna i praktiken har tolkat och tillämpat expertskattereglerna. Rättsfallen bidrar med viktig information rörande förutsebarheten av expertskatten och om det t.ex. förekommer tillämpningsproblem när det gäller vilka personer som beviljas skattelättnader som expert, forskare samt person i företagsledande ställning eller innehavare av en nyckelposition i företaget. Överklagan av Forskarskattenämndens beslut bidrar också med annan intressant information, t.ex. om besluten i allmänhet överklagas av arbetsgivare eller arbetstagare eller av Skatteverket och på vilka grunder det sker.

I bilaga 5 sammanfattas 67 rättsfall som rör tolkningen av expertskattereglerna. Domarna omfattar ärenden från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), Kammarrätten (KR) i Stockholm och Förvaltningsrätten (FR) i Stockholm. Överklagan av Forskarskattenämndens beslut till FR kräver inget prövnings-tillstånd, något som krävs både hos KR och HFD. Arkivet vid HFD och KR har tagit fram de domar där Forskarskattenämnden ingår i beskrivningen av målet. Det finns endast två domar från HFD. För att skapa en helhetsbild av målet redogörs genomgående för hur alla instanser har argumenterat i ett ärende. Eftersom de utvidgade expertskattereglerna har varit i kraft i endast två år rör relativt få mål de nya reglerna. Eftersom de gamla reglerna fortfarande gäller bör det betonas att äldre rättspraxis fortfarande är av intresse för denna utvärdering.

Det bör uppmärksammas att redogörelsen av domarna i bilaga 5 inte är heltäckande. En stor del av meddelade domar från KR i Stockholm från framför allt åren 2002 och 2003 finns inte med i analysen. Dessa ytterligare 66 domar ingår emellertid i den kvantitativa genomgången av domarna, t.ex. vilken fråga som har prövats av domstolen samt domslutet. Flertalet av dessa domar (54 stycken) rör överklaganden av beslut rörande ansökan om skattelättnader såsom expert eller innehavare av nyckelposition i företag. Ett fåtal domar rör överklaganden enligt 11 kap. 22 § första stycket 2 IL (1 stycken), dvs. skattelättnad som forskare, alternativt prövning enligt alla tre punkterna (2 stycken). Resterande 9 domar faller under kategorin övrigt; flertalet rör

¹⁵ Se 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

¹⁶ Se 27 kap. 4 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

huruvida kravet att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige är uppfyllt. Bedömningen är att en fördjupad analys av dessa domar inte påverkar den kvalitativa analys och de slutsatser som återfinns i kapitel 4.4–4.7.

Validitet och reliabilitet

Denna undersökning utgår från en kvalitativ metodansats i form av intervjuer och analys av domar.¹⁷ Vid alla datainsamlingstekniker är det viktigt att försöka få en uppfattning om hur väl de mäter det man vill mäta. Begreppen validitet och reliabilitet brukar användas för att beskriva och bedöma datainsamlingens kvalitet. Validitet fokuserar på undersökningens giltighet och att man mäter eller undersöker det som är relevant i sammanhanget. Med reliabilitet avses mätnoggrannhet, frånvaron av slumpmässiga fel eller att man genomför en undersökning på ett tillförlitligt sätt. Det innebär att studien eller mätningen inte påverkas av vem som utför mätningen eller under vilka omständigheter den sker.

Antalet intervjuer hänger samman med forskningens syfte och upplägg av tillvägagångssätt. Urvalet av intervjuobjekten var riktat i så mån att det kunde antas att respondenterna hade en god kunskap om expertskatten och dess användning. Genom att låta intressenter som arbetar med expertskatten uttala sig får man information om de områden som är intressanta för utvärderingen. Detta säkerställer också validiteten i utvärderingen. I denna utvärdering har ett förhållandevis stort antal intervjuer genomförts, dock med flera olika intressentgrupper. Bedömningen är att den tillkommande information som de sist genomförda intervjuerna genererade var relativt begränsad. Ambitionen har varit att nå en balans mellan bredd och djup vid informationsinsamlingen.

Intervjuerna har i huvudsak genomförts i form av semistrukturerade intervjuer med en person i taget. Ibland har flera representanter för organisationen medverkat vid intervjutillfället. Kännetecknande för semistrukturerade intervjuer är att man utgår från frågeområden snarare än exakta frågor. Respondenterna har i förväg fått ta del av ett antal intervjufrågor. Frågorna har emellertid inte varit styrande för intervjun utan respondenten har i stor utsträckning fått berätta om sina erfarenheter av expertskatten, men intervjuaren har ställt kompletterande frågor i syfte att förtydliga ett svar eller för att täcka in alla problemområden. Fördelar med öppna frågor är att respondenterna ges utrymme att svara med sina egna ord, de lämnar utrymme för ovanliga eller oförutsedda svar eller reaktioner, samt leder inte in respondenternas tankar i någon viss riktning. Nackdelar med öppna frågor är t.ex. att öppna svar kräver mer av respondenterna samt att de är mer tidsödande för intervjuerna. Öppna

¹⁷ Inom samhällsvetenskaplig forskning är det vanligt förekommande med kvalitativa forskningsintervjuer. Syftet med sådana intervjuer är att "[...] beskriva och förstå de centrala teman som den intervjuade upplever och förhåller sig till." (Kvale S. (1997), s. 34) Fokus har varit att utgå från intervjupersonens situation och den kunskap som han eller hon har om det område som utvärderas. Även om kritik kan riktas mot generaliserbarheten vid kvalitativa studier menar Kvale att en välavvägd kvalitativ intervju och efterföljande analys kan generera samma exakta resultat som en kvantitativ forskningsansats.

intervjufrågor är att föredra för att få fram bra svarsalternativ, vilket säkerhetsställer en hög validitet. Alla respondenter har beretts tillfälle att faktagranska ett utkast till rapport. Denna kvalitetssäkringsprocess säkerställer också studiens validitet.

Reliabiliteten i utvärderingen har upprätthållits genom att i intervjusituationen i möjligaste mån försöka att undvika att ställa ledande frågor.¹⁸ En sammanfattning av intervjun har i möjligaste mån gjorts direkt efter intervjun för att därigenom minska risken att relevant information glöms bort eller misstolkas. Alla intervjuerna genomfördes inom en relativt kort tidsrymd, vilket minskar risken för att intervjuarens förförståelse, dvs. tidigare föreställningar och erfarenheter av det område som studeras, påverkade tolkningen av materialet.

Bedömningen är att iakttagelserna och slutsatserna baseras på en god validitet och reliabilitet och att det därigenom går att generalisera om effekterna av både den gamla och den utvidgade expertskatten.

1.3.3 Avgränsning

Fokus i huvudstudien har avgränsats till att riktas mot arbetsgivarperspektivet. I utvärderingen analyseras därmed inte hur arbetstagarna upplever de utvidgade expertskattereglerna. LO valde att inte kommentera förslaget att utvidga expertskattereglerna i sitt remissvar på promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012. Inte heller Saco arbetar med eller driver aktivt frågan om expertskatt för utländska personer.¹⁹

Det har inte heller varit möjligt att göra en totalundersökning av dem som sökt expertskatt för 2012–2013. Forskarskattenämnden får inte av sekretessskäl lämna ut detta material, vilket är motsvarande problem som ITPS hade vid sin utvärdering av de gamla reglerna.

Analysen av hur den förändrade expertskatten har påverkat idrotten avgränsas till att omfatta fotbollen och ishockeyn, detta på grund av att löneläget är högre inom dessa idrotter. Samma argument motiverar att datainsamlingen (statistik och intervjuer) fokuserar på de klubbar som för närvarande spelar i Allsvenskan, vilket är den högsta divisionen i fotboll på herrsidan, och SHL, vilket är den högsta divisionen i ishockey på herrsidan.

1.4 Rapportdisposition

I kapitel 2 redogörs kortfattat för de gamla och de utvidgade expertskattereglerna och därefter beskrivs Forskarskattenämnden och dess arbetssätt samt statistik över antalet ansökningar om skattelättnader. Avslutningsvis i kapitlet redogörs för de betänkanden och yttranden där frågan om en skattereduktion

¹⁸ Kvale S. (1997).

¹⁹ Saco, telefonintervju, 2013-12-12.

för utländska experter omnämns efter det att expertskattereglerna infördes 2001.

Kapitel 3 beskriver översiktligt expertskatten i ett antal andra länder. En fördjupad redovisning görs av de danska expertskattereglerna eftersom dessa delvis var utgångspunkten för de utvidgade svenska reglerna.

I kapitel 4 redogörs för tillämpningen av expertskattebestämmelserna i form av ett antal rättsfall och domar från olika instanser. Genomgången av domarna tar upp vilka frågor som har varit föremål för domstolens prövning, utfallet i olika instanser, hur de olika kategorierna expert, forskare, företagsledare samt innehavare av nyckelposition i ett företag har tolkats i olika domar, löneutbetalning och byte av anställning samt lönerekvisitet.

I de tre följande kapitlen redovisas de erfarenheter som framkom vid intervjuerna med företrädare från näringsliv, universitet och högskolor samt fotbolls- och ishockeyklubbar. Kapitlen redogör bl.a. för förekomsten av expertskattelättnader inom respektive sektor, deras erfarenheter av de gamla respektive de utvidgade expertskattereglerna samt deras iakttagelser och förslag på förändring av reglerna i syfte att förbättra förutsebarheten och för att göra det så enkelt som möjligt att utnyttja reglerna.

I det avslutande kapitel 8 redogörs för studiens iakttagelser och slutsatser.

2 Expertskattereglerna

2.1 Bakgrund

I proposition 2000/01:12 skrev regeringen att behovet av särskilda regler vid tillfälliga anställningar av utländsk personal hade uppkommit på grund av att våra grannländer hade infört sådana regler. Dessa länder skulle därmed kunna te sig mer attraktiva när företag väljer land för nyetableringar. Ett annat argument för att införa en skattelättnad för utländska experter i Sverige var att de förmåner som är orsaken till Sveriges höga marginalskatter, ofta inte kom dessa personer till del.²⁰

Förutsättningarna för svenska företag har genomgått stora förändringar under de senaste tio åren då de verkar i en alltmer globaliserad värld. Beslutet att införa skattelättnader kan motiveras med att Sverige som en liten öppen ekonomi konkurrerar med andra länder. I och med att arbetskraften tenderar att bli alltmer rörlig blir konkurrensen om att attrahera specialister, experter och forskare allt viktigare. ITPS drog i en rapport slutsatsen att det inte fanns några belägg för att svenska multinationella företag tenderade att flytta ut kvalificerad verksamhet som forskning och utveckling och avancerad produktion till andra höglöneländer. I studien konstateras också att den relativa efterfrågan på högutbildad arbetskraft förefaller ha ökat under en lång period.²¹ Skattelättnader har införts i ett antal av Sveriges viktigaste konkurrentländer. Ett avskaffande av expertskattesystemet skulle därmed leda till en konkurrensnackdel i relation till de länder som har skattelättnader.²² För att inte missgynna t.ex. svenska exportföretag kan det därför vara motiverat att ha skattelättnader så att de kan konkurrera på rättvisa villkor.

2.2 De gamla expertskattereglerna

Svensk skattelagstiftning har sedan mitten av 1980-talet medgett en möjlighet för utländska forskare att beviljas skattelättnader i samband med tillfälliga tjänster inom forskning och utveckling.²³ De tidigare reglerna innebar att utländska forskare hade vissa skattelättnader vid tillfälligt arbete i Sverige under en tidsperiod på maximalt två år eller, om det fanns särskilda skäl, högst fyra år under en tioårsperiod. En förutsättning för skattelättnaden var att arbetsuppgifterna skulle avse kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete av sådan art eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter fanns för en rekrytering i Sverige. Beslut om skattelättnad beslutades av Forskarskatte-

²⁰ Prop. 2000/01:12.

²¹ ITPS (2007).

²² ITPS (2006).

²³ SFS 1984:947.

nämnden efter ansökan och innebar skattefrihet för vissa angivna kostnadsersättningar.²⁴

Skattereglerna, som endast omfattade skattelättnader för utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige, utvidgades efter kritik från bl.a. näringslivet och det faktum att våra grannländer, t.ex. Danmark, Finland och Nederländerna, hade infört skattelättnader för utländsk kvalificerad arbetskraft. Dessa länder kunde därmed framstå som mer attraktiva när internationella företag skulle välja land för nyetableringar.

År 2000 beslutade riksdagen därför att införa nya regler för beskattning av utländska experter, forskare, företagsledare eller andra nyckelpersoner vid tillfälligt arbete i Sverige.²⁵ Syftet med reglerna om en skattefri lönedel var, enligt riksdagsbeslutet, att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del. Att minska företagens lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön, vilket skulle skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Ett annat argument var att flera av de förmåner som är skälet till Sveriges relativt höga skatte- och avgiftsuttag ofta inte kommer utländska nyckelpersoner till godo.

Reglerna om expertskatt finns i 11 kap. 22–23 §§ IL.²⁶ De förändrade reglerna började gälla den 1 januari 2001 och består av en skattelättnad där 25 procent av kontant lön och förmåner undantas från beskattning. Vissa kostnadsersättningar från arbetsgivaren undantas från beskattning. Det gäller

- flyttning till och från Sverige
- två hemresor per år för den anställda och dennes familj
- skolväxter för grund- och gymnasieskola eller liknande

Därtill undantas skattefri lön och ersättning även från underlag för sociala avgifter.²⁷

Beslut om expertskatt gäller under de tre första åren av vistelsen i Sverige. För att en sökande ska beviljas skattelättnader prövar Forskarskattenämnden om ett antal formella förutsättningar är uppfyllda. Följande formella villkor gäller för att skattelättnader ska beviljas:

- Arbetsgivaren är ett svenskt eller utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

²⁴ Forskarskattenämnden meddelade beslut om skattelättnad t.o.m. 2001 års taxering enligt lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige och fr.o.m. 2002 års taxering enligt lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

²⁵ Prop. 2000/01:12, bet. 2000/01:SkU6, rskr. 2000/01:70, SFS 2000:1161. Ärendet aviserades redan i 1999 års ekonomiska vårproposition (prop. 1998/99:100).

²⁶ Bilaga 1 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner enligt IL (1999:1229).

²⁷ 2 kap. 12 § 1 socialavgiftslagen (2000:980).

- Arbetstagaren är inte svensk medborgare.
- Arbetstagaren har inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas.
- Vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Regeringen argumenterade i förarbetena att det inte vore lämpligt att använda lönenivån som kriterium för tillämpningen av bestämmelserna om skattelättnad på grund av att tillämpningsområdet borde vara förhållandevis brett. Detta skulle innebära att skillnaderna i lön skulle variera kraftigt, vilket skulle kunna leda till att specialister inom vissa områden skulle utestängas från tillämpningen av bestämmelserna. Enligt propositionen ska en närmare prövning göras som i huvudsak grundas på de enskilda personernas kompetens. Om beslut om skattelättnader skulle baseras på lönenivån skulle det dessutom skapa en oönskad och kraftig tröskeffekt.

De personer som är avsedda att omfattas av systemet är personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, dvs. specialister och experter inom olika områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Det kan också gälla forskare som kan bidra till ett ökat kunskapsinflöde. Även personer i ledande ställning som t.ex. kan ha ett inflytande över var verksamheten ska förläggas vid nyetablering bör kunna komma i fråga.²⁸ Av 11 kap. 22 § första stycket IL framgår det att tre olika kategorier av personer kan beviljas skattelättnader, nämligen experter, forskare samt de som innehar företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

- Experter och specialister som är verksamma inom framför allt industrin och som arbetar med t.ex. avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi.
- Forskare inom såväl industri som forskningsinstitutioner med samma kompetensnivå som hos experter.
- Personer i företagsledande funktioner, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företags allmänna ledning och förvaltning, eller andra nyckelpositioner, t.ex. specialister inom olika områden av relevans för företagen såsom administration, logistik, marknadsföring, ekonomi och informations- och kommunikationsteknologi.

Regeringen menade att det inte var möjligt att göra en längre gående precisering av vilka personer som kan komma i fråga för skattelättnaderna. Angående forskarna menade man att det redan fanns en praxis utvecklad av Forskar-skattenämnden och nämnden ansågs kunna utveckla en praxis också när det gällde de övriga två kategorierna av personer.²⁹ I jämförelse med de gamla reglerna om skattelättnad som endast gällde för forskare innebar expertskattereglerna en väsentlig utvidgning.

²⁸ Prop. 2000/01:12.

²⁹ Ibid.

Av propositionstexten framgår det att flertalet experter sannolikt arbetar inom industrin samtidigt som det inte finns något krav på att en expert ska ha en formell utbildning för att beviljas skattelättnader. För experter och forskare gäller därtill att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet, dvs. samma krav som gällde för forskare före den 1 januari 2001. För personer i företagsledande ställning eller personer som innehar en nyckelposition i företaget finns inget motsvarande krav. Man kan således dra slutsatsen att de krav som ställs på personer som ska kvalificera sig för skattelättnader som experter eller forskare är relativt lika varandra.

2.2.1 Utvärdering av de gamla expertskattereglerna

Regeringen gav 2005 Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) i uppdrag att utvärdera expertskattens effekter. Syftet med utvärderingen var att klargöra om den svenska expertskatten hade bidragit till att utländska högkvalificerade arbetstagare sökt sig till Sverige. I utvärderingen belystes också andra institutionella och strukturella faktorer som kan sägas påverka Sveriges förmåga att attrahera internationell kompetens, samt expertskattens förenlighet med skatteteoretiska principer.³⁰

Forskarskattenämnden beslutar vilka personer som får expertskatt i form av en skattelindring. Det var av sekretesskäl inte möjligt för ITPS att ta del av nämndens underlag för de fattade besluten. Ett stort antal telefonintervjuer med personer som beviljades expertskatt under 2001–2004 genomfördes, samt med de företag som anställde personerna i fråga. Merparten av de företag som ingick i undersökningen var utlandsägda. Information om företag med expertskatt togs fram via företagens kontrolluppgifter till Skatteverket. Därutöver gjordes också intervjuer med personal vid Forskarskattenämnden och konsulter som anlätades för att hantera ansökan om skattelättnader.

ITPS slutsats var att införandet av expertskatten inte påverkade valet att flytta till Sverige.

Sveriges förmåga att attrahera utländska experter och andra nyckelpersoner kan endast i begränsad utsträckning sägas ha påverkats av skattenedsättningen. Utvärderingen visade att experterna lockades mer av möjligheten att ta sig upp i karriären och intressanta arbetsuppgifter än av skattelättnaden i sig. Det var vanligt förekommande att företagen hjälpte experterna i samband med ansökan om skattelättnader, vilket innebär att man därmed har kringgått ett antal byråkratiska hinder. Inte heller företagens rekrytering uppges ha påverkats av skattelättnaden i någon högre utsträckning. Många företag betonade att Sverige hade sämre möjligheter att rekrytera utländska experter jämfört med andra länder. Trots detta uppgav mer än 60 procent av företagen att expertskatten inte haft någon betydelse vid rekryteringar, medan 70 procent också sade att den inte haft någon betydelse vid nyetableringar eller omstruktureringar inom företaget. En anledning till detta resultat kan vara att de före-

³⁰ ITPS (2006).

tag som ingick i undersökningarna ännu inte vid studiens genomförande hade hunnit utvärdera sina egna erfarenheter av rekryteringarna. Många företag bedömde att behovet av att rekrytera utländska experter skulle komma att öka i framtiden. Företagen uppgav därför att expertskatten var viktig för framtida rekryteringar. Av ITPS analys framgick vidare följande:

Beroende på om det är företagsledare, experter, nyckelpersoner eller forskare får expertskatten olika effekt, dels för individen, dels för den organisation som anställer personen. För företagsledare och nyckelpersoner föregås anställningen vanligen av en diskussion om netto lön, i dessa fall resulterar ett beviljande av expertskatt enbart i reducerade kostnader för företagen och den anställde påverkas inte av beslutet. I enkätundersökningen uppgav två tredjedelar av de intervjuade att expertskatten gjorde en skillnad vad gäller nettolön. Vad gäller forskare så har dessa i ännu större utsträckning svarat att expertskatten gjorde skillnad när det gäller nettolönen [...] De forskare som anställs via universitet och högskolor har förmodligen redan förhandlat om en bruttolön och om de sedan beviljas expertskatt blir resultatet att nettolönen ökar och kostnaderna för organisationen minskar.³¹

I utvärderingen beskrivs ett antal andra länder som också tillämpar skattelättnader. Enligt jämförelsen var det danska expertskattesystemet mest likt det svenska systemet. Intervjupersoner i studien lyfte fram fördelar med det danska systemet, bl.a. att det utgick från ett lönegolv. Andra länder som tillämpar skattelättnader inkluderar t.ex. Finland, Kanada – Quebec, Frankrike och Norge. ITPS menade att jämförelsen visar på den konkurrens om högutbildad arbetskraft som finns mellan länder och att skattelättnadernas utformning varierar mellan de undersökta länderna.

2.3 De utvidgade expertskattereglerna – införande av ett objektivt rekvisit i form av ett lönebelopp

Kritik mot expertskattens utformning framfördes i olika sammanhang, bl.a. i fråga om brister i förutsebarhet när det gäller vad som krävs för att vissa arbetsuppgifter ska anses medföra att en person får en nyckelposition i företaget. Detta innebär, enligt kritikerna, att reglerna inte kan användas i rekryteringsprocessen. Ett annat problem med expertskatten var att beslut vanligtvis meddelades först efter det att anställningen hade påbörjats. Detta skapade administrativa problem för arbetsgivaren som var tvungen att begära tillbaka för mycket innehållen preliminär skatt och inbetalade arbetsgivaravgifter. Tillämpningsproblemen ansågs ha förtagit syftet med lagstiftningen.³²

Riksdagen beslutade 2011 om nya bestämmelser för att skapa ökad förutsebarhet för arbetsgivaren och arbetstagaren genom att införa ett tillägg till nuvarande regler som är baserat på ett mer objektivt rekvisit i form av ett

³¹ Ibid s. 35.

³² Se t.ex. Invest in Sweden Agency och Svenskt näringsliv (2007).

lönebelopp.³³ Liksom de tidigare reglerna innebär skattelättnaden att 25 procent av lönen undantas från beskattning och sociala avgifter. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2012. Mer specifikt innebär de ändrade reglerna att en arbetstagare vars totala månatliga ersättning överstiger två prisbasbelopp, dvs. 89 001 kronor 2013, beviljas en skattelättnad utan att Forskarskattenämnden gör någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer. Den totala månatliga ersättningen beräknas som samtliga avtalade kontanta ersättningar samt månatliga förmåner som utbetalas eller tillhandahålls av arbetsgivaren. Engångsersättningar inkluderas alltså inte i beräkningen av bruttolönen. Om ersättningen tillfälligt understiger lönenivån, på grund av t.ex. sjukdom, kan skattelättnaderna fortfarande tillämpas.

Skatteverket kan besluta om jämkning redan innan Forskarskattenämnden har fattat beslut om expertskatt enligt prisbasbeloppsregeln. Arbetsgivaren måste emellertid betala fulla arbetsgivaravgifter till dess att Forskarskattenämnden har beviljat en ansökan om skattelättnader enligt den utvidgade regeln. I övrigt ska samma formella krav som gällde för de gamla reglerna alltså vara uppfyllda.

Lönerekvisitet innebär också att andra yrkesgrupper kan beviljas en skattenedsättning, dvs. inte enbart experter, forskare och andra nyckelpersoner. De utvidgade reglerna omfattar samtliga arbetstagare oavsett kompetens eller vilken associationsform arbetsgivaren har. I propositionen skriver regeringen följande:

Det medför att såväl experter, forskare som andra nyckelpersoner kommer att omfattas av förslaget, men även att andra kategorier arbetstagare kan komma att uppfylla kraven och således erhålla föreslagen skattelättnad. Därmed införs ett objektiva rekvisit som är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal infordras. Rekvisitet är också lätt att tolka för den anställde och arbetsgivaren i samband med att villkoren förhandlas. Det blir således lättare att avgöra om skattelättnader kan erhållas. Avgränsningen av vem som ska anses uppfylla kompetenskraven blir tydligare och därmed mer förutsebar, vilket kommer att underlätta tillämpningen av reglerna.³⁴

I och med de förändrade reglerna gäller två parallella regelverk. För den som inte når upp till den aktuella lönenivån finns det alltså fortfarande möjlighet att kvalificera sig för expertskatt enligt de gamla reglerna. Regeringen betonade att det är angeläget att personer som inte når upp till den aktuella lönenivån fortfarande ska kunna kvalificera sig för expertskatt. Det skulle annars finnas risk för personer med sådan inriktning och kompetensnivå som borde omfattas av reglerna skulle falla utanför reglernas tillämpningsområde. Forskarskattenämnden gör då en bedömning om en arbetstagare kan beviljas skattelättnader i egenskap av någon av de tre personkategorierna som beskrevs ovan.

På grund av bristande data var det svårt uppskatta hur många personer som skulle omfattas av de utvidgade expertskattereglerna. I konsekvensanalysen

³³ Prop. 2011/12:1, yttr. 2011/12:SkU1y.

³⁴ Prop. 2011/12:1 s. 243–244.

förutsåg regeringen att antalet nyckelpersoner skulle öka med 2 250 personer i och med de utvidgade reglerna.

Regeringen beräknade att de utvidgade reglerna skulle ge en offentligfinansiell kostnad 2012 på ca 550 miljoner kronor, varav intäktsbortfallet från arbetsgivaravgifter skulle bli ca 195 miljoner kronor och från inkomstskatt ca 355 miljoner kronor. Detta kan jämföras med de ca 1 000 personer som enligt regeringens beräkning omfattades av expertskatten innan lönerekvisitet trädde i kraft. Den offentligfinansiella kostnaden för dessa personer beräknas uppgå till 210 miljoner kronor, varav bortfallet av arbetsgivaravgifter är ca 75 miljoner kronor och av inkomstskatt är ca 135 miljoner kronor.

2.3.1 Remissynpunkter

Flertalet av remissinstanserna som yttrade sig i frågan tillstyrkte eller hade inga synpunkter på förslaget att utvidga expertskattereglerna i form av införandet av ett lönerekvisit. Näringslivets Skattedelegation (NSD), Invest Sweden och Föreningen Svenskt Näringsliv tillstyrkte regeringens förslag att en arbetstagare ska anses uppfylla villkoren om en viss kompetens om dennes månatliga ersättning överstiger två gånger prisbasbeloppet.³⁵ NSD skriver att införandet av en inkomstgräns inte löser de underliggande problemen med expertskatten utan endast kan betraktas som en förbättring av reglerna i avvakten på en översyn av regelverket.³⁶ NSD menade att förslaget inte skulle förbättra läget för kategorin forskare och förordade att regeringen skulle tillsätta en utredning med uppgift att göra en ordentlig översyn av hela regelverket.

Arbetsgivarverket gjorde bedömningen att förslaget om en förenklad expertskatt skulle leda till en ökad förutsebarhet och därmed i förlängningen leda till att utländsk kompetent arbetskraft i större utsträckning kunde anställas i Sverige. Detta skulle inte minst gälla för personer inom universitets- och högskolevärlden som är verksamma på en global arbetsmarknad. Förslaget upplevdes emellertid som otydligt varför verket avstyrkte det. Verket menade att det inte gick att avgöra i vilken grad förslaget i praktiken skulle leda till ökad förutsebarhet. Därtill menade verket att lönebeloppsgränsen på två prisbasbelopp var alltför hög, vilket skulle få till följd att mycket få tjänster inom statsförvaltningen skulle komma i fråga för skattelättnader.

Även Sveriges universitets- och högskoleförbund och Lunds universitet betonade att två prisbasbelopp som inkomstgräns för förenklad prövning var alltför högt satt för att omfatta de arbetstagare som arbetar med forskning och utveckling vid landets universitet och högskolor. Lunds universitet hade vid tidpunkten för sitt remissvar nio personer som omfattades av skattereduktionen, dock hade ingen av dessa en månadslön som översteg två prisbasbelopp. Den föreslagna ändringen var, enligt universitetet, i huvudsak riktad mot

³⁵ Finansdepartementet (2011). Föreningen Svenskt Näringsliv återopade samma synpunkter som NSD framförde i sitt remissvar.

³⁶ Näringslivets Skattedelegation (2011).

näringslivet. Sveriges universitets- och högskoleförbund ansåg att schablonnivån borde sättas med hänsyn till löneläget inom universitets- och högskolesektorn. Lunds universitet menade att en förenklad prövning borde kunna tillämpas i de fall den sökande innehar en doktorsexamen och har en inkomst som överstiger ett prisbasbelopp per månad.

Skatteverket menade att regler som kräver individuell prövning helst bör undvikas. Verket avstyrkte därför förslaget som innebar att det infördes två parallella ansökningsvägar, dvs. en beloppsregel och en kompetensprövning. I syfte att så långt det är möjligt förenkla reglerna och öka förutsebarheten menade Skatteverket att bestämmelserna om individuell prövning skulle slopas och att endast den föreslagna lönenivån skulle ligga till grund för att avgöra om personer skulle vara berättigade till skattelättnad.

Forskarskattenämnden tillstyrkte förslaget, men hade ett antal synpunkter på dess utformning. Nämnden menade att det var önskvärt att förenkla förfarandet och öka förutsebarheten för att på ett bättre sätt tillgodose reglernas syfte att fungera som ett medel i rekryteringsprocessen av internationellt efterfrågade personer. Införandet av ett mer objektivet rekvisit i form av ett lönebelopp kunde enligt nämnden förväntas få sådana eftersträlvade effekter. Vid tidpunkten för remissvaret hade dittills under året 44 ansökningar bifallits, varav 28 avsåg arbetstagare där lönenivån på årsbasis översteg den föreslagna nivån. Forskarskattenämnden hade under samma period avslagit 19 ansökningar. Av dessa skulle 4 ha beviljats en skattereduktion enligt de nya bestämmelserna då den uppgivna lönenivån översteg den föreslagna nivån. Förutsebarheten skulle enligt nämnden öka men det skulle sannolikt inte leda till den stora ökning av antalet nyckelpersoner som regeringen förutsåg. I sitt remissvar menade Forskarskattenämnden vidare att

om någon mer uttalad förbättring ska kunna uppnås jämfört med nu i möjligheterna att rekrytera utländsk spetskompetens, (bör) övervägas att skapa förenklade system även för andra grupper, och då särskilt för kategorin forskare, som mer sällan uppnår den föreslagna lönenivån. Med en ny på vedertagna normer byggd definition av personer som kan anses tillhöra den gruppen skulle betydande förbättringar kunna uppnås i möjligheten till rekryteringen utomlands av den för svensk konkurrenskraft så viktiga forskarkompetensen.³⁷

En ytterligare förenkling av reglerna vore att låta Skatteverket besluta i samband med den årliga inkomsttaxeringen eftersom det då finns faktiska inkomstuppgifter att utgå från. Enligt Forskarskattenämnden har Skatteverket också bättre möjligheter att kontrollera att arbetstagaren inte har bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Därtill ifrågasatte Forskarskattenämnden om det ankom på nämnden att göra omräkningar av en nettolön till bruttolön samt egna beräkningar av om lön och andra förmåner kommer upp till den föreslagna lönenivån.

³⁷ Fi 2011/1936 s. 65.

I sitt remissvar skrev Saco att man instämmer i att en expertskatt minskar svårigheterna för svenska företag och universitet att rekrytera kvalificerade personer på den internationella arbetsmarknaden. Den förenklade expertskatten löser emellertid, enligt Saco, inte problemet med att svenskar flyttar utomlands eller väljer bort en akademisk utbildning.³⁸

2.4 Forskarskattenämnden

Beslut om skattelättnader för utländska experter fattas av Forskarskattenämnden, vilken är en myndighet under Finansdepartementet.³⁹ Organisatoriskt tillhör nämndens kansli Skatteverkets huvudkontor.⁴⁰

Forskarskattenämnden prövar ansökningar enligt 11 kap. 22 § första stycket 1–3 IL (1999:1229). Ansökningar om skattelättnad utreds och förbereds för beslut av det gemensamma kansliet för Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden. Nämnden, som utses av regeringen, består av sex ledamöter och fem personliga ersättare. Av ledamöterna ska ordföranden och vice ordföranden ha särskild insikt i beskattningsfrågor, medan övriga ska ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Vice ordförandens ersättare ska ha särskild insikt i beskattningsfrågor och övriga ersättare ska ha särskild insikt inom övriga områden.⁴¹ Eftersom Forskarskattenämnden hanterar ansökningar om skattelättnader för personer som är verkssamma inom olika branscher och med olika kompetens och specialiseringsgrad kan inte nämndens ledamöter ha djuplodande kompetens som omfattar alla ansökningar. Ledamöterna är snarare att betrakta som generalister med bred kompetens.⁴² Ansökningar om skattelättnad som grundas på ersättningsnivån, dvs. enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL, beslutas genom ett förenklat förfarande av nämndens ordförande eller vice ordförande som ensam beslutsfattare.

En ansökan till Forskarskattenämnden ska vara skriftlig och gälla en viss person. Vidare ska en ansökan innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att nämnden ska kunna pröva den. Ansökan om skattelättnad bör göras på någon av de två blanketter som finns, en för ansökan om skattelättnader grundad på ersättningsnivå och en för ansökan om skattelättnader på de andra grunderna.⁴³ Forskarskattenämndens webbplats exemplifierar vad som sö-

³⁸ Saco (2011).

³⁹ <http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/start sida.4.383cc9f31134f01c98a800013275.html>

⁴⁰ Se bilaga 2 för bestämmelser om ärendehantering som regleras i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden samt bilaga 3 Förordning (2007:786) med instruktion för Forskarskattenämnden.

⁴¹ Föreningen Svenskt Näringsliv ska ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare. Vetenskapsrådet ska ges möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare. Verket för innovationssystem ska ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare.

⁴² Forskarskattenämnden, intervju, 2013-11-04.

⁴³ Blanketterna FSN 1220 Ansökan om skattelättnad Utländska arbetstagare – grundad på kompetens eller arbetsuppgifter enligt 11 kap. 22 § första stycket 1–3 IL (1999:

kande ska tänka på för ansökningar som grundas på ersättningsnivån, t.ex. när det gäller månatliga ersättningar, framräkning av nettolön till bruttolön samt krav på att ersättningen ska grundas på avtal mellan arbetsgivaren och arbetstagaren.⁴⁴ Blanketterna ger vägledning för vilka uppgifter som behövs och vilka handlingar som ska bifogas ansökan. När det gäller ansökan om skattelättnader grundat på ersättningsnivå ska den sökande ha dokumentation i form av anställningsavtal eller liknande handling som visar att bruttolönen överstiger den fastställda beloppsgränsen.

Såväl arbetsgivaren som arbetstagaren får ansöka om skattelättnader. Ansökan ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.⁴⁵ En för sent inkommen ansökan avvisas. Arbetstagaren är den som tar emot ersättning och arbetsgivaren den som betalar ut ersättning.⁴⁶

Ambitionen är att en sökande om skattelättnader som grundas på ersättningsnivån ska få besked inom ett par veckor. Ansökningar enligt de ursprungliga bestämmelserna avgörs av nämnden i sin helhet. Forskarskattenämnden sammanträder normalt sett sju gånger per år. Målsättningen är att fullständiga ansökningar ska prövas vid det sammanträde som står närmast på tur. Det innebär i praktiken att en ansökan behandlas inom en till två månader.

Arbetstagaren, arbetsgivaren samt Skatteverket kan överklaga Forskarskattenämndens beslut till allmän förvaltningsdomstol. Det krävs prövningstillstånd vid överklagande till KR. De ärenden som handläggs av Forskarskattenämnden är sekretessbelagda. Om nämndens beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol gäller andra bestämmelser om sekretess för uppgifter som finns vid domstolen, s.k. rakt skaderekvisit. Vidare är en dom som gäller expertskatt offentlig.

2.4.1 Antalet inlämnade ansökningar och bifall om skattelättnad

Regeringen förutsåg en relativt kraftig ökning av antalet beviljade ansökningar om skattelättnader i och med de utvidgade reglerna. Tabell 2 visar antalet inkomna ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden under 2001–2013.⁴⁷ Antalet ansökningar ökade också relativt kraftigt i och med de nya bestämmelserna om expertskatt som trädde i kraft fr.o.m. den 1 januari 2012, drygt 25 procent mellan 2011 och 2012. Knappt 60 procent av ansökningarna som kom in under 2012 avsåg skattelättnader grundade på ersättningsnivå. Denna siffra ökade ytterligare till 67 procent under 2013. Trots att

1229) och FSN 1226 Ansökan om skattelättnad Utländska arbetstagare – grundad på ersättningsnivå enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL (1999:1229).

⁴⁴ <http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/attansokaomskattelattnad.4.383cc9f31134f01c98a800013339.html>

⁴⁵ 6 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

⁴⁶ 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

⁴⁷ Det stora antalet ansökningar som inkom 2001 berodde på de övergångsregler som innebar att det var möjligt att ansöka för personer som redan arbetade här när skattelättnaden började gälla, men som ännu inte vistats tre år i Sverige.

antalet ansökningar ökade kan konstateras att regeringens uppskattning att antalet nyckpersoner skulle öka med 2 250 personer inte nåddes. Enligt det gamla regelverket uppskattas ca 800 personer vara omfattade av skattelättnaden varje år om alla de personer som ansökt om skattelättnad de facto stannar i Sverige och arbetar under hela treårsperioden.⁴⁸

Tabell 2 Antal inkomna ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden

År	Antal
2013	833 (557)*
2012	834 (494)*
2011	663
2010	412
2009	436
2008	521
2007	488
2006	417
2005	451
2004	405
2003	418
2002	479
2001	1391

* Siffrorna inom parentes avser ansökningar om skattelättnader grundade på ersättningsnivå. Källa:

<http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamndenochkansliet/statistik/4.383cc9f31134f01c98a800013389.html> samt uppgifter från Forskarskattenämnden 2013-05-17.

Som framgår av tabell 3 har antalet avgjorda ärenden efter prövning i Forskarskattenämnden liksom antalet bifall och avslag legat relativt stabilt under åren 2001–2012. Ansökningar kan avslås av flera orsaker, bl.a. beroende på att kriterierna för att få skattelättnad inte är uppfyllda eller på formella grunder. Bland avslagen finns även de ansökningar som avvisats redovisade. En ansökan avvisas om ansökan kommit in för sent. Enligt Forskarskattenämnden beviljas skattelättnad i ca 65 procent av ärendena när man räknar bort de ansökningar som inte kan hanteras på formella grunder. Av statistiken framgår att antalet ansökningar skiljer sig från antalet avgjorda ärenden efter prövning i Forskarskattenämnden. Detta beror på att Forskarskattenämnden inte alltid hinner pröva ett ärende det år som ansökan registreras. Över 400 av ärendena bifölls 2012 i enlighet med de förenklade regler som då hade trätt i kraft.

Under 2013 inkom 833 ansökningar om skattelättnader till nämnden, vilket ska jämföras med 834 ansökningar året innan. Ansökningar om skattelättnader baserade på ersättningsnivå dominerade och beslutades genom ett s.k. förenklat förfarande. Övriga ärenden beslutades i nämnden. Av dessa rörde

⁴⁸ Prop. 2011/12:1.

flertalet ansökningar om skattelättnader enligt de gamla reglerna, men även ett antal ansökningar där det råder oklarhet hur de nya reglerna ska tolkas.⁴⁹

Tabell 3 Antal avgjorda ärenden efter prövning i Forskarskattenämnden

År	Antal	Bifall	Avslag	Avslag (%)
2013	370*	250	120	32
2012	448*	241	207	46
2011	639	398	241	38
2010	351	218	133	38
2009	564	315	249	44
2008	466	270	196	42
2007	423	247	175	41
2006	436	254	182	42
2005	432	238	193	45
2004	414	240	174	42
2003	461	214	247	54
2002	1 063	534	529	50
2001	505	349	156	31

* I siffrorna för 2012 och 2013 ingår också de ansökningar om skattelättnader grundade på ersättningsnivå som hanteras av nämnden i sin helhet.

Källa:

<http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamndenochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html>.

Andelen avslag efter prövning i nämnden varierar något över åren. Initialt när reglerna hade trätt i kraft var andelen avslag högre, vilket sannolikt berodde på en osäkerhet om hur reglerna skulle tolkas och innan praxis hade etablerats, medan andelen avslag låg kring 40 procent åren därefter. Det faktum att alla avslag (oavsett äldre bestämmelser eller ersättningsnivå) hanteras i nämnden indikerar att en i praxis förefaller ha etablerats där andelen avslag inte varierar över tiden. Byte av ledamöter i nämnden har inte påverkat prövningen av en ansökan om skattelättnad i endera riktningen, dvs. nämnden har inte blivit mer eller mindre restriktiv i sin bedömning över tiden.

Andelen avslag minskade relativt kraftigt under 2012, vilket kan antas bero på ersättningsregelns tillkomst och att huvuddelen av dessa ansökningar bifalls. Forskarskattenämnden biföll 438 ansökningar om skattelättnad enligt lönegrund under 2012, medan motsvarande siffra för 2013 var 408 bifall. Enligt Forskarskattenämnden avslås relativt få ansökningar om skattelättnad enligt lönegrund.⁵⁰

Forskarskattenämnden uppskattar att ca 20–25 procent av de ansökningar som inte bifalls varje år avslås på formell grund eller avvisas. Under 2013 avvisades eller avslogs 29 av 120 ansökningar på formell grund, dvs. motsva-

⁴⁹ Frågan huruvida den framräknade bruttoersättningen per månad ska beräknas med eller utan beaktande av skattelättnader redogörs för senare i utvärderingen.

⁵⁰ Forskarskattenämndens kansli, telefonintervju, 2014-02-12.

rande 24 procent.⁵¹ Avslag på formell grund kan t.ex. vara att den sökande tidigare har varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått den anställning som ansökan avser eller ofullständiga ansökningar där den sökande inte har kompletterat ansökan trots uppmaning från nämnden.

2.5 Betänkanden och yttranden om skattelättnader för utländska nyckelpersoner

Nedan redogörs kortfattat för de betänkanden och yttranden där frågan om en skattereduktion för utländska experter omnämns efter det att expertskattereglerna infördes 2001.

Vänsterpartiet begärde under 2002–2004 i kommittémotioner att ett tillkännagivande om att en utvärdering av skattelättnaden för utländska nyckelpersoner skulle genomföras. En utvärdering ansågs nödvändig eftersom skattelättnaden för utländska nyckelpersoner innebar ett avsteg från likformigheten i inkomstbeskattningen, att gränsdragningen kring skattelättnaden kunde vara svår att göra samt att Forskarskattenämnden hade fått många fler ansökningar än man hade förutsett när reglerna antogs. Skatteutskottet avstyrkte motionsyrkandena med motiveringen att våra grannländer hade infört liknande lagstiftning och att skattelättnaden syftade till att eliminera risken att Sverige skulle framstå som mindre konkurrenskraftigt när internationella företag väljer land för en ny etablering. Utskottet ansåg inte att det förelåg något behov av att få till stånd en översyn av reglerna då man utgick från att regeringen skulle behandla bl.a. frågor om expertskattens utformning i samband med behandlingen av Skattebasutredningens förslag⁵² samt att man skulle följa tillämpningen och den praxis som utvecklades hos Forskarskattenämnden.⁵³

Moderaterna förslog återkommande i kommittémotioner att skattereduktionen för utländska experter skulle slopas vid behandlingen av budgetpropositionerna 2003–2006. Finansutskottet delade skatteutskottets bedömning och avstyrkte genomgående förslaget.⁵⁴ Inför budgeten för 2007 föreslog Vänsterpartiet i en kommittémotion att de särskilda skattereglerna för utländska nyckelpersoner skulle avskaffas. Partiet argumenterade att det kunde vara svårt att avgöra vilka som tillhör den personkrets som förmånen avser, vilket kan skapa gränsdragningsproblem. I motionsyrkandet refererade Vänsterpartiet till ITPS utvärdering där det konstaterades att expertskatten hade haft en försumbar betydelse vid rekrytering av kvalificerade personer. Därtill menade Vänsterpartiet att bestämmelserna utgjorde ett rejält avsteg från principen om en likformig beskattning. I sitt ställningstagande betonade skatteutskottet att

⁵¹ Ibid.

⁵² Bet. 2002/03:SkU7.

⁵³ Bet. 2003/04:SkU20 och bet. 2004/05:SkU19.

⁵⁴ Bet. 2002/03:FiU1, yttr. 2002/03:SkU1y, bet. 2003/04:FiU1, yttr. 2003/04:SkU1y, bet. 2004/05:FiU1, yttr. 2004/05:SkU1y och bet. 2005/06:FiU1.

skattelättnader för utländska experter, forskare, företagsledare eller andra högt kvalificerade utländska nyckelpersoner som arbetar tillfälligt i Sverige hade tillkommit efter det att andra länder hade infört liknande lagstiftning. Reglerna hade sålunda införts i syfte att eliminera risken för att Sverige skulle framstå som mindre konkurrenskraftigt när internationella företag väljer land för ny etablering. Skatteutskottet avstyrkte motionsyrkandet med motiveringen att även om Sverige internationellt verkar för en avveckling av sådana riktade skattelättnader ”finns det ett behov av de särskilda reglerna för utländska nyckelpersoner så länge Sverige är utsatt för denna typ av skattekonkurrens”.⁵⁵ Finansutskottet avstyrkte i likhet med skatteutskottet de aktuella motionsyrkandena.⁵⁶

Vänsterpartiet återkom med förslaget om att avskaffa skattelättnaderna för utländska nyckelpersoner i kommitté- och partimotioner under 2007–2009. Motionsförslagen avstyrktes av såväl finans- som skatteutskottet. Reglerna ansågs vara nödvändiga så länge Sveriges grannländer hade motsvarande regelverk.⁵⁷

I budgetpropositionen för 2011 skrev regeringen att om ytterligare ekonomiskt utrymme uppstår är det motiverat att genomföra ytterligare lättnader i bl.a. expertskatten i syfte att stärka tillväxten.⁵⁸ Regeringen föreslog i budgetpropositionen för 2012 en schablonregel för reglerna om expertskatt, vilken innebar att en arbetstagare alltid ska anses uppfylla villkoren för skattelättnad när lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två prisbasbelopp.⁵⁹ Tillägget genomfördes i syfte att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av reglerna för den anställde och arbetsgivaren så att Sverige ska ”kunna konkurrera om unika och nödvändiga kompetenser inom en global rekryteringsbas”.⁶⁰ I en partimotion avvisade Vänsterpartiet regeringens förslag om att sänka expertskatten och föreslog att expertskatten skulle avskaffas. Socialdemokraterna föreslog i en partimotion att regeringens förslag till utökad behörighet för Forskarskattenämndens ordförande och vice ordförande skulle avslås. Skatteutskottet avstyrkte motionsyrkandena om avslag på propositionen i dessa delar. I fråga om ordförandens och vice ordförandens rätt att ensam fatta beslut vid ansökningar enligt schablonregeln

⁵⁵ Yttr. 2006/07:SkU1y s. 52.

⁵⁶ Bet. 2006/07:FiU1.

⁵⁷ Bet. 2007/08:FiU1, yttr. 2007/08:SkU1y, bet. 2007/08:SkU18, bet. 2008/09:FiU1, yttr. 2008/09:SkU1y, bet. 2009/10:FiU1 och yttr. 2009/10:SkU1y.

⁵⁸ Bet. 2010/11:FiU1.

⁵⁹ Regelutvidgningen redovisas i avsnitt 2.2.

⁶⁰ Yttr. 2011/12:SkU1y s. 341.

menade utskottet att det var nödvändigt att förenkla förfarandet inom Forskar-
skattenämnden och minska handläggningstiderna då ansökningarna om ex-
perts katt förväntades öka i och med utvidgningen av expertskattereglerna.⁶¹

⁶¹ Ibid.

3 Expertskatt i andra länder

3.1 Exempel från andra OECD-länder

OECD har analyserat förekomsten av riktade skattesystem i olika länder i syfte att attrahera högkvalificerade utländska personer.⁶² Skattelättnaderna har, enligt OECD, införts i högskatteländer och i länder där det har förekommit diskussioner om huruvida gällande skatteregler verkar avskräckande när det gäller högkvalificerade arbetstagares beslut att flytta till ett land. Andra skäl för att införa skattelättnader har varit att aktivt attrahera eller bibehålla högkvalificerade personer på grund av förväntningar om positiva effekter när det gäller överföringen av humankapital, skattemässiga vinster eller oro för kompetensbrist.

Som framgår av tabellen nedan hade 2010 någon form av skattelättnader för högutbildad arbetskraft införts i 16 OECD-länder.⁶³ Ett flertal av EU:s medlemsstater har infört en skattelättnad i form av en expertskatt eller andra skattesubventioner i syfte att stimulera näringslivets anskaffning av kompetens från utlandet. Exempel på länder som har infört någon form av expertskatt är t.ex. Danmark, Finland, Belgien, Nederländerna, Italien och Österrike. Därutöver har ett antal länder vissa generella skattelättnader för utländska arbetare, t.ex. Spanien, Frankrike och Polen.

Tabell 4 Skattelättnader för högutbildad arbetskraft i OECD-länder 2010

	Typ av skattelättnad	Tidsbe- gränsning för berättigande till skatte- lättnad	Typ av arbetskraft	Kvalifikations- krav
Österrike	Dispens från inkomstskatt på inkomst från annat land	fyra år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning	–
Belgien (1)	75 % lättnad på lön med avdrag för skatt	–	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning	Endast forskare

⁶² OECD (2011).

⁶³ Förändringar i respektive lands expertskatteregler kan ha trätt i kraft under 2011–2013. Utvidgade svenska regler trädde t.ex. i kraft den 1 januari 2012.

	Typ av skattelättnad	Tidsbe- gränsning för berättigande till skatte- lättnad	Typ av arbetskraft	Kvalifikations- krav
Belgien (2)	Inkomstskattelättnad på ersättningar till personer som bor utomlands eller kostnadsersättningar	–	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning	Måste vara verksamma inom område som kräver specialkunskap eller särskilt ansvar
Danmark	Minskad skattesats på arbetsinkomst (25 % i tre år eller 33 % i fem år enligt arbetstagarens önskemål)	tre eller fem år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning (Stannar de längre än 3–5 år kan de bli skyldiga att betala tillbaka en del av skattelättnaden)	Utländska vetenskapsmän och nyckelpersoner med månadsinkomst över 63 800 danska kronor
Finland	35 % på lön med avdrag för skatt, i stället för statlig och kommunal skatt	fyra år	Utländska arbetstagare som inte varit bosatta i Finland under de senaste fem åren	Anställda med specialistkunskaper med månadsinkomst över 5 800 euro
Frankrike	Partiell dispens från inkomstskatt för betalning av installationskostnader	Engångsföreteelse	Utländska arbetstagare stationerade i Frankrike av utländskt företag	–
Irland	Lättnad på personlig inkomstskatt på inkomst av tjänst	–	Utländska arbetstagare stationerad på Irland av utländskt företag	–
Italien (1)	90 % lättnad på personlig inkomstskatt på inkomst av tjänst; denna inkomst ingår inte heller i IRAP skatteunderlaget	tre år	Utländska arbetstagare eller italienska medborgare som återvänt till Italien	Forskare som bedrivit dokumenterad forskningsverksamhet i minst 2 år

	Typ av skattelättnad	Tidsbe- gränsning för berättigande till skatte- lättnad	Typ av arbetskraft	Kvalifikations- krav
Italien (2)	80 % (kvinnor) och 70 % (män) lättnad på personlig inkomstskatt på inkomst av tjänst	tre år	EU-medborgare eller italienska medborgare som återvänder för att arbeta i Italien efter minst två år utomlands, och som tidigare bott i Italien i minst två år	Personer med högre utbildning, anställda eller egenföretagare i minst två år eller som studerat utomlands i minst två år
Korea	50 % lättnad på inkomst av tjänst	två år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning	Högkvalificerade som arbetar för utländskt investeringsbolag inom ett högteknologiskt område
Nederländerna (1)	Skattefri ersättning som motsvarar 30 % på inkomst av tjänst	tio år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning	Experter
Nederländerna (2)	Skattefri ersättning för skolvigter för barn i internationella skolor	tio år	Utländska arbetstagare med tillfällig eller tillsvidareanställning	–
Nya Zeeland	Lättnad på inkomstskatt på inkomst från annat land	fyra år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning eller medborgare i Nya Zeeland som återvänt efter mer än tio år	För alla utländska arbetstagare eller återvändande (men endast en gång)
Polen (1)	Avdrag med 50 % på inkomst från konstnärlig, vetenskaplig, idrottslig eller expertverksamhet	–	–	Konstnärlig, vetenskaplig, idrotts- eller expertverksamhet

	Typ av skattelättnad	Tidsbegränsning för berättigande till skattelättnad	Typ av arbetskraft	Kvalifikationskrav
Polen (2)	Avdrag med 20 % på arbete som innebär överlåtelse av upphovsrätt	–	–	Arbete som innebär överlåtelse av upphovsrätt
Portugal	20 % enhetstaxa på inkomst av tjänst	tio år	Utländska arbetstagare, inklusive portugisiska medborgare, som inte varit bosatta i Portugal de senaste fem åren	Inkomst från vetenskaplig, konstnärlig och teknisk verksamhet som tillför högt värde enligt departementsföreskrift
Spanien	Beskattning enligt regler för ickebofasta (lägre skattesatser på personlig inkomst och realisationsvinst)	sex år	Ikke bofasta utländska arbetstagare som inte varit bosatta i Spanien de senaste tio åren.	–
Sverige	25 % lättnad på inkomstskatt och arbetsgivaravgifter	tre år	Utländska arbetstagare med tillfällig anställning (max 5 år i landet)	Experter/specialister, forskare, chefer och andra nyckelpersoner, svårigheter med att rekrytera sådan expertis i Sverige
Schweiz		fem år		Chefer eller specialister
Storbritannien	Remitteringsbaserad beskattning på inkomst från annat land	–	Ikke bofasta skatteinvånare	–

Källa: OECD (2011), s. 138.

Tabellen belyser fyra viktiga aspekter: vilket slags skattelättnad som förekommer och om den har en tidsbegränsning, vilken typ av arbetstagare som stödet riktas till samt vilken slags kompetens som krävs. Stora skillnader kan observeras vad gäller utformningen av skattelättnaderna mellan länderna. Enligt OECD beror det på skillnader i de bakomliggande motiven för att införa skattelättnaderna samt de praktiska avgränsningar som man av olika skäl har varit tvungna att göra för att på bästa sätt uppnå olika mål. Två olika tillvägagångssätt kan identifieras: länder tenderar att ha infört antingen en specifik skattelättnad med bred inriktning eller en generisk skattelättnad med smal inriktning, dvs. riktad mot en smal målgrupp. De svenska expertskatte-reglerna kan framför allt sägas vara baserade på det senare tillvägagångssättet då målet har varit att bibehålla eller förbättra konkurrenskraften genom att

reducera skatten på arbete för högkvalificerad arbetskraft i förhållande till andra länder. I och med de utvidgade expertskatteregler som trädde i kraft den 1 januari 2012 kan man säga att de svenska reglerna till en mindre del bygger på en kombination av bägge tillvägagångssätten. Lönerekvisitregeln riktar ju inte enbart mot de tre olika kategorierna av personer som kan beviljas skattelättnader enligt de gamla reglerna, nämligen experter, forskare samt personer med företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag, utan mot en bredare målgrupp.

Utnyttjandet av riktade skattelättnader för högkvalificerade arbetstagare beror i hög utsträckning på deras inriktning. Ju smalare inriktning, desto mindre andel av arbetskraften kan förväntas komma att beviljas skattelättnader. Statistik från OECD bekräftar också denna tes. Cirka 0,015 procent av arbetskraften beviljas varje år expertskattelättnader i Sverige. Motsvarande siffra är 0,013 procent i Finland respektive 0,075 procent i Danmark, dvs. fem gånger fler personer beviljas expertskattelättnader i Danmark än i Sverige. I Nya Zeeland kan alla immigranter och inte bara högkvalificerad arbetskraft beviljas skattelättnader, dvs. skattelättnaden är riktad mot en bred målgrupp. Detta har fått till följd att ungefär 1 procent av arbetstagarna har beviljats den tillfälliga skattebefrielsen.⁶⁴

Stora skillnader mellan länderna förekommer när det gäller huruvida det förekommer någon tidsbegränsning för skattelättnaden och i så fall hur länge den gäller. Sverige tillhör den grupp länder som är mer restriktiva när det gäller längden på skattelättnaden. I flera länder, t.ex. Belgien och Polen, förekommer ingen begränsning över huvud taget och i länder som Nederländerna och Portugal kan personer beviljas skattelättnader i tio år. Vad gäller vilka personer som stödet riktar till förekommer också stora skillnader mellan länderna i tabellen. I flera länder beviljas skattelättnader för individer som flyttar tillbaka till sitt hemland. Detta gäller t.ex. i Italien, Portugal och Nya Zeeland. Slutligen framkommer stora skillnader mellan länderna avseende vilket slags kompetens som krävs för att personen i fråga ska kunna beviljas skattelättnader. I ett flertal länder, t.ex. Irland, Frankrike, Spanien och Österrike, förekommer inga krav över huvud taget medan det i andra länder, t.ex. Belgien, Danmark, Italien och Sverige, ställs krav på att personen i fråga ska tillhöra någon specifik yrkeskategori, vanligtvis nyckelpersoner, experter och inte minst forskare.

Effekterna av införandet av expertskatt har 2001 diskuterats av Europeiska kommissionen.⁶⁵ Kommissionen lyfter fram det faktum att flera medlemsstater med relativt höga inkomstskatter har infört en reducerad beskattning för att attrahera välkvalificerade personer. Trots att kommissionen inte anser att expertskatten är att betrakta som otillåtet statsstöd ifrågasätter man effekterna av sådana skattelättnader. Kommissionen menar att sådana regler inte bara aktualiserar frågan om rättviseaspekten – att skattesatsen varierar beroende på medborgarskap – utan också risken för en s.k. skattedriven brain-drain från

⁶⁴ OECD (2011).

⁶⁵ European Commission (2001).

andra medlemsländer. Dessa länder kommer i sin tur att pressas att införa liknande skattelättnader för att undkomma risken för negativa effekter för företag som är verksamma inom landet. Kommissionen menar att sådana skattelättnader aktualiserar problem, t.ex. risk för skadlig skattekonkurrens mellan medlemsländerna, som diskuteras i EU:s uppförandekod rörande företagsbeskattning. Kommissionen menar att expertskattelättnader i enskilda medlemsländer kan påverka hela gemenskapen negativt. Därutöver står sådana skattereduktioner i motsättning till den allmänt accepterade policyrekommendationen att sänka beskattningen av lågutbildad arbetskraft.

3.2 Expertskatteregler i Danmark

I denna utvärdering har ingått att beskriva bl.a. de danska expertskattereglerna, eftersom dessa delvis utgjorde utgångspunkten för motsvarande svenska regler. Båda länderna har en jämförelsevis hög marginalsatt jämfört med flertalet andra länder. Det är därför motiverat att närmare analysera hur det danska expertskattesystemet är konstruerat för att därigenom kunna identifiera vilka skillnader och likheter som föreligger jämfört med det svenska systemet.⁶⁶

3.2.1 Reglernas utformning

De danska reglerna som rör beskattning av utländska experter eller andra nyckelpersoner infördes 1992, med retroaktiv verkan från 1991. Syftet med expertskatten var att ”styrke Danmarks internationale konkurrenceevne ved at fremme forskning og produktudvikling af internationalt tilsnit i danske virksomheder og forskningsinstitutioner. Dette sker ved at nedsætte omkostningerne for en dansk arbejdsgiver”.⁶⁷ Det bedömdes att skatten skulle komma att omfatta ett begränsat antal individer, men att den trots det skulle kunna vara av avgörande ekonomisk betydelse för den enskilda individen när det gällde beslutet att flytta till Danmark.

Liksom Sverige har Danmark relativt nyligen ändrat skattereglerna för utländska experter. Det nuvarande systemet gäller fr.o.m. inkomståret 2011. För anställningar som påbörjas efter den 31 december 2010 gäller att en person som är berättigad till expertskatt beskattas med en fast skattesats på 26 procent under som längst fem år efter avdrag för ”arbajdsmarkedsbidrag” på åtta procent, bidrag till särskild pensionsplan och obligatoriska utländska socialavgifter.⁶⁸ Den totala effektiva skattesatsen uppgår därmed till 31,92 procent.

⁶⁶ Uppgifterna om det danska systemet bygger i huvudsak på prop. 2011/12:1, på Johanneson Smedegaard N. och på Jensen S. (2012). Forskerbeskatning – Kildeskatte-lovens §§ 48 E–F och

<http://www.skm.dk/skatteomraadet/talogstatistik/menu/671.html>.

⁶⁷ Lov nr. 489 af 24/6 1992/L 158 (1991/1992) ud fra beslutningsforslag B35 af 30/05/1991 udmontet i lov nr. 489 af 24/06/1992.

⁶⁸ Skatten i Danmark är precis som i Sverige uppdelad i en kommunal inkomstkatt och en statlig inkomstkatt. Därutöver betalas ett arbajdsmarkedsbidrag på 8 procent,

Före 2011 löpte två parallella skattealternativ för utländska experter eller andra nyckelpersoner. De kunde antingen välja att bli beskattade med en schablonmässig skattesats på 25 procent i tre år eller med en skattesats på 33 procent under fem år. Övergångsbestämmelser infördes för de personer som kvalificerade sig för expertskatt enligt de gamla bestämmelserna. Därutöver var de skyldiga att betala socialavgifter på 8 procent.

Expertskatten beräknas som en bruttoskatt på lönen i stället för den vanliga inkomstskatten. I gengäld har personen i fråga inte rätt att göra några andra avdrag. Som inkomst (A-inkomst) räknas lön, semesterersättning, bonus, värde av tjänstebil och annan kompensation. Därutöver räknas som inkomst de kostnader som arbetsgivaren har för arbetstagarens privata kostnader, t.ex. bostadskostnad och skolvavgifter. Enligt de danska skattereglerna medges således inte avdrag för olika utgifter såsom t.ex. flyttkostnader och utgifter för dubbel bosättning. Förmåner beskattas följaktligen enligt normal skattesats.

För att en person ska kvalificera sig för expertskatt måste ett antal villkor vara uppfyllda.⁶⁹ De viktigaste reglerna presenteras nedan. För det första gäller endast reglerna för personer som blir obegränsat skattskyldiga i Danmark i samband med att anställningen startar. Detta innebär bosättning eller vistelse i minst sex sammanhängande månader i Danmark. För det andra måste personen i fråga vara anställd av en dansk arbetsgivare alternativt vara en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Danmark. Reglerna är dessutom tillämpliga för utländska anställda som deltar i ett godkänt forskningsprojekt. Därutöver gäller att bruttolönen måste överstiga 69 300 danska kronor (2010 års nivå, vilken kommer att vara oförändrad t.o.m. 2013) per månad före avdrag för socialavgifter och ATP-bidrag.⁷⁰ Detta motsvarar ca 84 000 svenska kronor.

Ett annat villkor är att anställningen måste vara tidsbegränsad och bestå i minst 6 och som längst 36 månader. Reglerna medger för forskaren att byta anställning under denna tid under förutsättning att villkoren i övrigt för expertskatt är uppfyllda. Vidare får den anställda inte ha varit skattskyldig i Danmark under en period av 10 år som föregått det år då arbetet påbörjas. Det finns inga begränsningar när det gäller vilka personer som kan ansöka om skattelättnader, dvs. reglerna omfattar alla branscher samt både danska och utländska medborgare.

Danskere, som er udrejst fra Danmark, kan derfor også benytte ordningen, da hovedformålet er at tiltrække forskere og specialister, der ellers ikke vil vælge at arbejde i Danmark. Dette er dog blevet innskænket væsentligt efter, det er blevet et krav, at personer for at blive godkendt på ordningen ikke må have været begrænset eller fuld skattepligtig til Danmark de sidste 10 år. Formålet med bestemmelserne kan sammenfattes til, at de skal gøre det lettere at kunne tiltrække udsøgte kompetencer til Danmark, men samtidig indeholder reglerne værn mod

vilket är Danmarks motsvarighet till de sociala avgifterna. Därtill görs också avdrag för bidrag till en särskild pensionsplan.

⁶⁹ Se bilaga 4 för den aktuella lagtexten KSL, kildeskattelovens, §§ 48 E–F., samt <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1977257&chk=206519>.

⁷⁰ ATP-bidrag är en form av pensionsbidrag.

– efter objektive kriterier – at personer, der alligevel ville vaere kommet till Danmark, kan bruge reglerne.⁷¹

Den anställda får heller inte ha haft något bestämmande inflytande, t.ex. varit delägare eller på annat sätt deltagit direkt eller indirekt i kontrollen av arbetsgivaren, någon gång under de fem kalenderår som föregått anställningens påbörjande. Systemet har nyligen justerats. Lagen har förenklats då man har tagit bort en begränsning när det gäller användningen av skattenedsättningen i de fall när en person efter en utlandsvistelse vill återgå till det danska företaget där han eller hon tidigare var anställd.⁷²

3.2.2 Särskilda regler för forskare

Det föreligger inget krav på en minimilön för att forskare ska beviljas expertskatt. Givet att ett antal andra kvalificeringsgrunder är uppfyllda kan ”forskarskatteordningen” alltså användas av godkända forskare oavsett deras lönenivå.⁷³ Speciella kvalificeringsgrunder gäller för huruvida forskare ska kunna komma i fråga för skattereglerna för utländska experter. Universitet, statliga forskningsinstitutioner samt Forskningsrådet har befogenhet att godkänna forskningsmeriter. När en person anställs av en arbetsgivare som omfattas av lagen om universitet m.fl. samt lagen om forskningsinstitut ska ansökan behandlas av institutionen. De danska reglerna ”tillaeffer universiteterne og sektorforskningsinstitutterne rettil selvstaendigt at traeffe beslutning om godkendelse af skattepligtiges kvalifikationer som forsker i forbindelse med ansaettelse”.⁷⁴ Speciella regler gäller för privatanställda forskare. Enligt reglerna ska ”private virksomheder, og de vidergående uddannelser, der ikke er universiteter eller sektorforskningsinstitutioner, ska ansøge Forskningsrådet om at få den enkelte persons kvalifikationer godkendt samt at få personens arbejdsopgaver godkendt som overvejende forskning”.⁷⁵ I de fall när en person anställs av en arbetsgivare som inte omfattas av ovanstående lagar eller när arbetsgivaren är ett privat företag ska ansökan prövas av forskningsrådet.⁷⁶ Ingen skillnad görs vad gäller villkoren för skattebefrielsen om forskningen bedrivs vid offentliga forskningsinstitutioner eller vid privata företag.

Kvalificeringsgrunderna för att betraktas som en forskare innebär att arbetstagaren måste ha dokumenterad kompetens, antingen en doktorsexamen, vilket innebär motsvarande kompetens som en biträdande professor eller högre, eller som forskare vid institutioner som omfattas av ovan omnämnda lagstiftning. Vid bedömningen av om en forskare uppfyller bestämmelserna i

⁷¹ Johanneson Smedegaard N. och Jensen S. (2012), s. 18–19.

⁷² L 218 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven, lov om afgift af lønsum m.v., kulbrinteskatteloven og forskellige andre love.

⁷³ <http://www.ft.dk/samling/20121/lovforslag/L218/index.htm>.

⁷⁴ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1977905&chk=206519>.

⁷⁵ Johanneson Smedegaard N. och Jensen S. (2012), s. 63.

⁷⁶ Ibid., s. 64.

⁷⁶ Reglerna för att godkänna en arbetstagares kompetens som forskare har fastställts av ministern för vetenskap, innovation och högre utbildning, se beslut nr 568 av 22/06/2000, se KSL § 48 E, punkt. 7.

”kildeskatteloven”⁷⁷ utgår man från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning. Personer som arbetar med utvecklingsarbete har därmed alltså inte rätt att få en nedsatt skatt enligt expertskattereglerna. Ansökan som ska behandlas av forskningsrådet måste innehålla en fullgod beskrivning av arbetsuppgifterna så att det klart och tydligt framgår att det rör sig om en s.k. forskaranställning. Forskningsarbetet hos en privat arbetsgivare ska således i princip ha samma innehåll som en forskartjänst vid ett universitet eller någon annan forskningsinstitution. Under vissa förutsättningar kan en utländsk forskare som har bedrivit sina forskarstudier i Danmark medges skattelättnader efter sin doktorsexamen:

Som led i ph.d.-studiet genomföres ofte en del af studiet ved et udenlandsk universitet. En sådan udenlandsk ph.d.-studerende, der under opholdet ved et universitet i Danmark er lønnet af sit udenlandske universitet, kan anses for at være gaesteforsker ved universitetet i Danmark og kan derfor anvende forskerskatteordningen efter endt ph.d.-studium, såfremt personen max. har været fuld skattepligtig i 12 måneder inden for de seneste 10 år for ansættelsen og fuldt ud har været finansieret af midler fra udlandet.⁷⁸

3.2.3 Systemet i praktiken

Tabellen nedan visar en branschuppdelning av antalet företag och antalet anställda som hade beviljats expertskatt enligt de danska reglerna för inkomståret 2011. Av statistiken framgår att skattenedsättningen är vanligt förekommande inom sektorerna tillverkning, utbildning, parti- och detaljhandel samt professionella, vetenskapliga och tekniska tjänster. Över 30 procent av alla personer som uppfyllde kriterierna för att beviljas en skattenedsättning arbetade inom sektorn undervisning. Antalet anställda med skattenedsättning i de tre övriga branscherna uppgick till nästan 30 procent. Inom sektorn tillverkning var många av de personer som hade beviljats expertskatt anställda inom läkemedelsindustrin medan den vanligaste arbetsgivaren inom utbildningssektorn var universiteten. Elitidrottare som vistas i Danmark kan också komma i fråga för skattenedsättningen. Totalt sett beviljades 108 personer skattenedsättning tillhörande sektorn kultur, nöje och fritid, i vilken elitidrottare ingår.

Tabell 5 Antal företag och antal anställda enligt de danska expertskattereglerna inkomståret 2011*

	Antal arbetsgivare	Antal anställda
Mineralutvinning	16	264
Tillverkning	123	603
El, gas, värme och kyla	6	9
Byggföretag	7	38
Parti- och detaljhandel	167	381
Transport och magasinering	46	205

⁷⁷ Se bilaga 4, KSL § 48 E punkt 5.

⁷⁸ Johanneson Smedegaard N. och Jensen S. (2012), s. 72.

	Antal arbetsgivare	Antal anställda
Hotell- och restaurangverksamhet	10	24
Information och kommunikation	94	166
Finans- och försäkringsverksamhet	75	208
Fastigheter	13	12
Vetenskapliga och tekniska tjänster	141	452
Administrativa tjänster och andra stödtjänster	36	121
Offentlig förvaltning och försvar; social trygghet	10	17
Undervisning	17	1 210
Hälsa och vård	31	94
Kultur, nöje och fritid	28	108
Övriga tjänster	5	7
Internationella organisationer, utländska organ	1	1
Okänt	2	2
Totalt	828	3 815

*Siffrorna per den 14 januari 2013. Det kan förekomma en diskrepans i statistiken mellan antalet anställda inom varje bransch och antalet sysselsatta som medges skattenedsättning då personer kan arbeta inom flera branscher samtidigt.

Källa: <http://www.skm.dk/skatteomraadet/talogstatistik/menu/671.html>.

Tabell 6 visar antalet anställda uppdelat per sektor för perioden 2001–2011. Bristfällig registrering inom industrin under perioden 2001–2007 förklarar den stora förändringen i gruppen okänt.

Tabell 6 Antal anställda uppdelat per sektor perioden 2001-2011 *

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Tillväxtbidrag %
Landbruk, jakt, skogsbruk och fiske	1	1	2	2	2	1	0	0	0	0	0	-0,1
Mineralutvinning	69	73	67	65	56	77	110	150	195	227	264	12,1
Tillverkning	271	304	326	323	375	413	498	563	567	618	603	20,5
El, gas och fjärrvärme	5	5	13	19	18	17	2	4	5	5	9	0,2
Vatten, avlopp, avfall och sanering av mark och grundvatten	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0,0
Byggföretag	25	23	14	8	4	3	3	4	9	14	38	0,8
Parti- och detaljhandel	331	316	307	322	329	329	338	386	399	427	381	3,1
Transport och godshantering	148	159	154	127	147	209	195	212	186	178	205	3,5
Hotell- och restaurangverk.	14	15	19	18	16	21	27	28	24	24	24	0,6
Information och kommunikation	153	159	161	156	149	170	218	258	230	202	166	0,8
Finans- och försäkringsverk.	116	136	152	177	177	220	235	259	257	225	208	5,7
Fast egendom	6	4	5	6	6	7	12	13	11	9	12	0,4
Vetenskapliga och tekniska tjänster	418	391	388	392	391	399	426	422	411	456	452	2,1
Adm. tjänster och andra stödtjänster	131	111	84	89	122	130	200	187	192	149	121	-0,6
Offentlig förvaltning, och försvar, social trygghet	9	9	9	8	3	5	9	14	19	24	17	0,5
Undervisning	188	208	262	298	357	569	648	1 036	1 227	1 316	1 210	63,2
Hälsa och vård	12	15	10	12	17	16	63	79	88	100	94	5,1
Kultur, nöje och fritid	78	70	78	101	119	141	164	198	182	132	108	1,9
Övriga tjänster	1	3	4	3	4	5	6	7	6	6	7	0,4
Internationella organisationer, utländska organ	0	0	0	1	1	0	0	1	0	2	1	0,1
Okänt	259	305	288	285	299	251	213	4	1	2	2	-6,9
Totalt	2 197	2 278	2 323	2 366	2 538	2 887	3 297	3 723	3 936	4 020	3 815	100,0

*Siffrorna per den 14 januari 2013.

Källa: <http://www.skm.dk/skatteomaadet/alogstatistik/menu/671.html>.

Statistik efter att expertskatten trätt i kraft i Danmark visar att antalet forskare och nyckelpersoner som beviljats expertskatt ökade med över 70 procent mellan åren 2001 och 2011. Antalet forskare ökade med uppemot 900 personer under perioden, medan antalet anställda nyckelpersoner ökade med något över 700 personer. Mellan åren 2001 och 2011 ökade forskarnas relativa andel av dem som beviljades expertskatt från ca 30 procent till ca 40 procent.

Tabell 7 Antal företag, forskare och nyckelpersoner som har utnyttjat expertskatten under perioden 2001–2011*

Inkomstår	Antal företag	Forskare	Nyckelpersoner	Totalt
2001	687	647	1 550	2 197
2002	694	777	1 501	2 278
2003	692	829	1 484	2 323
2004	725	875	1 491	2 366
2005	770	944	1 594	2 538
2006	820	1 027	1 860	2 887
2007	861	1 220	2 077	3 297
2008	928	1 352	2 371	3 723
2009	914	1 555	2 381	3 936
2010	887	1 669	2 351	4 020
2011	828	1 528	2 287	3 815

*Siffrorna per den 14 januari 2013.

Källa:<http://www.skm.dk/skatteomraadet/talogstatistik/menu/671.html>.

Av intresse är också att se antalet anställda uppdelat per landstillhörighet. Tabellen nedan visar landstillhörigheten för de forskare och nyckelpersoner som utnyttjade expertskatten under perioden 2001–2011. Expertskattereglerna används mest av personer som kommer från Sverige, Tyskland och Storbritannien. Skatteministeriet i Danmark noterar att skattenedsättningen används mest frekvent av personer från de länder som Danmark har stor handel med. Mellan åren 2001 och 2011 kom nästan 1 700 fler personer att utnyttja det danska expertskattesystemet. Förändringen berodde till stor del på den ökade tillströmningen av personer från Tyskland (ca 18 procent), Sverige (ca 16 procent) och återvändande danska medborgare (ca 16 procent).

Tabell 8 Antal anställda uppdelat per landstillhörighet perioden 2001-2011*

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Tillväxtbidrag %
Sverige	253	261	271	295	336	394	471	544	596	552	511	15,9
Tyskland	194	221	237	255	308	336	409	466	508	521	485	18,0
Storbritannien	359	331	313	289	278	324	340	409	410	440	450	5,6
Danmark	165	202	247	29	344	382	434	437	451	477	415	15,5
USA	213	200	205	197	217	258	265	309	324	341	320	6,6
Frankrike	112	105	103	104	108	126	146	147	143	162	164	3,2
Italien	72	70	55	41	40	54	74	93	106	121	151	4,9
Nederländerna	88	90	80	71	85	106	131	135	142	149	144	3,5
Norge	169	164	151	140	124	130	110	123	132	126	118	-3,2
Indien	31	39	42	37	43	53	66	77	85	80	78	3,5
Kanada	41	39	42	37	43	53	66	77	85	80	78	2,3
Kina	18	26	33	36	36	42	54	56	61	57	64	2,8
Spanien	24	24	29	26	23	32	46	54	51	60	61	2,3
Finland	78	74	70	80	72	66	73	72	77	73	60	-1,1
Australien	38	46	39	36	37	42	49	62	68	63	55	1,4
Polen	12	20	22	25	27	18	30	41	38	46	46	2,1
Japan	19	26	31	32	36	35	33	36	37	35	40	1,3
Ryssland	30	33	35	38	32	31	36	39	41	33	37	0,4
Island	13	11	11	16	22	38	46	49	38	36	30	1,1
Schweiz	9	11	12	17	23	31	38	39	38	32	27	1,1
Övriga länder	259	285	300	299	309	337	384	457	502	520	171	13,1
Totalt	2 197	2 278	2 323	2 366	2 538	2 887	3 297	3 723	3 936	4 020	3 815	100,0

* Siffrorna per den 14 januari 2013.

Källa: <http://www.skm.dk/skatteomraadet/alogstatistik/menu/671.html>.

4 Genomgång av praxis

4.1 Genomgång av domar

En genomgång av hur domstolarna i praktiken har tolkat och tillämpat bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ IL ger viktig information om t.ex. expertskattens förutsebarhet och huruvida det förekommer tillämpningsproblem när det gäller vilka personer som beviljas skattelättnader. Den kvantitativa analysen grundar sig på 134 fall. Det bör noteras att denna analys baseras på domar från både FR och KR. Detta torde inte påverka de resultat som presenteras då domstolarna prövar samma fråga i såväl lägre som högre rättsinstans. Den kvalitativa analysen grundar sig på 67 olika fall som har resulterat i 119 domar. Det är vanligt att domslut överklagas till högre instans, vilket därför innebär att analysen baseras på 67 domar från FR (tidigare länsrätten, LR), 50 domar från KR och 2 domar från HFD (tidigare Regeringsrätten).⁷⁹ Endast få domar rör de nya reglerna eftersom lönerekvisitet började gälla den 1 januari 2012. Analysen av rättspraxis kommer därför framför allt att fokusera på tillämpningen av de gamla reglerna.

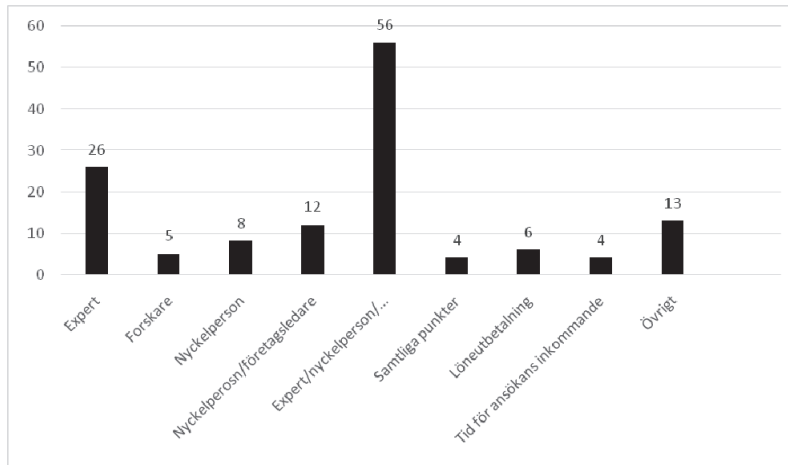
Syftet med genomgången av domarna är att beskriva och analysera tillämpningen av bestämmelserna. Därtill är frågan om det förekommer skillnader i tillämpningen av bestämmelserna över tid samt om det finns någon systematik avseende de olika instansernas tolkning av regelverket. De olika fallen har kategoriserats efter vilken eller vilka av grunderna för skattelättnader som har varit föremål för domstolsförhandlingarna. Andra fall behandlar t.ex. frågor om löneutbetalning och vem som betalar ut lönen och tiden för ansökans ankomst till Forskarskattenämnden.

4.2 Föremålet för domstolens prövning

Frågan i de flesta mål som har studerats är huruvida en anställd är berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § punkt 1 eller 3 IL (se figur 1). Det framgår av figuren att många arbetstagare och arbetsgivare tycks ansöka om skattelättnader enligt flera av de olika kategorier av personer som kan beviljas skattelättnader, nämligen experter samt de som innehar företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

I fyra fall prövade en instans den sökande enligt alla tre kategorierna, dvs. också huruvida personen i fråga var att betrakta som forskare med huvudsakligen utvecklings- och forskningsuppgifter. Därtill bör tilläggas att när ansökan (och överklagan) enbart görs med hänvisning till 11 kap. 22 § punkt 3 gäller den oftast huruvida personen i fråga uppfyller kraven för att anses inneha företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

⁷⁹ I bilaga 5 sammanfattas samtliga fall. Fallen har numrerats från 1 till 67.

Figur 1 Föremålet för domstolens prövning i de 134 fallen

Källa: Egen bearbetning.

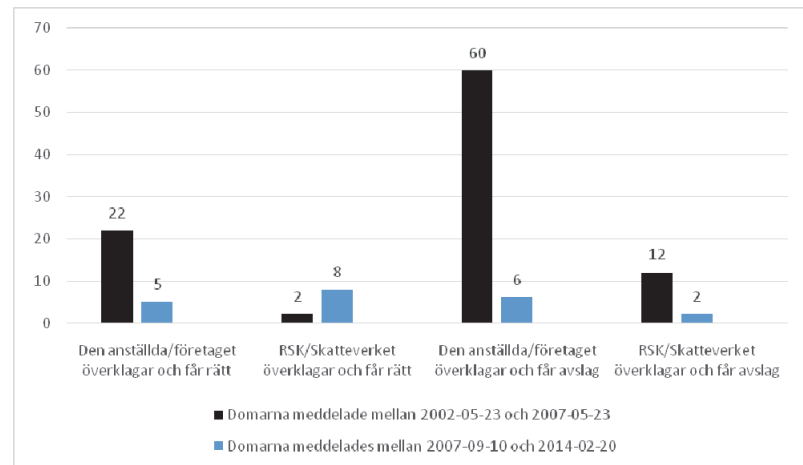
Några av fallen som har studerats gäller tid för ansökningens ankomst till Forskarskattenämnden eller löneutbetalning. Frågan om löneutbetalning aktualiseras på grund av att arbetsgivaren måste vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe i Sverige och att arbetsgivaren definieras som den som betalar ut lönen. Domstolens prövning gäller om det är ett svenskt eller ett utländskt bolag som är den faktiska utbetalaren av ersättningen till arbetstagaren. Ett fall gällde hur lönen ska beräknas enligt det nya lönerekvisitet. Fallen som har placerats i kategorin Övrigt gäller huruvida kravet att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige är uppfyllt, möjligheten att få skattelättnader som expert i ett bolag man själv äger och möjligheten att behålla skattelättnader om man byter arbetsgivare.

Av de fall som avgjordes i KR var det i majoriteten av fallen företaget eller den anställda som hade överklagat FR:s dom, nämligen 91 av de totalt 117 målen. Skatteverket överklagade sålunda i de resterande 26 målen. I de 2 fall där Regeringsrätten beviljade prövningstillstånd var det en gång företaget och den anställda respektive en gång Skatteverket som överklagade KR:s dom.⁸⁰

4.3 Utfall i olika instanser

En annan fråga rör i vilken utsträckning domstolarna har gått på arbetstagarens/arbetsgivarens respektive Skatteverkets linje, samt om några skillnader i bedömning kan skönjas över tid.

⁸⁰ Av bilaga 5 framgår det att i 55 av de 67 målen som avgjordes i FR var det företaget och/eller den anställda som hade överklagat Forskarskattenämndens beslut. Detta innebär att Skatteverket var den part som överklagade nämndens beslut i de resterande 12 målen.

Figur 2 Utslag i kammarrättens domar 2002 till 2013

Källa: Egen bearbetning.

Avseende KR kan två tendenser lyftas fram.⁸¹ KR förefaller för det första ha blivit något mer restriktiv i sin tolkning av regelverket över tid. Färre anställda och företag fick bifall på sina överklaganden, samtidigt som fler överklaganden från Skatteverket prövades och bifölls (jfr figur 2). Detta hänger till viss del samman med dåvarande Regeringsrättens avgörande RÅ 2006 ref. 16, som fick stor inverkan på bedömningen av var i en företagsorganisation en person ska befinna sig för att kunna sägas vara innehavare av en nyckelposition.⁸² För det andra beviljade KR färre prövningstillstånd fr.o.m. den senare delen av 2007. Detta kan sannolikt förklaras av att expertskattebestämmelserna hade varit i kraft under ett antal år. Detta fick till följd att KR hade mindre anledning att pröva fallen i sak då man i högre grad kunnat lita sig mot etablerad rättspraxis.

Av domarna från FR i bilaga 5 framgår det att drygt en fjärdedel var till arbetstagarens eller arbetsgivarens favör. KR gick i nästan hälften av dessa domar, 24 stycken, på arbetstagarens eller arbetsgivarens linje.⁸³ I sju fall ändrade KR en för den anställda och företaget positiv dom från FR.⁸⁴ Överklagande till FR gav de anställda och företagen rätt i 18 procent av fallen. Motsvarande siffra för KR är 56 procent. För fallen 1.1–1.33 kom FR och KR fram till samma domslut vid tolv tillfällen, medan det för fallen 1.34–1.67 hände vid sju tillfällen. Det är svårt att dra några entydiga slutsatser utifrån en endast kvantitativ sammanställning. Nedan görs därför en genomgång av domarna utifrån kvalitativa aspekter.

⁸¹ Alla domar utom två härrör från KR i Stockholm. De övriga två har avgjorts i KR i Göteborg, se fallen 1.44 och 1.45.

⁸² Avgörandet diskuteras mer ingående senare i kapitlet.

⁸³ Fem av fallen gällde återställande av Forskarskattenämndens beslut som FR hade ändrat. Se fallen 1.13, 1.44, 1.45, 1.51 och 1.59.

⁸⁴ Se fallen 1.23, 1.33, 1.37, 1.48, 1.53, 1.54 och 1.55.

4.4 Begreppet expert

Ett av de vanligast förekommande fallen som har prövats i domstol rör rätten till skattelättnad som expert. Enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL är den person expert som utför ”specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet”. Bedömningen enligt förarbetena var att experterna främst skulle vara verksamma inom industrin.

Som framgår av figur 1 har FR och KR prövat denna fråga vid 33 av de totalt 67 analyserade fallen. Endast 4 av fallen handlade uteslutande om expertrekvisitet, varav 2 beviljades skattelättnader.⁸⁵ Av dem som sökte som experter eller företagsledare/nyckelpositionsinnehavare beviljades en person skattelättnader såsom expert i KR.⁸⁶ Bland de fall där personer ansökte om skattelättnader på samtliga grunder beviljades ingen skattelättnad. Detta innebär att bland de 33 fallen där expertbegreppet har varit föremål för prövning befanns endast tre personer vara experter i lagens mening.

Av domarna framgår att domstolarnas resonemang rör om tjänsten faller inom de områden som angivits i förarbetena, nivån på den sökandes arbetsuppgifter och huruvida rekryteringssvårigheter har förelegat vid tillsättning av tjänsten.⁸⁷ I ett avgörande från Regeringsrätten, RÅ 2003 ref. 58, menade rätten med stöd i förarbetena till det aktuella lagrummet att en person som var anställd som prefekt vid Botaniska trädgården i Göteborg och chef för trädgårdens och Naturhistoriska museets gemensamma förvaltning omfattades av lagens tillämpningsområde. Personen i fråga beviljades dock inte skattelättnader då det inte visats att rekryteringssvårigheter inom landet hade förelegat.⁸⁸

Det faktum att de områden som anges i proposition 2000/01:12 endast var exempel tog KR fasta på. Ett mål gällde huruvida chefsdirigenten vid Göteborgsoperan var att betrakta som expert. KR menade att dirigenten verkade inom en kunskapsintensiv bransch och att hans kunskaper inom och erfarenhet av fransk och italiensk opera gjorde honom till expert i lagens mening.⁸⁹ I andra fall bedömde KR att personer med specialkunskap om särskilda datorsystem inte skulle beviljas skattelättnader som experter, samtidigt som deras kompetensnivå inte heller bedömdes vara tillräckligt hög.⁹⁰

I fall 1.21, där en testingenjör verksam inom Saab:s Gripenprojekt ansökte om skattelättnader, tog rätten fasta på Sveriges intresse av att kunna konkurrera med Gripenplan på exportmarknaden. Vidare anförde företaget i rätten att samtliga medarbetare i projektet handplockats. Rätten tvivlade inte på att kompetensen i fråga varit svår att finna i Sverige och fann det visat att

⁸⁵ I fallen 1.30 och 1.47 beviljades de sökande skattelättnader av KR, medan samma instans avslog de sökandes överklaganden i fallen 1.3 och 1.17.

⁸⁶ Se fall 1.21.

⁸⁷ Se t.ex. fall 1.32.

⁸⁸ Se fall 1.1.

⁸⁹ Se fall 1.47.

⁹⁰ Se fallen 1.3 och 1.4.

rekryteringssvårigheter hade förelegat. Testingenjören ansågs vara teknisk specialist inom sitt område.⁹¹ Gripenprojektet ansökte också om skattelättnader för en prissättningsdirektör i fall 1.24. Argumentationen var snarlik den i det föregående fallet, dvs. Sverige hade stort intresse av att kunna konkurrera internationellt med stridsflygplan och den sökande hade handplockats till projektet. KR fann dock inte att erfarenhet av prissättningsprocedurer var tillräckligt unikt för att berättiga till skattelättnader såsom expert eller nyckelperson.⁹²

Argumentationen var i fall 1.36 snarlik den i fall 1.21. Volvo Lastvagnar argumenterade att lastbilstillverkning och lastbilsförsäljning sker i knivskarp konkurrens med andra tillverkare och att området är ett där Sverige har stort intresse av att upprätthålla sin position på exportmarknaden. Den anställda i fråga var ingenjör och globalt ansvarig för allt kablage i alla lastbilsmodeller, men inte heller här befanns kompetensnivån och kompetensområdet vara tillräckligt för att den sökande skulle medges skattelättnader. Rätten argumenterade att arbetsuppgiften och den därtill fordrade kompetensen inte överensstämde med de krav på specialisering och kompetenshöjd som ställs i lagstiftningen.⁹³ I ett fall rörande en projektledare inom stålindustrin fann KR att Sverige fick anses ha ett starkt intresse av att på stålindustriområdet konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Den sökandes arbetsuppgifter hade också en sådan inriktning att det hade inneburit rekryteringssvårigheter för företaget. Av den anledningen bifölls överklagandet och rätten fann att förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL var uppfyllda.⁹⁴

Vad gäller kravet att rekryteringssvårigheter ska föreligga inom landet fick en anställd i investmentbolaget Fidelity Investments SA Luxemburg avslag på sin ansökan om skattelättnader för en anställd.⁹⁵ LR fann det inte visat att det varit svårt att finna lämpliga kandidater i Sverige till tjänsten i fråga. De andra sökande hade diskvalificerats eftersom de hade ett mindre kontaktnät än den person som ansågs lämplig för tjänsten. Rätten menade emellertid att det inte var ett tillräckligt skäl för att betrakta en person som expert och hänvisade till RÅ 2006 ref. 16 där domstolen konstaterat att de kontakter med kundföretagen respektive den kännedom om den finska marknaden som en anställd på Handelsbanken hade ”endast undantagsvis [kunde] inverka på bedömningen av frågan om en person uppfyller lagens krav på experter och specialister”. I ett annat fall anförde Modo Hockey att klubbens huvudtränare skulle få skattelättnader såsom expert då han var mycket framstående inom sitt område och att en liknande tränare inte stod att finna i Sverige. Skatteverket anförde dock

⁹¹ Se fall 1.21.

⁹² Se fall 1.24.

⁹³ Se fall 1.36. Notera att kammarrätten i tre andra mål gällande anställda vid Volvo Lastvagnar AB beviljade skattelättnader såsom nyckelpersoner för personer med ungefär samma arbetsuppgifter och ställning.

⁹⁴ Se fall 1.30.

⁹⁵ Se fall 1.40.

att elittränarlicens stod att få efter några månaders teoriutbildning. KR fann det heller inte visat att rekryteringssvårigheter hade förelegat inom landet.⁹⁶

4.5 Begreppet forskare

I 11 kap. 22 § första stycket 2 IL stadgas att den som utför ”kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet” är berättigad till skattelättnader. Forskare inom såväl industri som forskningsinstitutioner omfattas av möjligheten till skattelättnader, dock ska samma kompetensnivå gälla som för experter.

Bland de undersökta fallen beviljade KR två personer skattelättnader såsom forskare då man ansåg det visat att institutionen hade haft det svårt att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.

I fall 1.51 hade Forskarskattenämnden beviljat en nationalekonom vid Uppsala universitet skattelättnader, men beslutet överklagades av Skatteverket som ansåg att rekryteringssvårigheter inom landet inte hade förelegat. I KR anförde Uppsala universitet att tjänsten hade utlysts i såväl Sverige som internationellt och att den hade sökts av två svenskar, av vilka den ena dock inte hade varit tillräckligt kvalificerad och den andra hade tackat nej till anställning. Universitetet framhöll att det för övrigt inte fanns något formellt krav på att tjänsten skulle ha utlysts internationellt för att kriteriet rekryteringssvårigheter skulle anses vara uppfyllt. KR fann också att det anförda visade att det varit svårt att hitta en lämplig forskare till tjänsten i Sverige.⁹⁷

I det andra fallet, 1.59, överklagade Skatteverket Forskarskattenämndens beslut att bevilja en biolog vid Umeå universitet skattelättnader. Verket ansåg att biologen främst utförde administrativa uppgifter och ifrågasatte att det hade varit svårt att hitta en lämplig person till tjänsten i Sverige. Med hänvisning till RÅ 2003 ref. 58 argumenterade verket att det faktum att en utländsk sökande varit mest meriterad inte var att likställa med att det hade varit svårt att hitta en lämplig kandidat inom landet. LR biföll överklagandet men KR fann det tillräckligt att universitetet hade annonserat på Arbetsförmedlingens platsbank och på naturejobs.com, en viktig rekryteringssajt för naturvetare, och biföll Umeå universitets överklagande.⁹⁸

I fallen 1.64 och 1.65, där KR inte beviljade prövningstillstånd, avslog FR Chalmers tekniska högskolas överklaganden av negativa beslut från Forskarskattenämnden. I det förra fallet var skälet bl.a. att den sökande vid tidpunkten för ansökan inte hade avlagt någon doktorsexamen och att en postdoktorandtjänst i regel inte kunde anses omfatta så kvalificerade uppgifter som avses i lagen.⁹⁹ I det senare fallet ansågs det, trots att den anställda snart skul-

⁹⁶ Se fall 1.53.

⁹⁷ Se fall 1.51.

⁹⁸ Se fall 1.59.

⁹⁹ Se fall 1.64.

le befordras till docent, inte visat att hennes tjänst var av tillräckligt kvalificerat slag och inte heller att hennes tidigare forskningsresultat hade en tillräckligt hög grad av specialisering.¹⁰⁰ KR avslog ett överklagande som gällde en veterinär specialiserad på hästkirurgi i fall 1.32 då det inte befanns visat att den anställdes forskning skulle vara tillräckligt omfattande för att uppfylla kraven enligt bestämmelserna.¹⁰¹

4.6 Begreppet företagsledare

Möjlighet till skattelättnader finns också enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL för den som utför ”företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag”. Med personer i företagsledande ställning avses ”företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning”.¹⁰²

Chefen för förvaltningen av Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet i Göteborg, som nämnts ovan, fick t.ex. inte skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. RR fann, mot bakgrund av vilka som i propositionen anges kunna komma i fråga för skattelättnader såsom företagsledare och lagstiftningens allmänna syfte, ”att skapa incitament för att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige”, att förvaltningschefen föll utanför lagens åsiftningsområde.¹⁰³

En annan fråga som aktualiserades i tolkningen av företagsledarrekvisitet i punkt 3 var huruvida en person kunde få skattelättnader såsom företagsledare för sitt eget företag. Denna fråga togs upp i fallen 1.16 och 1.23. I det förstnämnda målet ifrågasatte Skatteverket ”tillvägagångssättet att sätta sig på bolag för att bli beviljad skattelättnader”.¹⁰⁴ I det sistnämnda målet menade verket att lagens allmänna syfte, att skapa incitament för företag att förlägga eller bibehålla koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige, inte kunde anses vara uppfyllt ”när de företagsledande uppgifterna [...] avser ett företag i vilket arbetstagaren dessutom har ett väsentligt ägarintresse”.¹⁰⁵

I fall 1.16 fann dock KR att det saknades motsättning mellan att äga ett företag och att få skattelättnader för arbete i detsamma. Domstolen fann att företagets verksamhet hade varit gynnsam för Sverige och den sökande beviljades skattelättnader.¹⁰⁶ I fall 1.23 lutade man sig mot den domen och ansåg att det saknades skäl för att ”göra annan bedömning för nyckelperson med ägarintresse än för expert eller specialist med sådant intresse” och att det varken hade antytts i förarbeten, lagstiftning eller praxis. KR fann att perso-

¹⁰⁰ Se fall 1.65.

¹⁰¹ Se fall 1.32.

¹⁰² Prop. 2000/01:12 s. 22.

¹⁰³ RÅ 2003 ref. 58.

¹⁰⁴ Se fall 1.16.

¹⁰⁵ Se fall 1.23.

¹⁰⁶ Personen i fråga beviljades emellertid skattelättnader såsom expert.

nen i fråga såsom vd hade företagsledande uppgifter i bolaget, men vd:n nekades skattelättnader då man ansåg att bolagets verksamhet, finansiell rådgivning, och storlek gjorde att det inte stämde överens med lagstiftningens allmänna syfte.

Ett annat fall, 1.22, rör en person som arbetade som Vice President och ansvarade för låntagare inom bankens kapitalmarknadsenhet med fokus på den finska marknaden hos Svenska Handelsbanken. LR avslag den sökandes överklagande då man bedömde att han inte hade sådant allmänt ansvar för den allmänna ledningen och förvaltningen att han skulle anses ha företagsledande uppgifter. Rätten ansåg inte heller att personen hade en tillräckligt hög grad av specialisering och kompetensnivå för att kunna benämnas nyckelperson i företaget.

Skatteverket valde att överklaga Forskarskattenämndens beslut att ge en personalchef hos Göteborgs Kex AB skattelättnader.¹⁰⁷ Bolaget argumenterade att personalchefen hade företagsledande uppgifter med ansvar för personalcheferna och HR-organisationen i Sverige, Finland och Baltikum. Därtill ingick personen i ledningsgrupperna för ett antal av koncernens verksamheter. Skatteverket menade att den omständigheten att personalchefen satt i ledningsgruppen inte per automatik innebar att han hade företagsledande uppgifter. En annan omständighet som lyftes fram av Skatteverket var att det inte heller framgick av underlaget om han hade inflytande över t.ex. beslut rörande var verksamheten ska förläggas och absolut beslutanderätt i affärer som bolaget förespråkar. KR bedömde bl.a. att den sökande inte var berättigad till skattelättnader då man menade att det inte var visat att han i egenskap av personaldirektör med ansvar för HR-frågor samt delaktighet i bolagets ledningsgrupp hade ett ansvar för den allmänna ledningen och förvaltningen av bolaget.¹⁰⁸

4.7 Begreppet innehavare av nyckelposition i ett företag

Som beskrevs i det föregående avsnittet kan personer som utför uppgifter som medför en nyckelposition också beviljas skattelättnader. Innehavare av en nyckelposition i ett företag, liksom experterna, antogs i propositionen ”t.ex. vara [...] specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi”.¹⁰⁹

I de undersökta fallen beviljades elva personer skattelättnader såsom innehavare av nyckelpositioner. Av betydelse för rättens bedömning var självklart den anställdas ställning i företaget – konkret position men också kunskapens

¹⁰⁷ Se fall 1.52.

¹⁰⁸ FR avslag Skatteverkets överklagande då man ansåg att personalchefen hade en nyckelposition inom företaget, även om bedömningen var att han inte uppfyllde kravet på att inneha en företagsledande ställning i bolaget.

¹⁰⁹ Prop. 2000/01:12 s. 22.

vikt för företagets verksamhet – och här utgör RÅ 2006 ref. 16 en tydlig skiljelinje för hur bedömningen ska göras. Ett framgångsrikt sätt att argumentera för sin betydelse för företaget var att hänvisa till att man anställts för att underlätta en omstrukturering eller fusion mellan flera företag. Huruvida samma kunskapskrav ska ställas på nyckelpersoner som på experter har också varit föremål för återkommande diskussion.

KR bedömde i fall 1.11 att det vid bedömningen av huruvida en person var innehavare av en nyckelposition inom ett bolag eller inte, var viktigt att inte diskriminera mellan bolag beroende på deras storlek. I stora bolag kunde viktiga positioner återfinnas längre ifrån den centrala ledningen än i mindre bolag. Det aktuella målet gällde en Global Brand Director på Astra Zeneca AB och huruvida hans ställning i företaget skulle betraktas som företagsledande eller en nyckelposition i lagens mening. Personen i fråga ledde en internationell grupp, där han hade direkt ansvar för 7 av medlemmarna och projektansvar för 14 av dem. Informationen gruppen tog fram hade betydelse för framtida investeringar ”i miljardklassen”. På Astra Zeneca fanns totalt 30 personer i motsvarande ställning. KR argumenterade att en person som innehar en företagsledande ställning eller annan nyckelposition skulle tillhöra ”en relativt snäv krets av chefer på hög nivå som ansvarar för en för företaget viktig och central del”. Bedömningen skulle göras olika när det gäller små och stora företag för att inte diskriminera de senare. Rätten tog alltså hänsyn till att Astra Zeneca var ett stort bolag när man gjorde bedömningen att personen i fråga skulle beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket tredje punkten IL.¹¹⁰ Snarlik argumentation rörande innebörden av nyckelpersoner fördes av KR i ett mål som gällde en programutvecklingskonsult.¹¹¹

KR argumenterade på ett likartat sätt i fall 1.13. Rätten fann att det var viktigt att Saab inte missgynnades på grund av sin storlek. KR ansåg att det faktum att chefen var ytterst ansvarig för samtliga dotterbolags finansavdelningar, samt att han förde med sig kunskap om General Motors företagskultur efter fusionen mellan bolagen, gjorde att han levde upp till lagstiftningens krav.¹¹²

I några fall ansågs de anställda inneha en nyckelposition främst i kraft av sin funktion hos företaget vid den aktuella tidpunkten för anställningen, t.ex. vid omstruktureringsprocesser.

Detta var tydligt i två fall som gällde anställda hos Volvo Lastvagnar. Personerna hade tidigare arbetat för Renault och när Volvo Lastvagnar hade gått ihop med Renault och Mack skulle de med hjälp av sin erfarenhet från Renault bidra till att skapa en gemensam plattform för framtagning av komponenter som kunde användas i samtliga märken. KR tog fasta på de anställdas betydelse för företaget i samband med omstruktureringen och ansåg dem vara nyckelpersoner i lagens mening.¹¹³ Värt att notera är att en tredje anställd hos

¹¹⁰ Se fall 1.11.

¹¹¹ Se fall 1.4.

¹¹² Se fall 1.13.

¹¹³ Se fallen 1.28 och 1.29.

Volvo Lastvagnar som liksom de andra två arbetade med framtagningen av den gemensamma plattformen efter fusionen nekades skattelättnader i LR.¹¹⁴

KR resonerade på ett likartat sätt i fråga om två anställda som ansågs innehålla nyckelpositioner hos Volvo Cars Corporation efter fusionen med Ford.¹¹⁵ En anställd hos Volvo Cars Corporation nekades till skillnad från sina kolleger skattelättnader. Fallet prövades i KR, men personen i fråga befanns inte uppfylla de krav som ska ställas på en person som ska anses innehålla en nyckelposition. Till skillnad från sina kolleger nämnde han dock inte omstrukturering och fusion i sitt överklagande.¹¹⁶ En anställd på SCA ansågs också av KR vara nyckelperson i kraft av sin betydelse i en omstruktureringsfas, eftersom omstruktureringen var viktig för företagets fortlevnad och personen i fråga hade ändamålsenlig kompetens.¹¹⁷

Kravnivån för att betraktas som innehavare av en nyckelposition höjdes emellertid i och med Regeringsrättens dom, RÅ 2006 ref. 16. I domen gör rätten följande bedömning av om Handelsbankens ansvariga för den finska valutamarknaden var att betrakta som nyckelperson: ”Kammarrätten har grundat sin bedömning på att H.M. innehade en nyckelposition inom en av bankens verksamhetsgrenar. Av lagtexten framgår emellertid att det skall vara fråga om en nyckelposition i ett företag. Bedömningen skall således göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd.” Sett till hela Handelsbanken ansågs personen i fråga inte innehålla någon nyckelposition.¹¹⁸

LR gjorde bl.a. med hänvisning till ovanstående dom bedömningen att en administrations- och ekonomidirektör samt vice koncernchef på BMW Sweden AB, med ansvar för den nordiska verksamheten, inte ansvarade för en för företaget nödvändig och central del.¹¹⁹ En avdelningschef hos Ingram Micro AB ansågs inte innehålla någon nyckelposition av LR, då Ingram Micro AB ingick i Ingram Micro Inc., ett multinationellt företag med flera tusen anställda. I KR anförde chefen i fråga att bedömningen måste göras utifrån anställningsföretaget och inte utifrån hela koncernen. KR höll med om detta men fann ändå inte att arbetsuppgifterna i fråga var sådana att de berättigade avdelningschefen till skattelättnader såsom innehavare av en nyckelposition.¹²⁰ I ett annat fall ansåg KR det inte vara visat att en personaldirektör hos Göteborgs Kex AB, som hade ansvar för HR-frågor och var delaktig i bolagets ledningsgrupp, kunde anses ha en nyckelposition i lagens mening.¹²¹

Skatteverket valde i ett annat fall att överklaga Forskarskattenämndens beslut att bevilja en person anställd hos Ikea skattelättnader. Skatteverket refererade till RÅ 2006 ref. 16 och argumenterade att bedömningen av om en anställd ska betraktas ha en nyckelposition eller inte ska göras utifrån hela det företag som personen arbetar för. I det aktuella fallet borde den sökandes

¹¹⁴ Se fall 1.36.

¹¹⁵ Se fallen 1.8 och 1.9.

¹¹⁶ Se fall 1.10.

¹¹⁷ Se fall 1.26.

¹¹⁸ Se fall 1.5.

¹¹⁹ Se fall 1.39.

¹²⁰ Se fall 1.46.

¹²¹ Se fall 1.52.

kompetensnivå och arbetsuppgifter bedömas utifrån ett koncernperspektiv. KR argumenterade liksom i fallet ovan som gällde Ingram Micro AB att bedömningen av om en person har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag ska göras utifrån det företag i vilket personen är anställd och inte utifrån hela koncernen som företaget tillhör. Enligt Ikea innebar FR:s dom att ingen utöver verkställande direktör i svenska dotterbolag inom en internationell koncern kunde beviljas skattelättnader. Detta innebar att större internationella företag som verkar i Sverige genom dotterbolag missgynnas eftersom de inte bedöms på samma grunder som bolag som är verksamma i Sverige utan att tillhöra en internationell koncern. KR avslog emellertid överklagandet då det t.ex. inte var visat att den anställda hade uppgifter som medförde en nyckelposition i företaget.¹²²

I sammanhanget är det intressant att notera att innebörden av lokutionen ”företag” inte har någon enhetlig innebörd på skatterättens område; den ska ges ett ”med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll”.¹²³ Detta aktualiseras bl.a. i fall 1.53 där Modo Hockey ansökte om skattelättnader för sin huvudtränare för elitserielaget. KR gjorde bedömningen att en ideell förening som bedriver idrottslig verksamhet inte kan anses vara ett företag i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Hockeylag ansågs således inte omfattas av lagens allmänna syfte.¹²⁴

En annan fråga som har diskuterats rör huruvida det ska ställas liknande kompetenskrav på personer som innehar en nyckelposition som för experter. FR har vid flera tillfällen diskuterat denna fråga och i flera fall avslagit överklaganden då de sökande inte ansågs leva upp till de kompetenskrav som ställs på experter.¹²⁵ I ett överklagande till KR om en chef för Business Development inom IBS AB anförde Skatteverket att liknande krav i fråga om expertis ska ställas på både experter och nyckelpersoner. KR avslog Skatteverkets överklagande och menade att personen hade en nyckelposition inom IBS AB. Rätten hänvisade till personens erfarenhet och det faktum att tjänsten hade förlagts till Sverige, vilket låg i linje med syftena bakom lagstiftningen.¹²⁶ KR konstaterade dock i en annan dom att det i förarbetena inte ställs något krav på viss kompetenshöjd för att man ska anses ha en nyckelposition. Personen ifråga nekades emellertid skattelättnader med hänvisning till RÅ 2006 ref. 16.¹²⁷

4.8 Löneutbetalning och byte av anställning

Frågan kring löneutbetalning och närmare bestämt vilket bolag som betalar ut den anställdas lön aktualiserar frågan om huruvida den anställda faktiskt är

¹²² Se fall 1.56.

¹²³ RÅ 1995 ref. 13.

¹²⁴ Se fall 1.53.

¹²⁵ Se t.ex. fallen 1.34, 1.39 och 1.40.

¹²⁶ Se fall 1.18.

¹²⁷ Se fall 1.35.

berättigad till skattelättnader enligt de formella kraven i 11 kap. 22 § andra stycket IL. Kravet är att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i landet.

I ett fall ansåg Riksskatteverket att en anställd i ett svenskt bolag som hade beviljats skattelättnader av Forskarskattenämnden samtidigt hade kvar sin anställning utomlands. Verket ansåg att man arbetsrättsligt endast kan ha en arbetsgivare och att kravet på att arbetsgivaren skulle höra hemma i Sverige inte var uppfyllt om arbetsgivaren skulle visa sig vara den utländska. KR hänvisade till lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden där arbetsgivare definieras som den som betalar ut ersättning. Då det svenska bolaget ansågs vara arbetsgivaren menade rätten att den anställda hade rätt till skattelättnader.¹²⁸

I två fall hade anställda hos Hydro Production Partner AB fått avslag på sina ansökningar om skattelättnader av Forskarskattenämnden. Nämnden ansåg att det var Norsk Hydro och inte det svenska bolaget som betalade ut lönen, dvs. de sökande hade alltså ingen svensk arbetsgivare. Besluten överklagades till KR och där anfördes att Norsk Hydro enbart var förmedlare av ersättningen. KR godtog inte detta argument och avsåg således överklagandet.¹²⁹ I ett liknande fall hade en person beviljats skattelättnader för arbete hos Glaxo Smith Kline AB men samtidigt betalades en del av lönen ut av det finska bolaget Glaxo Smith Kline OY. Skatteverket ansåg att 100 procent av ersättningen från det finska bolaget skulle beskattas. Den anställda anförde att det finska bolaget endast förmedlade en del av ersättningen på uppdrag av det svenska bolaget. KR gick dock på Skatteverkets linje och ansåg att inga skattelättnader skulle medges för den ersättning som erhöles från det finska bolaget.¹³⁰ I två andra fall kom KR fram till motsatt slutsats när det gällde anställda med skattelättnader hos Hornbach Byggmarknad AB. Rätten godtog att lönen utbetalades av tyska Hornbach Baumarkt AG efter en sammantagen bedömning där man menade att de utbetalningar som det tyska bolaget hade gjort kunde anses vara ersättning som förmedlats på uppdrag från det svenska bolaget. Personerna ansågs således vara berättigade till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL.¹³¹

KR slår fast i en dom att en anställd vid byte av löneutbetalare måste lämna in en ny ansökan till Forskarskattenämnden för att kunna behålla sina skattelättnader.

Den anställda anförde att han efter en omstrukturering formellt sett bytt arbetsgivare inom koncernen, men samtidigt hade behållit sina ursprungliga arbetsuppgifter. Detta faktum föranledde enligt KR emellertid inte att kravet på en ny ansökan kunde efterges.¹³²

¹²⁸ Se fall 1.2.

¹²⁹ Se fallen 1.41 och 1.42.

¹³⁰ Se fall 1.43.

¹³¹ Se fallen 1.44 och 1.45.

¹³² Se fall 1.67.

KR ansåg att det förelåg ett formellt krav på att göra en ny ansökan i samband med byte av anställning och ett nytt beslut från Forskarskattenämnden för att rätt till skattelättnader skulle föreligga.

4.9 Lönerekvisitet

De nya reglerna, som började gälla den 1 januari 2012, innebär att det är möjligt att beviljas skattelättnader på grunden att ”lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas”, förutsatt att de formella kraven i 11 kap. 22 § andra stycket IL är uppfyllda.

Ingen prövning görs alltså av den sökandes kvalifikationer utan enbart en objektiv prövning av den månatliga ersättning som personen uppges ha. En viktig förändring är att skattelättnad inte endast är förbehållen personer inom ett antal specialiserade områden, såsom t.ex. rationalisering, administration, logistik och produktion, även om KR har slagit fast att de angivna områdena endast var angivna som exempel och inte var en uttömmande lista på branscher som kunde komma i fråga för skattelättnader. De utvidgade reglerna infördes på grund av kritik av de gamla reglernas bristande förutsebarhet. Det är troligt att flera av de sökande, vars ansökningar om skattelättnader inte beviljades, hade erhållit skattelättnader enligt de utvidgade reglerna.

Nio personer i de 53 genomgångna domarna uppgav att de hade en månatlig ersättning som översteg den fastlagda beloppsgränsen.¹³³ I flertalet fall framgår det inte vad den sökande hade i lön, men sannolikt hade troligen åtminstone ytterligare nio personer så hög månadslön att de skulle ha kvalificerat sig för skattelättnader.¹³⁴ Av dessa sammanlagt arton personer var det sex personer som beviljades skattelättnader enligt de gamla reglerna.¹³⁵ En rimlig slutsats är att detta indikerar att förutsebarheten har ökat i och med de utvidgade reglerna.

En oklarhet har uppkommit när det gäller hur bruttolönen ska beräknas för individer med nettolön. Oklarheten avser om bruttoberäkningen av månadsersättningen ska ske med eller utan beaktande av expertskatt när beloppskriteriet ska bedömas. En ansökan på inkomstgrunden från en anställd på PON Equipment AB avslogs av Forskarskattenämnden, eftersom den menade att beräkningen av lönen ska göras brutto och med beaktande av de eventuella skattelättnaderna. Den sökandes lön uppgick endast till 78 006 kronor, dvs. under beloppsgränsen, när skattelättnaderna togs med i beräkningen. Beslutet överklagades till FR som menade att den anställdas ersättning nödvändigtvis inte måste överstiga beloppsgränsen även efter det att skattelättnader har beviljats enbart för att det i lagen anges att den avtalade ersättningen ska

¹³³ De fall som prövats i rätten av andra skäl än för att bedömas enligt 22 § första stycket har undantagits från beräkningen.

¹³⁴ Se fallen 1.2, 1.10, 1.23, 1.33, 1.39, 1.46, 1.50, 1.52 och 1.56.

¹³⁵ Se fallen 1.2, 1.11, 1.18, 1.25, 1.30 och 1.60.

uppgå till minst två prisbasbelopp per månad. Rätten stödde sig bl.a. på att förarbetsuttalandena om de offentligfinansiella effekterna av den förenklade expertskatten räknade med att medellönen per år för de aktuella arbetstagarna skulle uppgå till 1,1 miljoner kronor. Med Forskarskattenämndens sätt att räkna skulle arbetstagarens ersättning behöva vara 1,4 miljoner kronor. Vidare menade FR att staten beräknat sitt inkomstbortfall till följd av expertskatten med att dra bort 25 procent av arbetstagarnas medellöner. Detta tolkades som att skattelättnaderna inte ska tas i beaktande vid prövningen av arbetstagarnas ersättningsnivåer, varför arbetstagaren i fråga ansågs vara berättigad till skattelättnader. KR fastslog i början av 2014 FR:s dom.¹³⁶ Skatteverket har överklagat domen och yrkar på att HFD meddelar prövningstillstånd av ärendet.

¹³⁶ Se fall 1.66.

5 Intervjuer med näringslivet

5.1 Expatriat respektive lokalanställning

Ansökan om skattelättnad kan göras enligt 11 kap. 22 § första stycket 1–3 IL, dvs. en prövning av den sökandes kompetens och arbetsuppgifter, alternativt enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL, dvs. grundad på den sökandes månatliga ersättning. I princip förekommer två typfall när det gäller företagens utnyttjande av expertskattereglerna. Det första typfallet avser en utsändning, vilket innebär att en s.k. expatriat får en tidsbegränsad anställning genom ett speciellt utformat anställningskontrakt. Utsändningskontraktet blir då ett tillägg till ordinarie anställningskontrakt. Det andra typfallet avser en s.k. lokalanställning. Flertalet av de personer som det blir aktuellt att ansöka om expertskatt för rör anställningar av expatriater, dvs. utlandsplacerade medarbetare, via koncerninterna rekryteringar.

Nedan redovisas bl.a. förekomsten av skattelättnader, de erfarenheter av både de gamla och de utvidgade reglerna som företag har haft samt de oklarheter som kan identifieras rörande reglerna.¹³⁷

5.2 Förekomsten av expertskattelättnader inom näringslivet

Stora skillnader förekommer mellan de intervjuade företagen vad gäller antalet ansökningar om skattelättnader före respektive efter den 1 januari 2012, dvs. tidpunkten för lönerekvisitets ikraftträdande. Enligt Ernst & Young och Företagarna finns det en relativt utbredd okunskap om expertskattereglerna hos framför allt mindre företag, totalt sett borde fler företag kunna ansöka om skattelättnader. Det förekommer ärenden där man konstaterar att en anställd uppfyller lönekravet för expertskatt när deklarationen upprättas. I dessa fall är det vanligtvis för sent att lämna in ansökan om skattelättnader på grund av den tremånadersgräns som gäller för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden. Branschföreningen Swedish Incubators & Science Parks (SISP)

¹³⁷ Underlaget och slutsatserna baseras på intervjuer med följande företag inom näringslivet: ABB, telefonintervju, 2013-11-21, Astra Zeneca, intervju, 2013-10-25, Autoliv, intervju, 2014-01-08, Electrolux, intervju, 2013-10-04, Ericsson, intervju, 2013-10-02, H & M, intervju, 2013-10-23, Husqvarna, intervju, 2013-09-20, Saab, intervju, 2013-10-15, Sandvik, intervju, 2013-10-14, Scania, intervju, 2013-10-25, SEB, intervju, 2013-11-07, SKF, intervju, 2013-10-30, SSAB, e-mejl, 2013-10-10, Stora Enso, intervju, 2013-11-06, Svenska Cellulosa AB (SCA), intervju, 2013-10-09, Swedbank, telefonintervju, 2013-11-21, Telia Sonera, intervju, 2013-09-18, Volvo, intervju, 2013-10-31 och Volvo Personvagnar Sverige AB, telefonintervju, 2013-11-22, samt ett antal övriga företag och organisationer: Deloitte, intervju, 2013-12-04, Ernst & Young, intervju, 2013-10-04, Forskarskattenämnden, intervju, 2013-11-04, Företagarna, intervju, 2013-05-17, KPMG, intervju, 2013-11-06, Landsorganisationen (LO), telefonintervju, 2013-12-12, Skatteverket, intervju, 2014-02-26, Svenskt Näringsliv, intervju, 2013-12-11, Saco, telefonintervju, 2013-12-12, Swedish Incubators & Science Parks (SISP), intervju, 2013-10-10.

anser att de nuvarande villkoren för att kunna beviljas expertskatt inte är helt kompatibla med den typ av företag som SISP representerar, dvs. ofta små och medelstora företag som befinner sig i ett uppstarts- eller uppbyggnadsskede.¹³⁸

Som bilden nedan visar är global mobilitet en naturlig del av Volvokoncernens verksamhet.¹³⁹ Det största värdlandet när det gäller att ta emot expatriater inom koncernen är Sverige. Efter införandet av löneregeln bedömer företaget att antalet expatriater som beviljas expertskatt varje år har fördubblats.

Figur3 Volvokoncernens expatriater – landskombinationer

April 2013

Hösten 2013 var 704 expatriater utsända på tjänstgöring i annat land än sitt hemland

Värdländer: 57

Hemländer: 34



Källa: Volvo.

¹³⁸ Swedish Incubators & Science Parks (SISP) är branschförening för inkubatorer och science parks i Sverige. SISP har 65 medlemmar vilka driver närmare 80 innovationsmiljöer över hela Sverige och som tillsammans har över 5 000 företag med ca 72 000 sysselsatta. En företagsinkubator är en plats för nystartade företag som stödjer entreprenörer i deras utveckling av affärskunnande och företagsutveckling. Inkubatorer är ofta, men inte alltid, sammankopplade med universitet och högskolor. Science Parks (teknik- eller forskningsparker) har ofta en nära anknytning till ett närliggande universitet eller en högskola samt ofta forskningsinstitut. I dessa parker är ofta innovations- och kunskapsbaserade företag verksamma. Företagen varierar från nystartade företag till multinationella koncerner men vanligast är etablerade SME-företag.

¹³⁹ Varje pil i bilden står för en landskombination och avser inte per expatriat.

År 2011, dvs. året innan reglerna utvidgades, beviljades 29 procent av Volvo-koncernens expatriater i Sverige skattelättnader. Ikraftträdandet av de nya reglerna innebar en stor förändring av antalet ansökningar om expertskatt. Under 2012 beviljades 57 procent av expatriaterna skattelättnader. Ökningen berodde enligt företaget på ikraftträdandet av lönerekvisitet. År 2013 var sammanlagt 122 expatriater i Sverige, varav 57 stycken (47 procent) beviljades expertskatt. Flertalet beviljades skattelättnader baserat på ersättningsnivån och endast ett fåtal personer enligt de gamla reglerna.

Innan den 1 januari 2012 ansökte Electrolux om skattelättnad för två till tre personer per år. Det rörde uteslutande personer i ledningsgrupper och andra chefer med speciell kompetens eller erfarenhet för ett visst verksamhetsområde som skulle utvecklas. Någon enstaka person var expert eller specialist inom forskning eller teknik och en var human relations-direktör. I och med ändringen av reglerna har antalet personer med skattelättnader ökat kraftigt. Sedan den 1 januari 2012 har 33 ansökningar beviljats, varav endast 1 enligt de gamla reglerna. Personal kategorier inkluderar allt från personer i ledningsgrupper till internrevisorer och produktutvecklare m.fl. Med de gamla reglerna ansöktes i princip endast om skattelättnader för expatriater. Efter lönerekvisitets ikraftträdande förekommer det allt oftare att företaget också ansöker om skattelättnader för personer som lokalanställs. Till exempel användes expertskatten aktivt vid rekryteringen av de ca 25 personer som valde att flytta med när större delen av huvudkontoret för verksamheten i Europa flyttades från Bryssel till Stockholm i avsikt att konsolidera verksamheten i Sverige.

Ericsson ansökte om och beviljades skattelättnad för 3 personer, vilka hade ledande befattningar, innan de utvidgade reglerna trädde i kraft. Företaget säger att de utvidgade reglerna har inneburit en stor förändring för företaget. Sedan reglerna trädde i kraft den 1 januari 2012 har 37 personer beviljats skattelättnader. I början av hösten 2013 fick företaget emellertid ett föreläggande från FR med anledning av att Skatteverket hade överklagat Forskar-skattenämndens beslut. Överklagandet avser huruvida inkomst från utländsk utbetalare får ingå som underlag för expertskatt. Upplägget är sådant att en del av kompensationen betalas ut av en utländsk enhet å det svenska bolagets vägnar. Skatteverket ifrågasätter vidare att den anställda har ett tillsvidareavtal med det svenska bolaget. Detta tyder, enligt Skatteverket, på att intentionen är att individen ska stanna mer än de tillåtna fem åren. Dessa två frågor utvecklas senare i kapitlet.

En person hos Husqvarna beviljades skattelättnader enligt de gamla reglerna. Företaget hade förvärvat ett företag i Australien som tillverkade och sålde golvslipmaskiner för betonggolv med tillhörande diamantverktyg och kemiska produkter. Personen var vd och del av ägarfamiljen och ansågs vara viktig för integrationen. Huvudanledningen till rekryteringen var att underlätta integrationen och kunskapsöverföringen. En del av köpeskillingen hölls inne tills dess att personen hade varit hos bolaget i tre år. Två personer har beviljats expertskatt enligt de nya reglerna, dels en globalproduktchef för traktorer,

dels en person med lång industriell erfarenhet som var ansvarig för uppbyggnad och uppstart av en fabrik i Polen. Nyckelorden för produktion i Sverige är premium och kvalitet medan fokus i USA i högre utsträckning ligger på att pressa kostnaderna. Traktorer utvecklas och tillverkas i USA där också de stora volymerna finns, dock står den europeiska marknaden för merparten av lönsamheten. Europamarknaden är mycket komplex med olika klimat, kulturer, preferenser och lagstiftning. Huvudanledningen till att bolagets globala produktchef för traktorer erbjöds möjligheten att arbeta i Sverige var att denne skulle lära sig den europeiska marknaden och förmedla kunskapen vidare till bolagets amerikanska organisation.

Sedan den 1 januari 2012 har 4 personer med anställning hos Telia Sonera beviljats skattelättnader, varav 2 enligt lönerekvisitet och 2 enligt de gamla reglerna. Företaget bedömer att åtminstone 1 av de 2 personer som beviljades skattelättnader baserade på ersättningsnivån inte skulle ha fått det enligt de gamla reglerna. Nio personer har beviljats skattelättnader i SCA sedan de nya reglerna trädde i kraft. Företaget bedömer att flera personer som är verksamma inom t.ex. marknadsföring och finans med största sannolikhet inte skulle ha beviljats skattelättnader enligt de gamla reglerna. H & M har endast ansökt om expertskatt för 2 anställda enligt de gamla reglerna,¹⁴⁰ varav en ansökan godkändes för en finanschef och en ansökan avslogs för en person med specialistkompetens. Den ansökan som avslogs enligt de gamla reglerna skulle ha godkänts idag baserat på beloppsgränsen. Tre personer med chefsbefattningar har beviljats skattelättnader enligt de utvidgade reglerna.

SKF anställde i genomsnitt 10 utländska personer varje år i Sverige under hela 2000-talet. Flertalet av dessa var koncerninterna rekryteringar som gjordes i avsikt att avhjälpa en identifierad kompetensbrist. Ett flertal avslag under de första åren efter det att reglerna trädde i kraft påverkade benägenheten att ansöka om skattelättnader. Vid tveksamma fall avstod man från att ansöka om skattelättnader på grund av den administration och de kostnader som följde av en ansökan. SKF har beviljats skattelättnader för cirka två personer per år enligt de gamla reglerna under perioden 2001–2011. I princip godkändes ansökan för högre chefer samt anställda med högre akademisk examen som hade specifika tekniska kunskaper, medan företaget fick avslag på ansökningar som gällde anställda som arbetade med verksamheter som inte kunde klassificeras som företagets kärnverksamhet, t.ex. en valutahandlare med specifika kunskaper om Asien. Sedan de nya reglerna trädde i kraft har 7 personer beviljats skattelättnader.

Under 2011 ansökte Astra Zeneca om skattelättnad för sammanlagt 60 anställda, varav åtta ansökningar avslogs. Flertalet ansökningar som inte beviljades berodde på att Forskarskattenämnden inte bedömde att de sökande var experter eller specialister i lagens mening. Antalet ansökningar om skattelätt-

¹⁴⁰ Historiskt sett har få utländska personer inom koncernen flyttat till huvudkontoret i Sverige. Det har varit betydligt vanligare att anställda med en ledande befattning har flyttat i den motsatta riktningen, dvs. från Sverige till ett annat land, i syfte att bl.a. sprida företagets värderingar.

nader låg relativt stabilt kring denna siffra under en följd av år. Flertalet av forskarna kommer från Storbritannien, Tyskland och USA. Till följd av en större organisationsförändring minskade antalet ansökningar om skattelättnader till 29 stycken under 2012, dvs. knappt hälften jämfört med föregående år, varav samtliga beviljades. Enligt företaget kommer antalet ansökningar om expertskatt sannolikt att öka kommande år. Flertalet av de anställda i Astra Zeneca beviljas skattelättnader enligt de gamla reglerna. Dessa anställda kan klassificeras som personer som arbetar med kvalificerade forskningsuppgifter. De har vanligtvis en doktorsexamen och har dessutom uppnått relevant specialkompetens efter flera års arbetslivserfarenhet. I och med den ändring av reglerna som trädde i kraft den 1 januari 2012 har ett mindre antal anställda beviljats expertskatt baserat på bruttolöneersättningen.

Under perioden 2006–2012 ansökte SEB om skattelättnader för sammanlagt 12 personer, varav Forskarskattenämnden beviljade hälften av ansökningarna. Avslagen rörde ansökningar om skattelättnader för experter och nyckelpersoner, med lite övervikt för den senare kategorin. De sökande bedömdes inte vara kvalificerade för skattelättnader enligt de riktlinjer som gäller enligt 22 § IL. Banken valde att överklaga ett av fallen till FR, men överklagandet avslogs. De nya reglerna har för SEB inneburit en ökad förutsebarhet. Sedan de nya reglerna trädde i kraft har 6 personer beviljats skattelättnader baserat på lönenivån. Alla de personer som nekades skattelättnader enligt de gamla reglerna skulle enligt SEB ha beviljats skattelättnader enligt de utvidgade reglerna.

Volvo Personvagnar har sedan expertskatten infördes utnyttjat möjligheten att ansöka om skattelättnader för expatriater, men också vid lokalanställningar. Under perioden 2001–2011 har företaget haft i genomsnitt 10 till 20 expatriater med skattelättnader varje år. Hösten 2013 hade 35 personer, både expatriater och lokalanställda, beviljats expertskatt enligt de utvidgade reglerna.

Scania har för närvarande ett dussintal anställda i Sverige som har beviljats skattelättnader. Detta ska ställas i relation till de totalt ca 40 expatriater som arbetar i Sverige. Flertalet av expatriaterna har beviljats skattelättnad enligt lönerekvisitet. Företaget anser att det är för krångligt, osäkert och dyrt att ansöka om skattelättnader baserat på en kompetensbedömning för de expatriater som inte har en lön som överstiger två prisbasbelopp. Sandvik uppger att antalet expatriater som företaget ansöker om skattelättnader för varje år ligger stabilt på ca 5–10 personer alltsedan lagstiftningen först introducerades 2001. Under 2013 arbetade 8 personer som har beviljats expertskatt enligt ersättningsnivån i Sandvik. Alla arbetstagarna kan, enligt Sandvik, klassificeras som ledande befättningshavare. Ingen person har nekats skattelättnader enligt de utvidgade reglerna. Sedan expertskattereglerna trädde i kraft 2001 har Saab ansökt om och beviljats skattelättnad för ca 15 expatriater. Alla personerna har haft någon högre chefsbefattning, t.ex. affärsområdes- eller säljchef. Stora Enso ansökte om skattelättnader för i genomsnitt 2 personer

per år enligt de gamla reglerna. Under 2013 hade företaget ansökt om och beviljats skattelättnader för 3 personer enligt de utvidgade reglerna.

5.3 Företagens erfarenheter av de gamla expertskattereglerna

Successivt höjda krav

Flera företag upplever att det inledningsvis, dvs. de första åren efter att reglerna trädde i kraft 2001, var enklare att få en ansökan beviljad för tekniska experter och nyckelpersoner. De menar att Forskarskattenämnden successivt höjde kraven och därmed stramade åt möjligheten att beviljas skattelättnader baserade på en persons kompetens. Ernst & Young uppger t.ex. ett ärende där en person inom en koncern beviljades expertskatt som innehavare av nyckelposition. Denna person fick därefter en utländsk chef som inte beviljades expertskatt trots att denne befann sig på en högre hierarkiskt nivå inom koncernen. Detta visar enligt Ernst & Young på den oförutsägbarhet som gällde och fortfarande gäller prövningar enligt de gamla reglerna.

Bristande förutsebarhet

Den bristande förutsebarheten gäller framför allt för personkategorierna experter eller specialister samt innehavare av andra nyckelpositioner. De enda personer företagen menar att man kan förutsäga utfallet av en ansökan för rörledande befattningshavare, t.ex. vd som per automatik anses som en nyckelperson. Denna bild bekräftas också av genomgången av domarna i föregående kapitel. SEB uppfattar det som om Forskarskattenämnden lade allt för stor vikt vid de skäl som regeringen angav för förslaget i propositionen. Banken menar att detta kan ha föranlett nämnden att vara mer restriktiv när det gällde ansökningar från den finansiella sektorn, detta trots att regeringen exemplifierade personer med nyckelpositioner som specialister inom t.ex. ekonomi.

I samband med en anställning av en utländsk person gör företagen alltid en kostnadsberäkning, dvs. en uppskattning av företagets totala kostnader för personen över tre år. Den bristande förutsebarheten när det gällde de gamla reglerna innebar att t.ex. Sandvik gjorde två beräkningar – en beräkning där personen fick skattereduktion och en där ansökan avslogs. Företaget fattade sedan i samråd med redovisningsbyrån beslut om att gå vidare med att anställa personen eller inte. Redovisningsbyråns bedömning huruvida ansökan skulle beviljas av nämnden samt kostnadsramen för den enhet som skulle anställa personen avgjorde beslutet. Flertalet gånger som tveksamhet uppstod huruvida Forskarskattenämnden skulle bevilja ansökan avstod företaget från att anställa personen. Trots denna försiktighet förekom det att nämnden avslog ansökningar om skattelättnader för personer som företaget betraktade som experter eller specialister inom olika verksamhetsområden, men också ansökningar som gällde ledande befattningshavare verksamma inom t.ex.

human relations avlogs. Det förekom att företag i kontraktet skrev in dels en månadslön som gällde i fall personen beviljades expertskatt, dels en alternativ högre ersättning som skulle gälla utifall ansökan om skattelättnader avlogs av Forskarskattenämnden. Personen garanterades en nettolön vid anställningstillfället och policyn var att den anställda skulle gå skadelös om en ansökan avlogs.

Företag avstår från att ansöka om skattelättnader

Flera företag anser att det finns en relativt stor potential att ansöka om expertskatt för betydligt fler personer. Saab menar att många av de tekniska konsulter och ingenjörer med specialistkunskaper som arbetar i företaget under kortare tid på uppdrag av företagets kunder sannolikt skulle kunna beviljas skattelättnader. Men kostnadsskäl och att det skulle ta alltför mycket interna resurser i anspråk gör att företaget inte utnyttjar möjligheten. H & M uppger att det förekom att rekryteringar gjordes till huvudkontoret i Sverige utan att man ansökte om expertskatt beroende på att företaget bedömde att ansökan skulle avslås.

Fortsatta oklarheter kring tolkning av vilka personer som omfattas

Domar från olika instanser har enligt de intervjuade företagen inte varit tillräckligt klargörande i fråga om vilka personer som kan anses uppfylla de krav som gäller enligt lagen. Detta skapade ett vakuum som innebar att Telia Soneira drog sig för att ansöka om skattelättnader. Sandvik anser att det alljämt kvarstår en osäkerhet om tillämpningen av expertskattereglerna trots olika rättsinstansers vägledande domar. Flera företag, t.ex. SCA, uppger att de har valt att inte ansöka om skattelättnader för personer där det förelåg tveksamhet om utfallet. Detta trots att personerna hade arbetsuppgifter inom områden som var särskilt utpekade i förarbetena, dvs. tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet inom områden där det anses vara viktigt för Sverige att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Under en period ansökte Volvokoncernen om skattelättnader för i princip alla expatriater för att därigenom få kännedom om Forskarskattenämndens bedömningsmall. Lärdomen var att huvudsakligen ansöka om skattelättnader för personer som arbetade inom kärnverksamheten och endast i undantagsfall ansöka för personer inom t.ex. humanrelations, inköpare, jurister och business controllers då sannolikheten var låg att ansökan för dessa skulle beviljas trots att det inte framgick av propositionen att en sådan relativt snäv tolkning skulle göras. Trots att företaget fick ökad kunskap om nämndens förväntade beslut kvarstod en betydande osäkerhet med de gamla reglerna, t.ex. uppger företaget att en expert med specialistkunskap om Renaults produktionsprocess nekades skattelättnader.

Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16 fick enligt flera företag stora konsekvenser. Domen slog fast att granskningen av om en person innehar en nyckelposition i ett företag ska göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Deloitte menar att det innebär att en ansökan som

gäller en person från ett mindre bolag kan komma att behandlas olika än en ansökan för en person från ett större bolag även om de i princip har samma budget- och personalansvar. Den praxis som har utvecklats innebär att för att komma i fråga för skattelättnader som innehavare av en nyckelposition ska en person ha ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. Det kan enligt Svenskt Näringsliv uppfattas som inkonsekvent. Svenskt Näringsliv ifrågasätter om lagstiftaren avsåg att reglerna skulle tolkas på ett sådant restriktivt sätt. Enligt SEB innebär domen i princip att det blev mycket svårare att förutsäga om en ansökan om skattelättnader skulle beviljas för en person som banken ansåg hade en nyckelposition inom en division men som, enligt den nya bedömningen, emellertid inte var på en tillräckligt hög hierarkisk nivå inom hela företaget för att nämnden möjligen skulle bevilja en sådan ansökan.

Enligt SCA blev följden att stora internationellt verksamma företag som bestod av ett flertal verksamhetsgrenar missgynnades i förhållande till mindre företag. Flera företag menar att Regeringsrättens dom bidrog till att man blev mer restriktiv när det gällde att ansöka om skattelättnader. Ericsson menar att praxis bidrog till att man inte ansökte om skattelättnader i den utsträckning som man hade velat då man exkluderade personer som befann sig längre ned i organisationshierarkin. För Volvokoncernen innebär det i praktiken att mycket få personer beviljas skattelättnader med motiveringen att de är nyckelpersoner. Koncernens bolag, t.ex. Volvo Lastvagnar AB, är så pass stora och inte organiserade så att man rapporterar nära vd:n utan i stället arbetar i ganska fristående affärsområden. Konsekvensen av domen blev att flera företag endast ansökte om skattelättnad för t.ex. högre chefer och forskningschefer och därmed tappade bort vissa grupper, t.ex. mellanchefer. Företagen menar att detta medförde att mobiliteten inom organisationen begränsades i och med att man inte vågade rekrytera personer där man inte med en hög grad av säkerhet kunde förutsäga utfallet av en ansökan.

Forskarskattenämnden uppger att man vid bedömningen av huruvida en person är att betrakta som en nyckelperson utgår ifrån var denne befinner sig organisatoriskt samt dennes arbetsuppgifter. För att beviljas expertskatt ska den anställde vara chef för en viktig funktion inom ett område som utgör kärnverksamhet för företaget. Dessa kriterier har inneburit att ansökningar framför allt har beviljats för chefspersoner som arbetar inom forskning och produktion. RÅ 2006 ref. 16 ledde till att nämnden blev mer återhållsam med att bevilja skattelättnader för personer som arbetade inom andra områden, t.ex. HR, ekonomichefer och it. Enligt Forskarskattenämnden är det enklare att klargöra huruvida en person kan klassificeras som expert än som nyckelperson. Liknande bedömningskriterier används som för forskare, även om arbetslivserfarenheten väger tyngre. För att en ansökan som expert ska beviljas ska den sökande ha en högre akademisk examen samt en dokumenterad erfarenhet för de arbetsuppgifter som ansökan avser.

Svårt att bedöma rekryteringsläget inom landet

Kravet att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera inom landet följer av den praxis som har utvecklats alltsedan särskilda beskattningsregler för högt kvalificerade utländska forskare trädde i kraft i mitten av 1980-talet.¹⁴¹ I propositionen betonas att reglerna bör ”utformas så att anlita utländska forskare inte framstår som ett allmänt tillgängligt alternativ till att anlita svenska forskare”.¹⁴² I propositionen ansågs det inte vara tillräckligt att det råder en brist på kvalificerade forskare inom ett visst område för att kraven ska anses vara uppfyllda, samtidigt betonades att det faktum att det över huvud taget finns en person inom landet som uppfyller kompetenskraven inte får innebära hinder för att rekrytera en utländsk person.

Deloitte och Svenskt Näringsliv menar att kravet på att det ska föreligga betydande rekryteringssvårigheter inom landet för experter och forskare är ett problematiskt rekvisit att bedöma för Forskarskattenämnden. Nämnden och domstolarna borde i högre utsträckning godta arbetsgivarens beskrivning av huruvida rekryteringssvårigheter inom landet föreligger eller inte. Rekvisitetet borde enligt flera slopas. Enligt Astra Zeneca och H & M är det inget självändamål att rekrytera personer från utlandet. Det medför i princip alltid merkostnader för företaget jämfört med att rekrytera inom landet. Som huvudregel borde kriteriet att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera inom landet därmed vara uppfyllt. Scania anser att rekvisitetet bortser från att personellt utbyte mellan länder är värdefullt, vilket gagnar både den anställda, företaget och samhället i stort. Scania och Volvokoncernen anser också att kravet alltid är uppfyllt då företaget av kostnadsskäl i första hand försöker att lokalanställa personer framför koncerninterna anställningar av expatriater.

Administrativt krånglig ansökningsprocess

Gemensamt för företagen är att de upplever att ansökan om skattelättnader är en ad hoc-artad, långsam, administrativt komplex och inte minst dyr process då det ofta kräver att revisionsbyråer bistår under hela ansökningsprocessen. Ansökningsprocessen är enligt Ericsson komplicerad trots att företaget är verksamt inom områden som utpekades i förarbetena. Ett problem med reglerna upplevs vara att bevisbördan ligger hos företaget som måste argumentera tillräckligt kraftfullt för att en person ska beviljas skattelättnader. Beslutet att skicka in en ansökan till Forskarskattenämnden görs ofta i dialog med revisionsbyråerna, även om det förekommer undantag. Till exempel har Saab alltid hanterat ansökningarna internt och inte någon gång under processen har förlitat sig på extern expertis i form av t.ex. redovisningsbyråer. Ansökningsprocessen kompliceras av att företagen upplever att små skillnader i kompetens hos individen eller arbetsbeskrivningen för den aktuella tjänsten i slutändan leder till helt olika beslut hos Forskarskattenämnden. SEB menar t.ex. att

¹⁴¹ Prop. 1984/85:76.

¹⁴² Ibid s. 8.

ansökningens struktur har en avgörande betydelse för huruvida en ansökning beviljas eller avslås.

En anledning till att Saab har upphört att ansöka om skattelättnader enligt de gamla bestämmelserna, trots att ingen ansökan har avslagits, är att företaget upplever att prövningen av expatriaternas kompetens var en tidsödande process som tog alltför mycket interna resurser i anspråk. Företaget var tvunget att ta fram organisationsschema, dokumentation som fastställde personens kompetens och göra en arbetsbeskrivning som på ett enkelt men tydligt sätt beskrev personens arbetsuppgifter och vilket mervärde han eller hon genererade för företaget. Eftersom ansökningarna i regel görs av en person som inte har ingenjörsbakgrund kan det ibland vara en omöjlighet att också sätta sig in i expatriatens cv, som i de flesta fall innehåller komplexa tekniska termer som reflekterar dennes kompetens. Saab ansökte inte om skattelättnader för två personer då man inte hann ta fram den nödvändiga dokumentationen inom den tremånadersgräns som gäller för att lämna in en ansökan till Forskarskattenämnden.

Långa handläggningstider skapar problem för företagen

Astra Zeneca menar att de långa handläggningstiderna för ansökningar som görs enligt de ursprungliga bestämmelserna skapar stora administrativa problem för företagen. Löneavdelningen måste korrigera eventuella avslag när det gäller t.ex. kontrolluppgifter och skatteinbetalningar. Ibland tog det enligt Volvo Personvagnar upp till ett halvår innan Forskarskattenämnden beslutade i ett ärende. Under denna period tillämpade företaget inte skattelättnaden, vilket innebar en betydande intern administration när väl ett positivt besked erhöles. Företaget var tvunget att i efterhand t.ex. rätta kontrolluppgifter, skattedeklarationer, i lönesystemet samt kräva återbetalning av inbetalade arbetsgivaravgifter.

5.4 Företagens erfarenheter av de utvidgade expertskattereglerna

Utvidgade regler har ökat förutsebarheten

Många av de intervjuade företagen, t.ex. ABB och Autoliv, är ense om att de utvidgade reglerna har ökat förutsebarheten samtidigt som ansökningsprocessen har förenklats och Forskarskattenämndens handläggningstider har förkortats avsevärt. Det har enligt många företag således skett en omsvängning från en komplex och oförutsägbart process till en i flertalet fall enkel och förutsebar process. Andra företag, t.ex. Astra Zeneca, menar att lönerekvisitet har inneburit en försumbar förenkling för företaget då flertalet av de anställda som det är aktuellt att ansöka om skattelättnader för har en bruttoersättning som understiger beloppsgränsen på två prisbasbelopp. Svenskt Näringsliv

menar att större internationellt verksamma företag är överrepresenterade när det gäller att ansöka om skattelättnader enligt de utvidgade reglerna.

Vid internrekrytering av en person som uppfyller de formella förutsättningarna för expertskatt utgår löneförhandlingen i flertalet företag alltid från en nettolöneberäkning. Utgångspunkten är att personen ska få åtminstone samma nettolöneersättning som i hemlandet. Förenklingen av reglerna innebär att det går att planera ett kompensationspaket, dvs. månadslön och andra förmåner, och med en rimlig säkerhet förutse att en ansökan kommer att beviljas. Kompensationspaketet innebär att personen får samma nettolön som i hemlandet samt eventuellt tillägg som ska täcka förhöjda levnadskostnader, utlandstillägg, bostad samt ersättning för bilkostnad. Därutöver tillkommer kostnadsersättning som är fri från beskattning, t.ex. skolförman för arbetstagarens barn och ersättning för fria hemresor till tidigare hemland. Förutsebarheten har alltså ökat i enlighet med de intentioner som låg bakom beslutet att anta de utvidgade reglerna.

Nya personalkategorier har blivit aktuella

Flera företag, däribland Autoliv, Ericsson och Telia Sonera, betonar att de utvidgade reglerna innebär att företaget ansöker om skattelättnad för nya personalkategorier, t.ex. ekonomer och HR-personal, där ansökan om skattelättnader sannolikt skulle ha avslagits vid en prövning enligt de gamla reglerna. Detta innebär enligt Telia Sonera en stor förbättring jämfört med de gamla reglerna som i alltför hög utsträckning var ämnade för personer som arbetade med forskning och teknik. Autoliv fick t.ex. avslag på en amerikansk jurist som hade specialistkunskaper om amerikansk lagstiftning då han inte bedömdes vara en expert eller innehavare av nyckelposition i lagens mening. Personen skulle enligt företaget sannolikt ha beviljats skattelättnader enligt de utvidgade reglerna. Sandvik menar att flera av de personer som nekades skattelättnad enligt de gamla reglerna skulle ha fått det enligt lönerekvisitet. Förenklingen gäller enligt Volvo Personvagnar framför allt vid lokalanställningar där många av dessa sannolikt inte skulle ha beviljats skattelättnader enligt de gamla reglerna. Saab bedömer att alla personer som beviljades expertskatt genom kompetensprövning också skulle ha fått det genom en prövning av ersättningsnivån. I princip alla fallen översteg lönen med god marginal den beloppsgräns som gäller för att beviljas skattelättnad.

Utvidgade regler har förenklat ansökningsprocessen

Som framgick ovan anlidade företagen i princip alltid extern hjälp i form av revisionsbyråer när de ansökte om skattelättnad enligt de gamla reglerna. I och med de utvidgade reglerna har ansökningsprocessen förenklats avsevärt. Enligt Ericsson räcker det i princip att fylla i ansökningsblanketten där inkomstnivån ska anges och skicka med en bilaga som visar hur bruttolönen har beräknats. Detta innebär att många företag, t.ex. Ericsson, H & M, SCA och SKF, själva väljer att ansöka om expertskatt, dvs. utan hjälp från revisionsbyråer. Andra företag – såsom Sandvik – gör bruttolöneberäkningen själva men

stämmer av beräkningen med sin revisionsbyrå som därefter skickar in ansökan till Forskarskattenämnden. Detta görs då byrån har i uppdrag att göra den årliga deklarationen för expatriaten.

Saab menar att lönerekvisitet innebär en klar förbättring för företaget av flera skäl, t.ex. tidsbesparing och därmed kostnadsbesparing för företaget och att företaget får svar på ansökan från Forskarskattenämnden betydligt snabbare än tidigare. Processen går betydligt snabbare då ansökningarna hanteras genom det s.k. förenklade förfarandet, vilket innebär att nämndens ordförande eller vice ordförande ensam kan fatta beslut i ett ärende. Företagen får ett beslut från nämnden inom ca två veckor från det att ansökan har skickats in.

5.5 Tröskeleffekter

En konsekvens av de nya reglernas utformning är att det uppstår tröskeleffekter för arbetsgivaren. Tröskeleffekten innebär att det uppstår incitament för arbetsgivaren att höja lönen över den bestämda beloppsgränsen eftersom det reducerar underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter till 75 procent av lönen och andra ersättningar.¹⁴³ För vissa ersättningar utgår inte skatt eller arbetsgivaravgifter, t.ex. skolavgifter.¹⁴⁴ Konsekvensen kan, enligt exemplen nedan, bli en sänkt totalkostnad för arbetsgivaren. I det första exemplet sparar företaget nästan 7 000 kronor i arbetsgivaravgifter genom att höja lönen med 100 kronor.¹⁴⁵

Tabell 9 Exempel 1 tröskeleffekt

	Ej expertskatt	Expertskatt
Lönekostnad	88 900	89 001**
Arbetsgivaravgift*	27 932	20 973
Totalkostnad	116 832	109 973

* 31,42 % för 2013.

** Prisbasbeloppet uppgår 2013 till 44 500 kr, dvs. 2x44 500.

Källa: Egen bearbetning.

Ett annat exempel visar att expatriatens nettolön ökar med över 20 000 kronor per månad vid en höjning av bruttolönen med 5 000 kronor per månad, samtidigt som arbetsgivarens totalkostnad minskar med nästan 5 000 kronor.

Tabell 10 Exempel 2 tröskeleffekt

Bruttoersättningar	Ej expertskatt	Expertskatt
Lön	50 000	55 000
Skolförmån	16 667	16 667

¹⁴³ Extra kostnader i form av t.ex. pensionsavsättningar kan dock tillkomma då den kontanta lönen höjs.

¹⁴⁴ Wahlstedt Sjöstedt C., Expertskatt – några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012.

¹⁴⁵ Exemplet är en förenkling då företaget i realiteten också måste beakta andra lönekostnader såsom semesterersättning och pensionskostnader.

Bruttoersättningar	Ej expertskatt	Expertskatt
Bostadsförmån	20 000	20 000
Totalt	86 667	91 667
Skatt	35 964	19 235
Socialavgifter	27 230	17 673
Netto	14 036	38 703
Totalkostnad	113 897	109 340

Källa: Ernst & Young. OH-bilder: Uppföljning av nya regler för expertskatt, frukostseminarium 2013-12-10.

Risken för löneglidning enligt flera företag, t.ex. SKF, uppges emellertid vara begränsad då det finns lönepolicyer på koncernnivå som företaget måste förhålla sig till. Koncernen kan inte ge ett antal personer en omotiverat hög lön eftersom det kan verka lönedrivande. Husqvarna betonar att löneläget generellt sett är lägre i Sverige än i många andra länder. Detta gäller inte minst de länder där bolaget har sina huvudfunktioner utanför Sverige, nämligen USA och Tyskland. Företaget kan emellertid i mycket begränsad utsträckning frånga principen att ge en marknadsmässig lön. Ett företag uppger att vid anställningen av en expatriat justerades lönen så att den i slutänden översteg två prisbasbelopp. Löneanspråket motsvarade inte fullt ut det ansvar som personen kom att få. Då bolaget har en strikt lönepolicy minskades ersättningen för bostad i stället, och bedömningen ifrån bolagets sida är att den totala kostnaden för anställningen kom att hamna på en rimlig nivå.

Ericsson menar att lönenivån kan ha påverkats något eftersom företaget tar fallhöjd för att säkerställa att personen hamnar ovanför ersättningsnivån på två prisbasbelopp. Enligt Sandvik var det ekonomiskt lönsamt för företaget att höja lönen för en anställd för att komma upp till den fastlagda beloppsgränsen. En av de personer som beviljades expertskatt hos Saab erbjöds och tackade ja till en lokalanställning i Sverige efter ett år. Personens nya lön skulle ha understigit den stipulerade lönegränsen för att automatiskt beviljas expertskatt. Företaget fattade då beslutet att höja lönen så att han kunde behålla expertskatten de kommande två åren. Förutom detta fall menar företaget att det inte har förekommit någon tröskeffekt vad gäller lönesättningen. H & M och SCA upplever inte att införandet av lönerekvisitet har påverkat lönenivån inom företaget. I flertalet fall är det inget problem att komma över beloppsgränsen på två prisbasbelopp när månadsersättningen samt andra förmåner adderas ihop.

Antalet ansökningar om skattelättnader har heller inte ökat i den omfattning som regeringen förutsåg innan de utvidgade reglerna trädde i kraft (se avsnitt 2.4.1). Detta indikerar att förekomsten av tröskeffekter i realiteten är ett mindre problem.

5.6 Företagens konkurrenskraft

Företagen är positiva till expertskatten

Alla företag anser trots de tillämpningsproblem som förekommer att införandet av både de gamla och de utvidgade reglerna har varit positivt. Ett syfte med införandet av skattelättnaderna 2001 var att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige.¹⁴⁶

Expertskatten har begränsad effekt på lokaliseringsbeslut

Trots skattens positiva effekter är flera av företagen, t.ex. Ericsson, Saab och Telia Sonera, ense om att den har haft en mycket begränsad effekt på företagens beslut när det gäller att lokalisera koncernledande funktioner. Telia Sonera betonar att skattelättnaden endast gäller under de tre första åren som en person vistas i Sverige. Företagen har en längre planeringshorisont när det gäller beslut om var man ska förlägga olika funktioner. Trots att expertskatten innebär en kostnadsbesparing för företaget är den i sammanhanget att betrakta som försumbar. Övriga skattefrågor såsom t.ex. arbetsgivaravgifter, pensions-skatteregler, beskattning av aktieprogram och bolagsskattesatsen är av avsevärt större betydelse. Enligt Ericsson är det den totala företags- och individbeskattningen tillsammans med andra värden som avgör sådana beslut. Expertskatten är viktig för SCA, dock spelar andra faktorer in vid beslut om var man ska förlägga koncernledning och andra nyckelfunktioner. SCA menar att det totala företagsklimatet avgör sådana beslut. I slutet av 1990-talet förlades SCA Hygiene Products AB:s huvudkontor till München i Tyskland. Nu är snarare trenden den motsatta och anställda har flyttat tillbaka till Sverige. Det går emellertid inte att utesluta att expertskatten har haft betydelse för var företagen förlägger sin verksamhet. Enligt Ernst & Young bidrog expertskatten till att det totalt sett var lönsamt för flera av deras kunder att förlägga verksamhet i Malmöregionen snarare än i Köpenhamn.

Expertskatten förbättrar möjligheten att rekrytera utländsk personal

Ett annat syfte med expertskatten var också att möjliggöra för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed konkurrera om kvalificerade personer med krav på hög lön efter skatt.¹⁴⁷ Flera företag betonar att även om kostnadsbesparingen för företaget är begränsad går det inte att bortse från att den är betydligt viktigare för den enskilda individen.

Saab menar att expertskatten har förbättrat möjligheten att attrahera kompetent arbetskraft till Sverige. Skattereglerna innebär minskade kostnader för att rekrytera högre chefer till Sverige, dock hade sannolikt flertalet av dem ändå erbjudits anställning även utan möjligheten till skattelättnad. SCA un-

¹⁴⁶ Prop. 2000/01:12.

¹⁴⁷ Ibid.

derstryker vikten av expertskatten när det gäller att underlätta för företagen att rekrytera kompetenta individer till Sverige. Den svenska löne- och skattestrukturen är ofördelaktig jämfört med många länder, t.ex. USA, Frankrike, Storbritannien och Tyskland. Det motiverar att Sverige har infört expatriatvillkor som kan konkurrera med de regler som finns i många andra länder. Det har i och med expertskatten blivit enklare att erbjuda en internationellt konkurrenskraftig lön.

Enligt Husqvarna, SCA och Telia Sonera är lön, inklusive andra förmåner, viktig när en person beslutar sig för att anta ett anställningserbjudande. Därutöver menar företagen att också andra saker spelar in såsom kompetensutveckling och möjligheten att arbeta och bo i ett annat land. Detta är samma slutsats som ITPS kom fram till i utvärderingen av de gamla expertskattereglerna. Det är enligt Husqvarna relativt svårt att rekrytera personal till Sverige av skatteskäl och expertskatten bedöms vara viktig för att få den ekonomiska kalkylen att gå ihop. Det finns flera anledningar till att Husqvarna nyttjar expertskattereglerna, t.ex. kunskapsöverföring, ökad förståelse och förbättrat samarbete. Ledningen för Husqvarna är lokaliserad i USA, Tyskland och Sverige. Det finns ett behov av att sprida kompetensen och det bästa sättet att göra det är att när tillfälle ges låta nyckelpersoner byta anställningsland. Huvudanledningen till att en person rekryteras till Sverige är att han eller hon har kunskap som kan utveckla bolaget. När experten flyttar tillbaka sker en kunskapsöverföring och samarbetet och förståelsen för hur olika delar av bolaget arbetar med olika frågor ökar på sikt.

Expertskatten främjar mobilitet och kunskapsspridning inom företagen

Telia Sonera betonar också att anställning av utländsk nyckelpersonal utgör en viktig källa för spridning av kunskap och erfarenheter inom koncernen. Sandvik anser att expertskatten är ett viktigt instrument som sänker kostnaderna för att sprida Sandvikkoncernens kärnvärderingar. Detta görs på två sätt, antingen skickas svenskar ut till andra länder eller tar de svenska bolagen emot utländska personer. Ericsson menar att mobiliteten inom koncernen främjas på grund av expertskatten. Detta anses viktigt då många i koncernen någon gång vill arbeta i Sverige då huvudkontoret är lokaliserat här. En ökad mobilitet av personal mellan olika länder och affärsenheter utvecklar både företaget och individen. I slutänden genererar det ett mervärde som har stor betydelse för företagets utveckling på både kort och lång sikt.

Saab tror att det i framtiden kommer att bli vanligare att personer inom koncernen söker lokalanställning i Sverige. Om så blir fallet kommer expertskatten att öka i betydelse för företaget. SCA betonar också att betydelsen av expertskatten är större för personer som lokalanställs i Sverige eftersom de inte kan ta del av de särskilda expatriatvillkoren. För dessa individer sker en löneförhandling utifrån ett bruttolöneavtal, och expertskattereglerna kan då ofta vara avgörande för om personen accepterar ett jobberbjudande eller inte.

Trots expertskatten kan det ibland vara svårt att konkurrera lönemässigt med andra länder.

5.7 Iakttagelser

I utvärderingen har företagen uppmärksammat flera tillämpningsproblem som rör både de gamla och de utvidgade reglerna. De problem som aktualiseras är enligt Svenskt Näringsliv i princip desamma för stora som för mindre företag. Ett undantag rör problemet vem som ska anses som utbetalare av lönen när det sker en förmedling av utbetalning mellan ett utländskt bolag och ett svenskt bolag. Detta är en fråga som framför allt berör större företag.

5.7.1 Tidpunkt för arbetets påbörjande

En oklarhet som påverkar användningen av de gamla reglerna gäller när en person anses vistas stadigvarande i Sverige och därmed är obegränsat skattskyldig. Vid ansökan om skattelättnader finns två viktiga datum, dels när personen kom till Sverige, dels när anställningen ska påbörjas. Detta har lett till en situation där det kan uppstå oklarhet om expertskattens tillämpningstid. Enligt Ernst & Young var avsikten sannolikt att beslutet skulle gälla tre år från den dag då arbetet i Sverige påbörjades, dvs. den tidpunkt som Forskarskattenämndens beslut avser. Skatteverket har dock i flera fall enligt Ernst & Young argumenterat att beslutet om expertskatt ska gälla från den dag då den tidsbegränsade vistelsen i Sverige inleddes.

Om en anställd kommer till Sverige innan arbetet påbörjas innebär det att han eller hon inte kan utnyttja beslutet i tre år från det att arbetet i Sverige påbörjades. Nuvarande regler kan enligt revisionsbyrån innebära en risk att den anställda missar ansökningstiden om arbetet av någon anledning påbörjas innan den anställda flyttar till Sverige. Forskarskattenämnden menar emellertid att det inte föreligger någon oklarhet då det av lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden framgår att ansökan ska ha kommit in inom tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige, dvs. inte efter att anställningen hos svensk arbetsgivare påbörjats. Till exempel Ernst & Young anser att lagtexten bör förtydligas så att det framgår att expertskatten ska gälla tre år från det datum arbetet i Sverige påbörjades och inte tre år från den dag då vistelsen i Sverige inleddes. Skulle lagtexten ändras på sådant sätt kan det också kräva ett förtydligande om att treårsperioden räknas från det första arbetet i de fall den enskilda byter arbetsgivare och uppfyller kraven för skattelättnad även i det nya arbetet.

5.7.2 Tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden

Ansökan om skattelättnader ska ha kommit in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Flera

företag, t.ex. Ericsson och Telia Sonera, upplever tidsgränsen som alltför snäv. Det förekommer även företag, t.ex. Husqvarna, som inte anser att tremånadersgränsen utgör något större problem, eftersom arbetet med att ansöka om expertskatt för en expatriat påbörjas tidigt i anställningsprocessen. Problem uppstår framför allt när ansökan ska göras enligt de gamla reglerna eftersom det krävs en mer omfattande dokumentation. Regeln innebar att flera av företagen inte kunde ansöka om skattelättnader då man inte hinner ta fram all den nödvändiga informationen i tid. Saab menar t.ex. att de utvidgade reglerna har inneburit en lösning på problemet att hinna ansöka om skattelättnader inom den fastlagda tremånadersgränsen. Tremånadersgränsen kan orsaka problem när det gäller personer som av olika orsaker, t.ex. frekventa arbetsresor, vistas i Sverige innan att anställningen påbörjas. Detta kan enligt Volvo Personvagnar innebära att Skatteverket gör tolkningen att vederbörande vistas stadigvarande i Sverige och att företaget därmed inte anses ansöka om skattelättnad inom tremånadersgränsen.

Den exakta tidpunkten för anställningens början i Sverige kan ibland vara svårdefinierbar. I vissa fall föregås en anställning av ett antal tjänsteresor till Sverige inom ramen för anställningen i hemlandet. Det förekommer t.ex. att en person övergångsvis pendlar till Sverige inom ett projekt för att i förlängningen ta över projektet och bosätta sig i Sverige under några år. Detta kan skapa oklarhet om när anställningen i Sverige anses ha påbörjats. I dessa fall är det inte ovanligt att pendlingen medför att personen inte är kvalificerad för expertskatt. Volvokoncernen har haft ett antal sådana situationer. Deloitte menar att den snäva tidsgränsen exkluderar relativt många arbetstagare från att ansöka om skattelättnader då det är vanligt att ett erbjudande om anställning föregås av frekventa arbetsresor under en period.

Flera av de intervjuade, t.ex. Deloitte och Svenskt Näringsliv, anser att tidsgränsen borde förlängas till sex månader. Tidsgränsen anses lämplig då den ofta förekommer i annan skattelagstiftning. Till exempel anses en person vara obegränsat skattskyldig när han eller hon stadigvarande vistas i Sverige i minst sex månader.

Flera företag, t.ex. Volvo Personvagnar, menar att ansökan om skattelättnader inom de föreskrivna tre månaderna omöjliggörs då personen anses ha vistats i för hög utsträckning i Sverige före anställningens påbörjande. Enligt ett ställningstagande från Skatteverket tolkas stadigvarande vistelse som en regelmässig vistelse här i landet med i snitt tre övernattningar per vecka, dvs. att det föreligger en kontinuitet i resandet.¹⁴⁸ Volvo Personvagnar har av den anledningen undvikit att ansöka om skattelättnader för anställda. Företaget anser att Skatteverkets bedömning i stället borde utgå från när en person bosätter sig i och blir skattskyldig i landet.

¹⁴⁸ Skatteverkets ställningstagande, Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse?, dnr 130 92654-05/111.

5.7.3 Femårsgränsen för bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige

IL 11 kap. 22 § andra stycket föreskriver att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår som arbetet påbörjas. Autoliv menar att femårsgränsen skapar problem då det inom större internationellt verksamma företag är vanligt förekommande med strukturella och organisatoriska förändringar. Därtill menar företaget att intern rörlighet inom koncerner är viktigt för bl.a. kunskapsöverföring och den interna kompetensutvecklingen. Personer i ledande befattningar är internationellt rörliga och det har förekommit att företaget inte har kunnat ansöka om skattelättnader då personen i fråga har befunnit sig i Sverige inom karantäntiden på fem år. Autoliv fick av den anledningen avslag på en ansökan om skattelättnader för en amerikansk koncernledare som hade beviljats expertskatt tidigare för en helt annan befattning. Företaget anser att karantäntiden borde minskas till t.ex. tre år.

Femårsgränsen skapar enligt SKF alltmer problem då människor generellt sett är mer globala i dag än tidigare. Problem kan t.ex. uppkomma för praktikanter som har varit hos företaget under ett par månader som en del av sin utbildning. Reglerna borde därför ta i beaktande anledningen till vistelsen om en person har befunnit sig i Sverige under den femåriga karensperioden. Deloitte och Ericsson menar det vore önskvärt mot bakgrund av den osäkerhet som råder kring bedömningen av stadigvarande vistelse och den ökade globala mobiliteten om man såg över detta krav och inför möjlighet till undantag, t.ex. för de fall där det är aktuellt med pendling i anslutning till att arbetet påbörjas.

Femårsgränsen är, enligt t.ex. SISP och Svenskt Näringsliv, speciellt problematisk för forskare med anknytning till universitet och högskolor. Nuvarande praxis innebär att forskare som har genomfört sina forskarstudier i Sverige automatiskt diskvalificeras från att beviljas skattelättnader. Svenskt Näringsliv menar att utbildningstiden inte borde beaktas vid bedömningen om en forskare är berättigad till skattelättnader. Många av de företag som SISP representerar har en nära anknytning till universitet och högskolor. Problem kan uppkomma där en utländsk person med universitetsanknytning inte kan ansöka om skattelättnader på grund av att han eller hon redan stadigvarande vistas i Sverige. Regelverket borde enligt ABB och SISP ändras så att personer som lämnar universitets- och högskolevärlden och övergår till en privat anställning kan beviljas expertskatt.

5.7.4 Kravet på utländskt medborgarskap

Ett av kraven för att kunna beviljas skattelättnader är att arbetstagaren inte är svensk medborgare. KPMG menar att förhållandet att reglerna endast gäller för utländska medborgare inte är helt oproblematiskt och i vissa avseenden kontraproduktivt. Syftet med reglerna är att attrahera kompetenta individer som kan bidra till att förbättra Sveriges internationella konkurrenskraft.

Svenskar som arbetar i utlandet under ett antal år och tillgodogör sig värdefull kompetens och internationell erfarenhet kan därmed inte ansöka om skattelättnader. Scania har många svenska expatriater som har varit verksamma under relativt lång tid i utlandet. Ett sätt att locka tillbaka dessa individer för att tillgodogöra sig deras kompetens vore att slopa detta krav. Enligt Ericsson försvårar kravet möjligheten att rekrytera svenskar som har arbetat utomlands under en längre tid. Fokus för att komma i fråga för skattelättnader borde uteslutande ligga på den kompetens och de erfarenheter som arbetstagaren för med sig när denne flyttar till Sverige under förutsättning att alla andra formella förutsättningar för att beviljas skattelättnader är uppfyllda.

Kravet på att den sökande ska vara utländsk medborgare innebär enligt Ernst & Young och KMPG också att ansökan från personer med dubbelt medborgarskap avslås trots att de kanske aldrig har vistats stadigvarande i Sverige. Scania har vid flera tillfällen haft personer som har fått en anställning i Sverige där detta har inneburit att företaget inte har kunnat ansöka om skattelättnader. Flera företag anser att kravet att personen inte får ha vistats stadigvarande i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år då arbetet påbörjas borde vara ett tillräckligt rekvisit för att kunna ansöka om skattelättnader.

5.7.5 Avsikten med vistelsen i Sverige

Enligt IL får vistelsen i Sverige vara avsedd att pågå i högst fem år. Avsikten var att inte ge skattelättnader till de personer som avsåg att etablera sig permanent i Sverige. Svenska anställningsavtal är vanligtvis upprättade som tillsvidareavtal och det kan av den anledningen vara svårt för den anställde att visa att avsikten är att endast vistas i Sverige under ett begränsat antal år. I de fall avsikten ändras efter tre- eller femårsperioden, dvs. den anställde bestämmer sig för att stanna i Sverige, innebär det inte någon retroaktiv påverkan för expertskattens tillämpning. Skatteverket har i ett ställningstagande slagit fast att om det visar sig att en person finns kvar i Sverige efter femårsperiodens utgång är detta inte ett tillräckligt skäl för att ett beskattningsbeslut ska omprövas alternativt att en eftertaxering ska kunna bli aktuell.¹⁴⁹ Skatteverket skriver följande:

Ett beslut från Forskarskattenämnden medför vissa skattelättnader. Beslutet är fattat bl.a. under förutsättning att personen inte har för avsikt att vistas i Sverige mer än femår. Beslutet ligger sedan till grund för bl.a. den årliga inkomsttaxeringen av den som beslutet avser. Skatteverket anser inte att tidigare fattade beslut vid inkomsttaxeringen ska omprövas alternativt att eftertaxering ska göras om det visar sig att en person finns kvar i Sverige efter det att fem år passerat.

Enligt revisionsbyråerna har Forskarskattenämnden få eller inga frågor om hur länge personen avser att vistas i Sverige, dock har det förekommit och förekommer att Skatteverket har ifrågasatt vistelsetiden i samband med att en

¹⁴⁹ Skatteverkets ställningstaganden, Vad händer om Sverigevistelsen för utländska nyckelpersoner m.fl. blir längre än avsedda fem år?, dnr 131 129981-06/111.

utländsk person tillsvidareanställd i Sverige. Rekvisitet är enligt Forskarskattenämnden problematiskt. Den sökande ska vid ansökningstillfället ange om avsikten är att stanna i Sverige i högst fem år, vilket i praktiken är svårt att kontrollera. Forskarskattenämnden har sålunda i praktiken godtagit uppgifterna att avsikten med vistelsen i Sverige är tidsbegränsad trots att tillsvidareavtal formellt sett inte uppfyller kriterierna för expertskatt.¹⁵⁰ Kravet har inte inneburit något reellt problem även om Skatteverket har överklagat ett bifallsbeslut från Forskarskattenämnden i en fråga om tillsvidareanställning, bl.a. beroende på att personen i fråga hade köpt en bostad i Sverige. Utfallet blev att avsikten i samband med ansökningstillfället gällde, dvs. personen i fråga beviljades skattelättnader.¹⁵¹

Flera av de intervjuade, t.ex. Svenskt Näringsliv, påpekar att kravet att vistelsen i Sverige endast får vara avsedd att pågå i högst fem år inte fyller någon egentlig funktion och endast bidrar till att skapa oklarhet. Avsiktsrekvisitetet borde enligt dessa strykas då dessutom skatterätten i detta fall inte överensstämmer med svensk arbetsrätt. Regeln är problematisk då det inte går att bevisa någon persons avsikt när det gäller längden på vistelsen i samband med att han eller hon flyttar till Sverige samt ologisk då syftet med lagen att attrahera kompetenta individer till Sverige. Volvo Personvagnar anser att det inte föreligger några problem när det gäller anställningen av expatriater, eftersom de behåller sin anställning i hemlandet. Situationen är delvis en annan när det gäller lokalanställningar då dessa personer saknar en juridisk koppling till det gamla hemlandet även om de ofta endast avser att stanna i Sverige under ett par års tid.

Det bästa ur svensk synvinkel vore enligt flera företag om personerna väljer att stanna kvar längre än de tillåtna fem åren. Därtill är regeln enligt KPMG ologisk då t.ex. vd-rollen typiskt sett inte tidsbegränsad. Enligt Ernst & Young uppkommer det av förklarliga skäl svårigheter om en person flera år senare ska visa sin avsikt vid anställningstillfället.¹⁵² Swedbank har avstått från att ansöka om skattelättnader för flera personer på grund av den oklarhet som gällde mellan avsikten med vistelsen i Sverige och svensk arbetsrätt trots att det i praktiken inte ledde till något reellt problem. Volvo Personvagnar menar att avsikten med vistelsen i Sverige saknar betydelse för att bevilja skattelättnader och därför borde slopas.

5.7.6 Skattelättnadernas giltighetstid

Flera företag betonar att skattelättnadernas giltighetstid borde ses över. Företagen anser att det vid utformningen av svenska skatteregler är viktigt att hela tiden följa utvecklingen av motsvarande regler i våra konkurrentländer. Skattelättnader medges t.ex. i Danmark som längst under fem år.

¹⁵⁰ Wahlstedt Sjöstedt C. (2012).

¹⁵¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4852-12.

¹⁵² Ernst & Young. OH-bilder: Uppföljning av nya regler för expertskatt, frukostseminarium 2013-12-10.

SSAB anser att det vid expatriatanställningar inom en koncern vore lämpligt att ha dagens skattelättnad på tre år men med möjlighet till förlängning i ytterligare två år. Det skulle utöka Sveriges konkurrensmöjligheter i hög utsträckning när det gäller möjligheten att attrahera kompetent arbetskraft från utlandet. Enligt Autoliv befinner sig expatriater ofta utomlands i fyra–fem år. Den initiala kontraktstiden är vanligtvis två år, sedan förlängs den vanligtvis i ytterligare två år. Skattelättnadernas giltighetstid borde av den anledningen förlängas med ett till två år så att den korresponderar med den tidslängden. Enligt SCA hänger en femårig skattelättnad bättre samman med de socialförsäkringsregler, framför allt pensionsregler, som ofta gäller i expatriatens hemland. Detta skulle dessutom synkroniseras med den tidsperiod som en expert får vistas i Sverige. Alternativt menar SCA att det kunde ske en successiv nedtrappning av skattelättnaden mellan år tre och år fem.

5.7.7 Utbetalning av ersättningen eller lönen

Bakgrund

Företag menar att problem kan uppstå eftersom Skatteverkets bedömning vid taxeringen och Forskarskattenämndens bedömning av utländska utbetalningar vid ansökan om skattelättnader inte alltid är helt kompatibla. Alltfler sökande beviljas skattelättnader grundat på ersättningsnivån (se tabell 2). Det aktualiserar frågan vem som anses vara utbetalare av ersättningen eller lönen då det är vanligt förekommande med s.k. split payroll. Detta innebär att en del av lönen utbetalas i hemlandet, t.ex. för att den anställda ska kunna kvarstå i sin ordinarie pensionsplan och socialförsäkring eller behöver lön i hemlandet för att täcka personliga kostnader som amortering och räntebetalning på bostad, och en del av lönen utbetalas i Sverige i form av skattekompensation och lokala förmåner. Forskarskattenämnden menar att ett problem som skapar betydande oförutsebarhet är vem som ska betraktas som utbetalare av lönen.

Skatteverket

Det saknas en definition av begreppet arbetsgivare i IL. Lagen slår endast fast att arbetsgivaren ska vara hemmahörande i eller ha ett fast driftställe i Sverige.¹⁵³ Skatteverket har i ett ställningstagande tagit upp frågan huruvida utbetalningar från annan än den svenske arbetsgivaren omfattas av ett beslut från Forskarskattenämnden. Av ställningstagandet framgår att Skatteverkets bedömning är följande:

¹⁵³ Enligt 11 kap. 22 § andra stycket IL ska arbetstagaren vara anställd av en svensk arbetsgivare eller av en svensk filial till ett utländskt företag. Det förekommer att den anställda inte har ett svenskt anställningsavtal utan i stället har ett s.k. assignmentavtal, dvs. ett avtal som reglerar tjänstgöringen i Sverige som ett tillägg till den anställdes anställningsavtal i hemlandet. Såvida ersättningen anses utbetald av det svenska företag eller fasta driftställe som anges i ansökan och det formella rekvisitet därmed är uppfyllt godtas även assignmentavtal av Forskarskattenämnden

enbart ersättningar som betalas ut av svensk arbetsgivare omfattas av ett beslut som är fattat av Forskarskattenämnden. Med svensk arbetsgivare avses även en utländsk arbetsgivare vilken har fast driftställe i Sverige. Det är endast i de fall det klart kan påvisas att den utbetalda ersättningen enbart förmedlats av en utländsk betalare på den svenske arbetsgivarens uppdrag som en ersättning kan bli föremål för skattelättnader. Den svenske arbetsgivaren, som kunnat konstateras gett uppdraget att förmedla betalningen, ska vara den som framgår av Forskarskattenämndens beslut eller som av sammanhanget i övrigt kan utläsas vara den svenske arbetsgivare som ska kunna utge ersättningar som omfattas av bestämmelserna för skattelättnader i IL.¹⁵⁴

Forskarskattenämnden

Ställningstagandet och domarna avser omfattningen av ett beslut om skattelättnader, vilket inte är en fråga för Forskarskattenämnden. Däremot blir samma frågeställning aktuell i beloppsprövningen, dvs. vilka ersättningar som kan beaktas vid bedömningen av om arbetstagaren kvalificerar sig för skattelättnader grundade på ersättningsnivå.¹⁵⁵

För att skattelättnader ska kunna medges krävs att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast drifts ställe här, 22 § andra stycket IL. I 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden anges att vid tillämpning av bestämmelserna om skattelättnader är arbetsgivare den som betalar ut ersättningen. Detta innebär sålunda, enligt Forskarskattenämnden, att det endast är ersättningar som utbetalas av arbetsgivaren som kan beaktas vid beloppsprövningen. Detta får till följd att lön som utbetalas i Sverige beskattas till 75 procent medan lön från en utbetalare utanför Sverige beskattas fullt ut, dvs. till 100 procent.

Det kan enligt nämnden vara problematiskt att avgöra ett ärende innan faktureringen mellan bolagen har kommit i gång. Forskarskattenämnden menar att nämnden har att förhålla sig till följande: Enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL kan en utländsk arbetstagare medges skattelättnader vid tillfälligt arbete i Sverige, om lön och annan ersättning för arbetet här per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. I författningskommentaren sägs att ”med ersättning avses samtliga avtalade kontanta ersättningar samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren”.¹⁵⁶ Det bedöms vara viktigt att det i lagen slås fast hur reglerna ska tolkas, dvs. huruvida utbetalning från utlandet ska accepteras vid beräkning av den svenska bruttolönen. Om ersättning utbetalas från ett annat bolag är det upp till den som ansöker om skattelättnad att på lämpligt sätt visa att ersättningen ändå är att anse som utbetald av den angivna arbetsgivaren, dvs. förmedlad på den svenska arbetsgivarens uppdrag. Forskarskattenämnden har sedan att utifrån underlaget i varje enskilt fall bedöma om förutsättningarna är uppfyllda.

¹⁵⁴ Skatteverkets ställningstagande, Omfattas utbetalningar från annan än den svenske arbetsgivaren av ett beslut från Forskarskattenämnden?, dnr 130 352766-05/111.

¹⁵⁵ Intervju med Forskarskattenämnden, 2013-11-04.

¹⁵⁶ Prop. 2011/12:1 s. 516.

Enligt Forskarskattenämnden finns två extremer, nämligen att utbetalningen ska göras från det svenska bolaget alternativt att all ersättning oavsett utbetalare ingår i underlaget vid beräkning av bruttoersättningen. I dagsläget råder ett mellanläge där man endast beaktar utbetalningar som görs av utländskt bolag när det finns en tydlig och stark förmedlingssituation. Nämnden menar att lagstiftarens avsikt med lagen troligen var en strikt tolkning av vem som ska anses vara utbetalare av ersättningen. Till dess denna fråga slutligt avgörs kommer en betydande osäkerhet att kvarstå för de olika parterna, nämligen Forskarskattenämnden, Skatteverket, arbetsgivare och arbetstagare. Forskarskattenämnden antar att Skatteverket kommer att inta en restriktiv hållning i frågan. Detta kommer att visa sig vid granskningen av deklarationer för inkomståren 2012 och 2013.

Företagen

Enligt Ernst & Young tillämpar Sverige, till skillnad från flertalet andra länder, ett formellt arbetsgivarbegrepp som huvudregel. Det innebär att utbetalaren (och den man har sitt anställningskontrakt med) av en ersättning anses som arbetsgivare oavsett för vilket bolags räkning den anställde utför arbetet och vem som slutligen bär kostnaden för utfört arbete. Ett bolag kan anses som arbetsgivare civilrättsligt medan ett annat bolag är arbetsgivare skatterättsligt. Ernst & Young menar att Forskarskattenämnden i alltför hög utsträckning fokuserar på att vem som har gjort en utbetalning inte nödvändigtvis speglar vem som är arbetsgivare. Det uppstår därför en skillnad beroende på om den anställde arbetar på ett svenskt dotterbolag eller en svensk filial till ett utländskt bolag. Expertskatt kan tillämpas om den svenska filialen är en filial till den utländska betalaren, men inte om det är två separata juridiska personer, t.ex. filial till ett bolag medan arbetstagaren är anställd av ett annat bolag inom koncernen.

Svenskt Näringsliv menar att Forskarskattenämnden har frångått en strikt tolkning – att endast en svensk utbetalare av ersättning ska accepteras – och anammat Skatteverkets hållning att en vidareförmedling av lön kan godkännas förutsatt att det klart kan påvisas att utbetald ersättning enbart förmedlats av en utländsk betalare på den svenska arbetsgivarens uppdrag. Det är upp till varje enskild sökande att visa att de rekvisit som Skatteverket specificerar i ställningstagandet om vidareförmedling av lön är uppfyllda. KPMG menar att Skatteverkets kriterier när det gäller vilka utbetalningar som kan omfattas av ett beslut från Forskarskattenämnden är alltför strikta. Stora Enso försöker undvika den problematik som uppstår när expatriater får ersättning från både svensk och utländsk arbetsgivare genom att lägga hela lönekostnaden på det svenska bolaget. Huvudprincipen är att kostnaderna ska debiteras där de uppstår. Andra bolag som t.ex. ABB har slutat att ansöka om skattelättnader vid s.k. split payroll när utbetalning av lön också görs i annat land än Sverige.

Företagens ståndpunkt är att det inte borde vara någon skillnad om ett företag t.ex. tar hit en finanschef som fortsätter att vara avlönad från USA men beskattas i Sverige eller om man väljer att anställa honom i Sverige. Kostna-

derna hamnar i bägge fallen på det svenska bolaget. KPMG anser att det faktum att alla utbetalningar rapporteras och beskattas i Sverige borde vara tillräckligt i stället för att ifrågasätta ersättningar från utländska utbetalare. Trots det har, enligt KPMG, Skatteverket slagit ned på ärenden där det endast har skett en vidarefaktureringskostnader. Ernst & Young anser att lagstiftningen av den anledningen borde förtydligas så att all ersättning oavsett utbetalningsland som beskattas i Sverige omfattas av expertskatt under förutsättning att kostnaden ligger på ett svenskt bolag och att arbetet utförs i Sverige. Detta skulle öka förutsebarheten för arbetsgivarna och arbetstagarna framför allt vid koncerninterna flyttar.

Skatteverket har överklagat ett beslut om skattelättnader för en Ericssonanställd som avser huruvida inkomst från utländsk utbetalare får ingå som underlag för expertskatt. Upplägget är sådant att en del av den totala kompensationen utbetalas av en utländsk enhet å det svenska bolagets vägnar. Det är, enligt Ericsson, förenligt med gällande regler att göra så om det kan visas att ersättningen förmedlats av en utländsk betalare på en svensk arbetsgivares uppdrag. Skatteverket anser att Ericsson hittills inte har visat detta och anser därför inte att den del som utbetalas av annan enhet ska inkluderas i nettolönen, vilket resulterar i att individens bruttolön inte överstiger beloppsgränsen på två prisbasbelopp.

Flera ärenden som rör expatriater som har lön från både hemlandet och arbetsgivaren i Sverige har överklagats till domstol (skattekompensation på nettolön och lokala förmåner). Totalt uppgår hela ersättningspaketet till över den fastställda beloppsgränsen, men den delen som utbetalas av det svenska bolaget understiger denna gräns. Forskarskattenämnden avslog därför begäran om expertskatt trots att det, enligt Ernst & Young, var visat att nettolönen betalades ut på uppdrag av det svenska bolaget för arbete i Sverige. Ernst & Young hävdar att betalningsmodellen enligt intern policy inte bör ha någon betydelse för utgången i dessa fall då expatriaterna beskattas i Sverige och hela kostnaden bärs av det svenska bolaget som dessutom har hela arbetsgivaransvaret. I en nyligen avgjord dom slog KR fast att den del av ersättningen som betalats ut av ett amerikanskt bolag inte kunde anses vara utbetald av den svenska arbetsgivaren. Ersättningen som betalats ut av den svenska arbetsgivaren understeg beloppsgränsen och förutsättningarna för skattelättnader ansågs inte vara uppfyllda.¹⁵⁷ Ernst & Young har överklagat domen till HFD och avvaktar för närvarande om prövningstillstånd medges eller inte.

EU-rätten

KPMG och Ernst & Young anser att det faktum att inte all ersättning oavsett utbetalningsland accepteras vid ansökan om skattelättnader inte torde vara förenligt med EU-rätten.

Ernst & Young hänvisar till en dom från EU-domstolen som slog fast att den tyska lagstiftningen utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för kapital

¹⁵⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2122-13, dom meddelad 2014-03-10.

då en medlemsstat inte får begränsa rätten till skattereduktion till att endast gälla företag som var etablerade i den egna medlemsstaten.¹⁵⁸ Samma princip borde, enligt Ernst & Young, vara tillämplig i detta fall.

Det går enligt Ernst & Young också att tillämpa artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt som innebär att fri rörlighet för arbetstagare inom unionen säkerställs. Detta innebär att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna med anledning av hans eller hennes nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.¹⁵⁹ Den strikta tolkningen av vem som anses vara utbetalare av ersättningen kan leda till beskattningskonsekvenser för arbetsgivare och arbetstagare, dvs. utländska bolag som är hemmahörande inom EU drabbas hårdare med högre underlag för sociala avgifter och anställda får ett högre skattetryck om de är utländska.

Ernst & Young har försökt att få Skatteverket att ta ställning i frågan.¹⁶⁰ Skatteverket hänvisar till Forskarskattenämnden då verket menar att man inte kan göra en bedömning utan att detta faller på nämnden i samband med att företaget ansöker om expertskatt. Forskarskattenämnden anser att nämnden endast ska avgöra huruvida betalningen görs från en utbetalare i Sverige samt att de endast kan fatta beslut som gäller den svenska arbetsgivaren, dvs. det inte ankommer på nämnden att göra en sådan bedömning. Ernst & Young hävdar att detta skapar en problemsituation där ingen part vill ta ansvar i frågan huruvida detta strider mot EU:s fria rörlighet – Skatteverket hänvisar till Forskarskattenämnden och Forskarskattenämnden i sin tur hänvisar tillbaka till Skatteverket. Domstolarna har möjlighet att begära förhandsbesked hos EU-domstolen, dock har denna möjlighet inte utnyttjats. Ernst & Young och KPMG menar att det finns fog att anta att ett förhandsbesked från EU-domstolen skulle visa att de svenska reglerna strider mot EG-rätten. I Sverige anses den som utbetalar en ersättning vara arbetsgivare och en konsekvens av denna bestämmelse är att internationella företag får svårare att tillämpa expertskatten.

5.7.8 Underlag för expertskatt

Enligt reglerna uppfyller en utländsk arbetstagare villkoren för expertskatt om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige överstiger två prisbasbelopp per månad. Det framgår inte av lag eller förarbeten vilka förmåner och ersättningar som ska räknas in i lönebeloppet, med vilket belopp vissa förmåner ska tas upp i de fall olika värden gäller för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter respektive skattepliktigt värde för den anställda samt huruvida utbetalningar av

¹⁵⁸ EG-domstolen mål nr C-292/04.

¹⁵⁹ [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:sv:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:sv:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:sv:PDF).

¹⁶⁰ Ernst & Young refererar till ärende 785-12/F där Forskarskattenämnden uppger i motiveringen att det inte ankommer på nämnden att pröva huruvida utländsk utbetalare också ska ingå i beslutet mot bakgrund av EG-rätten. Nämnden anser inte att det faller inom ramen för 11 kap. 22 §.

engångskaraktär kan fördelas ut löpande under utsändningen. Förutom självklara ersättningar som grundlön, bostadsförmån och tjänstebil är det vanligt att det tillkommer ett ersättningspaket som består av olika poster för de personer som flyttar till Sverige. Det är enligt KPMG relativt vanligt att Forskarskattenämnden ifrågasätter olika poster med motiveringen att det inte är en återkommande ersättning eller att den varierar över tiden. Det finns enligt företag och revisionsbyråer utrymme att förtydliga lagen i detta avseende.

Den första oklarheten gäller bostadsförmåner där schablonvärden enligt 11 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska användas för värdering av fri bostad vid arbetsgivarredovisning, dvs. vid beräkning av skatteavdrag och som underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter, medan 61 kap. 2 § IL fastställer att marknadsvärdet ska användas vid den anställdes beskattning, dvs. vilket vanligtvis innebär hyreskostnaden. Det är vanligt förekommande att skillnaden är stor mellan dessa båda belopp. En konsekvens av detta kan bli att den anställdes totala ersättning understiger två gånger prisbasbeloppet om bostadsförmånen tas upp till schablonvärdet. Enligt Deloitte har Forskarskattenämnden hittills godkänt marknadsvärdet som skattepliktig ersättning vid ansökningar om expertskatt.

Frågan hur retroaktiv ersättning för arbete som utförts utomlands ska hanteras i samband med att den anställda börjar arbeta i Sverige är en annan oklarhet. Den anställda är skattskyldig för ersättningen i Sverige enligt kontantprincipen.¹⁶¹ Då ersättningen inte avser arbete i Sverige kan expertskatten enligt flera beslut från Skatteverket inte tillämpas. Ernst & Young menar att detta kan skapa problem för t.ex. incitamentsförmåner såsom aktie- och optionsprogram där en del är intjänad i Sverige medan en del är intjänad utomlands.

En oklarhet finns hur engångsersättningar i form av t.ex. bonus ska beräknas när månadslönen understiger beloppsgränsen. Lagtexten säger att lönen för arbetet i Sverige under hela anställningsperioden ska överstiga två prisbasbelopp. Enligt ansökningsblanketten ska lön per månad överstiga två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår som arbetet påbörjas för att expertskatt ska beviljas. En skillnad förekommer om det är månadslönen varje enskild månad respektive den genomsnittliga månadslönen för hela anställningsperioden som ska gälla som villkor för expertskatten. Därtill är det inte entydigt om den aktuella perioden avser hela anställningsperioden eller endast det kalenderår då arbetstagaren påbörjar sitt arbete.¹⁶²

Vid bedömningen av den sökandes bruttoersättning utgår Forskarskattenämnden från löneavtalet och den månadsvisa ersättningen. Rörliga ersättningar, t.ex. bonus, tas inte i beaktande när nämnden ska bedöma om den fastslagna beloppsgränsen uppnås eller inte. Det är enligt flera företag, t.ex. Volvokoncernen, relativt vanligt förekommande att anställda med nyckelbe-

¹⁶¹ Enligt skatterätten innebär kontantprincipen att inkomster ska tas upp som intäkt direkt då de kan disponeras eller på något annat sätt kommit den skattskyldige till del. Det har alltså ingen betydelse ur ett skatterättsligt perspektiv när inkomster har intjänats.

¹⁶² Wahlstedt Sjöstedt C. (2012).

fattningar deltar i olika bonusprogram. Ibland kan ersättningen vara konstruerad på så sätt att uppemot 40 procent av den totala ersättningen är baserad på koncernens resultat. Syftet med en rörlig lön är att stimulera prestationer genom att öka medarbetarnas engagemang inom Volvokoncernen och affärsenheterna. Variabla löneprogram är enligt företaget en viktig del för att behålla konkurrenskraften på marknaden och för att attrahera och behålla medarbetare med nyckelkompetens. Att delta i ett variabelt löneprogram är främst knutet till själva befattningen, och omprövas årligen. Därför är det inte möjligt att särbehandla expatriaterna i detta avseende. Det ställer dock till med problem vid tillämpning av löneregeln för expertskatt, eftersom denna lönedel är rörlig och betalas ut månatligen och kvartalsvis utifrån koncernens resultat. Rörlig ersättning kan därmed inte räknas med vid ansökan om skattelättnader. Detta får som konsekvens att företaget inte kan ansöka om skattelättnader för ett antal personer varje år, trots att de i princip nästan alltid har en ersättningsnivå som överstiger två prisbasbelopp. Ericsson och Volvokoncernen menar att det vore rimligt att utgå från förväntad årsinkomst när nämnden fattar beslut om skattelättnader.

Hur skolvavgifter ska beaktas är lite mer problematiskt då de kan jämföras med en månatlig ersättning trots att arbetsgivaren normalt sett betalar kostnaden med en viss periodicitet, vanligtvis terminsvis. Skolvavgifter godkänns för närvarande vid beräkning av bruttolönebeloppet, dock kvarstår en osäkerhet då det inte finns något rättsfall som har prövat hur skolvavgifter ska betraktas. Forskarskattenämnden poängterar att den nuvarande tolkningen inte är en självklarhet då bestämmelserna slår fast att det ska röra sig om en avtalad månatlig ersättning. För att inga oklarheter ska föreligga borde enligt nämnden ersättningen för skolförmån utbetalas månatligen av arbetsgivaren.

Det är vanligt att en expatriat har ett tillfälligt boende under de första vistelsemånaderna i Sverige, t.ex. i väntan på att familjen flyttar till Sverige och för att hitta en lämplig bostad. Detta innebär att boendekostnaden för expatriaten ofta är lägre under de första månaderna, vilket gör att han eller hon hamnar under beloppsgränsen två prisbasbelopp. Volvokoncernen ansökte om skattelättnader enligt löneregeln för en person som de första månaderna innan familjen anslöt i Sverige hade ett mindre, tillfälligt boende. Individen nådde beaktat det temporära boendet inte upp till beloppsgränsen på två prisbasbelopp i månadslön. Däremot kom personen att ha en månatlig ersättning som översteg beloppsgränsen när hans permanenta boende som han skulle byta till i samband med att familjen anslöt fem månader senare beaktades. Forskarskattenämnden avslog ansökan med motiveringen att föreskriven ersättningsnivå måste vara uppfylld från anställningens början. Beslutet är överklagat men är ännu inte avgjort.

5.7.9 Sänkning av bruttolönen

Enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL ska lön och annan ersättning per månad överstiga två prisbasbelopp för det kalenderår då arbetet påbörjas. I propositionen står det att om ersättningen tillfälligt skulle understiga beloppsgränsen

av någon anledning, t.ex. sjukdom, föräldraledighet eller liknande, ska det inte påverka skattelättnaden. Det saknas emellertid vägledning i fråga om vad som händer om ersättningen understiger två prisbasbelopp fr.o.m. år 2 på grund av att tillfälliga förmåner eller högre ersättningar som en person får under en begränsad tid i samband med inflyttning till Sverige upphör och arbetstagarens bruttolön därmed understiger beloppsgränsen under den resterade period som arbetstagaren åtnjuter skattelättnad. Svenskt Näringsliv exemplifierar med att det är oklart vilka konsekvenserna blir om en persons lön hamnar under beloppsgränsen till följd av att ett företag hamnar i en svår ekonomisk situation, dvs. utfall Skatteverket kan riva upp ett beslut om skattelättnader.

Enligt företagen, t.ex. Ericsson, förekommer det t.ex. att en expatriat får bostaden betald endast under de första vistelse åren i Sverige. Osäkerhet föreligger hur Skatteverket kommer att agera vid granskningen av en deklaration om det visar sig att bruttolönen understiger den fastlagda beloppsgränsen ett år. Denna fråga är aktuell för personer som beviljades expertskatt under 2012 i samband med taxeringen 2014. Denna osäkerhet öppnar för skatteplanering på så sätt att det kan bli lönsamt för företagen att ge en person en högre lön under det första året för att därefter kommande år reducera lönen. Osäkerheten skulle enligt Ernst & Young undvikas genom ett förtydligande om att lönen ska uppgå till två gånger prisbasbeloppet för varje år som expertskatten gäller.

En sänkning av bruttolönen kan också uppstå för arbetstagare vars lönemodell innebär att en del av ersättningen utbetalas i hemlandets valuta. Till exempel är en del av Volvokoncernens globala expatriatpolicy att lönen utbetalas både i arbetslandets valuta till bankkonto i arbetslandet, samt i hemlandets valuta till bankkonto i hemlandet. Bakgrunden till detta är att man vill uppnå en valutasäkring eftersom expatriaterna ofta har kostnader i hemlandet som behöver betalas även under utlandsuppdraget. Detta är ett strukturerat förhållningssätt koncernen har valt för att undvika risk om valutakurser fluktuerar kraftigt. Det innebär att betalningen i hemlandets valuta inte kan fastställas i svenska kronor förrän utbetalningen görs. Detta gör, enligt företaget, att förutsebarheten för att tillämpa expertskatt enligt löneregeln minskar. Vid tidpunkten för Forskarskattenämndens beslut överstiger utbetalningen av lönen i två valutor två prisbasbelopp. Lönemodellen innebär att expatriatens bruttoersättning blir känslig för växelkursförändringar. En osäkerhet kvarstår när det gäller vad som händer i samband med den årliga taxeringen om lönen en enskild månad, eller flera månader, hamnar under brytpunkten på grund av att den svenska kronan har stigit i värde gentemot den andra valutan.

5.7.10 Beräkning av bruttolönen

Bakgrund

Det råder för närvarande en oklarhet om hur bruttolönen ska beräknas för anställda som har ett nettolöneavtal med företaget. Osäkerheten gäller om

bruttoberäkningen ska ske med eller utan beaktande av expertskatt när beloppskriteriet ska bedömas.¹⁶³ Problemet är vanligt förekommande då flertalet av de intervjuade företagen uppger att expatriaterna har ett nettolöneavtal.

Forskarskattenämnden kan initialt ha godtagit ansökningar där netto- till bruttolöneberäkning hade gjorts utan att hänsyn tagits till skattelättnaderna. Detta gjordes dock under en tid då denna frågeställning inte var särskilt belyst i ärendena. Därefter, i juni 2012, intog nämnden en principiell ståndpunkt och avslog en ansökan om skattelättnader baserad på beloppsregeln. Nämnden ansåg att netto- till bruttolöneberäkning skulle göras med hänsyn tagen till skattelättnaderna. Forskarskattenämnden noterade att det inte fanns något klargörande i förarbetena. I sin motivering lyfte nämnden fram följande från författningskommentaren.

Med ersättning avses samtliga avtalade kontanta ersättningar samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren. Det är den avtalade ersättningen som måste nå upp till den aktuella nivån varje månad. Om ersättningen tillfälligt skulle understiga denna nivå på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande påverkar detta således inte skattelättnaden.¹⁶⁴

Forskarskattenämnden tolkade lagtextens formulering som att villkoren för skattelättnader ska anses uppfyllda som att ett krav på att bruttoersättningen varje månad under hela den period som skattelättnader kan medges överskrider den föreskrivna nivån. Stöd för en sådan tolkning ges, enligt nämnden, av citatet ovan. Tidigare beslut hade såldes fattats på felaktiga grunder. Forskarskattenämndens ställningstagande innebar i praktiken följande:¹⁶⁵

- Avtalad ersättning inklusive eventuella förmåner måste varje månad nå upp till den föreskrivna nivån två prisbasbelopp.
- Bruttolönen måste under hela perioden som expertbeslutet gäller nå upp till beloppsgränsen.
- Bruttolönen måste beräknas med hänsyn tagen till skattelättnaderna vid nettolönekontrakt.
- Endast tillfälliga variationer i lön på grund av sjukersättning eller föräldraledighet är godtagbart.

Beslutet överklagades till FR i Stockholm som i sin dom kom fram till att det inte är nödvändigt att beakta skattelättnader vid beräkning av bruttoersättningen.¹⁶⁶ För att komma upp i beloppsgränsen 89 000 kronor behöver nettolönen vara 40 050 kronor (med uppskattad effektiv skatt om 40 procent), enligt domen.¹⁶⁷

¹⁶³ Se också Björkman B. (2012).

¹⁶⁴ Prop. 2011/12:1 s. 516.

¹⁶⁵ Deloitte. OH-bilder: Expertskatt – Tolkning och tillämpning av löneregeln, Stockholm, 2012-11-22.

¹⁶⁶ Se fall 1.66. Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13.

¹⁶⁷ Formeln bruttolönen = nettolönen dividerad med (1-skattesatsen), eller $B = N/(1-S)$. Enligt exemplet blir det $40\,050/(1-0,40) = 66\,750$, dividera beloppet med 0,75 (25 procent är skattefritt) så erhålls summan 89 000.

Bruttolön 89 000

– 25 procent som är skattefritt 22 250

– skatt 26 700

Nettolön 40 050

Skatteverket överklagade domen till KR i Stockholm som fastslog FR:s dom. Verket har därefter valt att överklaga KR:s dom till HFD.¹⁶⁸ Enligt verkets ställningstagande¹⁶⁹ ska bruttolönen uppgå till två prisbasbelopp efter att expertskatten har beaktats, vilket innebär att nettolönen måste vara 53 400 kronor för att komma över beloppsgränsen (med uppskattad effektiv skatt om 40 procent).¹⁷⁰

Bruttolön 118 667

– 25 procent som är skattefritt 29 667

Skattepliktig bruttolön 89 000

– skatt 35 600

Nettolön 53 400

Företagens perspektiv

Flera företag, t.ex. SEB och SKF, betonar att den osäkerhet som råder om hur bruttolönen ska beräknas för anställda som har en nettolön, eller där man utgår från en nettolön för att beräkna bruttolönen som den anställda ska erhålla, vid prövningen av skattelättnader är problematisk. Det handlar om de fall där man utgår från en nettolön och bruttolönen beräknad med vanlig skatt hamnar över beloppsgränsen på två prisbasbelopp, men med användande av expertskatt hamnar under beloppsgränsen. KPMG menar att det vore ett märkligt synsätt att man ska beakta effekten av ett beslut vid ansökningstillfället. Detta innebär att personer som de facto har bruttolöner som överstiger två prisbasbelopp får avslag på sina ansökningar om skattelättnad. För Scania del har frågan inneburit att företaget vid tveksamma fall, dvs. när den anställdes bruttoersättning inte överstiger beloppsgränsen när expertskatten beaktas, har undvikit att ansöka om skattelättnader. Scania anser att det är olyckligt att regelverket inte är tillräckligt förutsägbart så att sådana situationer kan undvikas. Detta påverkar företagets benägenhet att ansöka om skattelättnad i en negativ riktning.

Initialt tillämpade Volvokoncernen FR:s dom, men efter Skatteverkets överklagan till KR visar företaget på ett tydligt sätt att en uppräknings av net-

¹⁶⁸ Skatteverket 2014-03-12, Överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen av Kammarrätten i Stockholms dom den 20 januari 2014, mål nr 2016-13.

¹⁶⁹ Skatteverkets ställningstaganden, Beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal, dnr 131 644285-06/111.

¹⁷⁰ Formeln bruttolönen = nettolönen dividerad med (0,75 multiplicerat med (1-skattesatsen)), eller $B = N / (0,75 \times (1 - S))$. Beräkningen enligt ovan ger $53\,400 / (0,75 \times (1 - 0,40)) = 118\,667$.

tolönen till bruttolönen har gjorts utan att beakta expertskatten. En ändrad dom kommer det att få en stor påverkan på antalet ansökningar om skattelättnader. Företaget menar att avsikten med de utvidgade reglerna var att göra det enklare för företagen att ansöka om skattelättnader och att attrahera kompetenta personer till Sverige. I realiteten skulle en ändrad dom innebära att en person skulle ha en lön som översteg två prisbasbelopp, men han eller hon skulle inte beviljas en expertskatt.

Ett sätt att hantera nettolöneproblematiken vore enligt revisionsbyråerna om företagen uteslutande skrev bruttolöneavtal med de anställda.¹⁷¹ Enligt KPMG bygger nettolöneprincipen på en rättvisepincip som innebär att en person inte ska välja arbetsland efter skattetryck. Därutöver är det av administrativa skäl viktigt för internationella företag att samma beräkningsmetodik används i alla länder. Till skillnad från flertalet andra större företag använder t.ex. Autoliv och Stora Enso bruttolöneavtal vid expatriatanställningar.

Skatteverkets perspektiv

Skatteverket har överklagat KR:s dom till HFD i frågan om företag ska ta hänsyn till skattelättnader vid beräkningen av de anställdas bruttolön enligt 11 kap. 22–23 §§ IL. Enligt flera intervjuade, bl.a. revisionsbyråerna och Forskarskattenämnden, kommer frågan högst troligt att slutligen avgöras av HFD eftersom ett svar på frågan kan bedömas vara viktigt för ledningen av rättstillämpningen. Detta innebär enligt KPMG att en betydande osäkerhet kommer att kvarstå i avvaktan på HFD:s dom för de företag som ansöker om skattelättnader för personer där bruttoersättningen endast överstiger den föreskrivna nivån när ingen hänsyn tas till skattelättnader. Forskarskattenämnden följer KR:s dom i avvaktan på HFD:s beslut i ärendet. De ärenden där bruttolönet endast överstiger två prisbasbelopp när ingen hänsyn tas till skattelättnader kommer att hanteras separat av nämnden i avvaktan på HFD:s dom, dvs. beslut fattas efter föredragning i nämnden. Skatteverket kan vid en vunnen överklagan, på eget initiativ, ompröva taxeringen av tidigare fattade beslut.

Skatteverket anser att det är av största vikt för rättstillämpningen att överklagandet prövas av HFD. Överklagandet till HFD motiveras med att det i dag råder en stor osäkerhet hur bruttolönen ska beräknas när beloppsregeln tillämpas vid nettolöneavtal. Verket refererar vidare till den ökning av antalet personer som de utvidgade reglerna förväntas leda till och att KR:s dom innebär att ännu fler personer omfattas av bestämmelserna. Denna farhåga förefaller emellertid vara obefogad då ökningen av antalet ansökningar om skattelättnad sedan de utvidgade bestämmelserna trädde i kraft hittills har varit måttlig.

Verket anför i överklagandet till HFD i princip samma argument som vid överklagandet till KR.¹⁷² Skatteverket delar inte KR:s bedömning att det av

¹⁷¹ Löneförhandlingen kan fortfarande utgå från en nettolönenivå, vilken sedan uppräknas till en bruttoersättning.

¹⁷² Skatteverket 2013-04-19, komplettering av överklagande till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13 och Skatteverket 2014-03-12, Överklagande till Högsta förvalt-

ordalydelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL framgår att den avtalade bruttoersättningen per månad beräknad utan beaktande av skattelättnader ska överstiga beloppsgränsen för att villkoren för skattelättnader ska anses vara uppfyllda. Verket anför att det finns en risk att parterna avstår från ett bruttolöneavtal till förmån för ett nettolöneavtal när hänsyn inte behöver tas till en eventuell tillkommande skattelättnad redan vid bedömningen av om beloppsregeln är tillämplig. Det har ingen betydelse att arbetstagaren har ett nettolöneavtal där bruttolönen beräknas genom en uppräknings av nettolönebeloppet, s.k. uppgrossning. Nettolöneavtalet för personen innebär att den anställdes månatliga ersättning uppgår till 36 549 kronor plus skattepliktiga förmåner. Efter uppräknings av nettolönen uppgår bruttomånadslönen till 78 006 kronor med hänsyn tagen till skattelättnader och 103 855 kronor utan hänsyn tagen till skattelättnader. Den fråga som målet gäller är vilket bruttobelopp som Forskarskattenämnden ska utgå ifrån när ansökan om skattelättnader bedöms. Skatteverket skrev i sitt kompletterande överklagande till KR att:

Vid ett bruttolöneavtal påverkas den anställdes disponibla inkomst efter skatt om han/hon beviljas skattelättnader. Det innebär att lönen efter skatt i ett sådant fall blir högre än vid jämförande bruttolön där skattelättnader inte har beviljats. Däremot påverkas inte den anställdes bruttolön om skattelättnader beviljas. Vid ett nettobetraktelsesätt bestäms lönen efter vad den anställda har kvar efter skatt. Det betyder att den anställdes disponibla inkomst inte påverkas av att han/hon beviljas skattelättnader. Det är endast arbetsgivarens kostnad för lön och arbetsgivaravgifter som minskar. Eftersom ett nettolöneavtal underförstått innebär att parterna har avtalat om den bruttolön som krävs för att arbetsgivaren ska kunna tillhandahålla nettolönen, innebär ett beslut om skattelättnader att den anställdes bruttolön minskar. Det är alltså bara i de fall man har ett nettolöneavtal som bruttolönen påverkas av beslut om skattelättnader. För att uppnå en jämförande nettolöneeffekt måste man, vid omräkningen av nettolön till bruttolön, ta hänsyn till skattelättnader.¹⁷³

Skatteverket refererar till förarbetena i proposition 2011/12:1 och menar att formuleringen i lagtexten innebär ett krav på att bruttoersättningen varje månad under den tid som skattelättnader kan medges ligger över beloppsgränsen. Utifall ingen hänsyn tas till skattelättnader skulle det räcka med att bruttoersättningen överstiger beloppsgränsen inledningsvis så att skattelättnader ska kunna medges. Så snart skattelättnader har beviljats sjunker bruttoersättningen till under den krävda nivån. Skatteverket anser att en sådan effekt strider mot lagstiftningens krav. Av den anledningen anser Skatteverket att prövningen av huruvida personen är berättigad till skattelättnader ska göras utifrån månadslönen 78 006 kronor. Detta innebär att skattelättnader inte kan beviljas då bruttolönen understiger den fastslagna beloppsgränsen.

ningsdomstolen av Kammarätten i Stockholms dom den 20 januari 2014, mål nr 2016-

13.

¹⁷³ Ibid.

5.7.11 Beloppsgränsen

Många av företagen anser att en sänkning av beloppsgränsen för att beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL vore önskvärd. Scania och Volvokoncernen anser att det inte var någon diskussion om nivån på beloppsgränsen när regeln infördes. Beloppsgränsen sattes på en alltför hög nivå utifrån en enkel jämförelse med den danska nivån utan att ta hänsyn till dels hur de sociala avgifterna skiljer sig åt mellan länderna, dels skillnader i lönenivå mellan länderna. Sandvik och SCA menar att den fastställda lönegränsen upplevs som hög då den framför allt endast är applicerbar på generalister och inte på experter. För Sandviks del innebär detta att företaget i princip endast söker expertskattelättnad för de personer som klassificeras inneha företagsledande uppgifter. Företaget betonar att regelverket i och med de utvidgade reglerna är enklare och mer överblickbart, men det har inte inneburit att antalet anställda med skattelättnader har ökat inom företaget efter den 1 januari 2012.

Flera företag, t.ex. ABB, Saab och SKF, uppger att en mer rimlig nivå för beloppsgränsen skulle vara 60 000–65 000 kronor per månad. Detta skulle för Sandviks del innebära att det vore troligt att företaget skulle anställa personer som klassificeras som experter eller specialister, dvs. individer med hög kompetens och särskild inriktning. Husqvarna menar att en mer lämplig nivå skulle vara den nivå som gäller för statlig skatt, medan t.ex. Autoliv anser att den nuvarande beloppsgränsen ligger på en rimlig nivå sett utifrån företagets tidigare ansökningar. En sänkning av beloppsgränsen till 60 000 kronor per månad skulle enligt Volvokoncernen få relativt stort genomslag. Om lönegränsen sänktes till den nivån skulle andelen som är kvalificerad för expertskatt uppgå till 91 procent alternativt 83 procent, beroende på om man uppräknat nettolönen med eller utan beaktande av expertskatten. Detta ska jämföras 78 procent respektive 63 procent som gäller med dagens beloppsgräns.

Till exempel Sandvik menar att en sänkning av beloppsgränsen vore önskvärd för personer som arbetar med forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Införandet av lönerekvisitet har i princip inte haft någon påverkan på denna kategori anställda. ABB menar att det är relativt vanligt att Forskarskattenämnden avslår ansökan för postdoktorand forskare med motiveringen att de inte har en tillräcklig erfarenhet att falla tillbaka på inom det eller de områden som arbetsuppgifterna avser. Enligt ABB föreligger dessutom svårigheter att rekrytera sådana kvalificerade och specialiserade personer då andra länder med fördelaktigare skattetryck lockar mer. En sänkning av beloppsgränsen skulle enligt företaget innebära att Sverige i större utsträckning har möjlighet att konkurrera om dessa personer, vilket i förlängningen skulle bidra till att forskningsintensiv verksamhet bibehålls eller förläggs i landet.

Enligt Astra Zeneca överstiger beloppsgränsen klart den gängse marknadslönen när det gäller personer som arbetar inom forskning och utveckling. Trots att forskarna som flyttar till Sverige är mycket kvalificerade inom sina respektive områden har de vanligtvis en månadslön som understiger två prisbasbelopp. Sannolikt skulle flertalet av utländska forskare som är anställda av

Astra Zeneca beviljas skattelättnad om beloppsgränsen sänktes till 50 000 kronor per månad.

Alternativt menar flera av de intervjuade att man borde överväga att införa specifika lättnader för kategorin forskare. Flera företag, däribland Astra Zeneca och Sandvik, anser att Sverige borde införa en mer praktisk tillämpning av reglerna för forskare i likhet med de danska reglerna, dvs. inget beloppskrav vad gäller den månatliga inkomsten och att definitionen av forskare och forskarbehörighet bygger på OECD:s definition. En sådan förändring av reglerna skulle skapa en större trygghet för företagen och en förbättrad förutsebarhet. Forskarskattenämnden instämmer i att de danska reglerna är mer transparenta, men betonar samtidigt att de svenska reglerna möjliggör en mer flexibel tolkning av kategorierna expert och nyckelperson än de danska reglerna. I Danmark kan experter och nyckelpersoner enbart beviljas expertskatt utifrån lönenivån, dvs. det finns ingen möjlighet att få skattelättnader utifrån särskild specialkompetens.

5.7.12 Forskarskattenämndens arbetssätt

Motivering av beslut och möjlighet till förprövning efterlyses

Forskarskattenämnden är vid bifallsbeslut enbart skyldig att ange från vilken tidpunkt som beslut om skattelättnad gäller.¹⁷⁴ Detta innebär att nämnden i dag endast meddelar att beslutet gäller enligt ansökan. Flera av företagen, t.ex. ABB, menar att det vore önskvärt att det framgick på vilka grunder en ansökan beviljas eller avslås. Detta skulle underlätta för företaget vid kommande ansökningar då det skulle skapa en förutsebarhet i ansökningsprocessen. Stora Enso bad i ett fall att nämnden närmare skulle motivera ett avslag. Förtydligandet var emellertid enligt företagets uppfattning inte tillräckligt klagörande. Telia Sonera anser att de gamla reglernas otydlighet delvis beror på att företagen saknar inblick i Forskarskattenämndens beslutsprocess. Flera företag anser att det borde vara möjligt att förpröva ett ärende. En kortfattad beskrivning av den sökandes kompetens och arbetsuppgifter skulle kunna skickas in till nämnden som sedan skulle kunna göra en förprövning av ärendet. Forskarskattenämndens svar skulle sedan ligga till grund för ett beslut att göra en fullständig ansökan.

Forskarskattenämnden bör enligt företagen bli mer lättillgänglig och transparent. Ett företag anser att nämndens arbetssätt bidrog till att de gamla reglerna tappade i legitimitet. Saab anser att nämnden borde begära expertutlåtande från oberoende sakkunniga. En sådan förändring skulle dessutom minska företagets administrativa börda i och med att det skulle minska den dokumentation som i dag tas fram vid ansökan om skattelättnader enligt de gamla reglerna. Forskarskattenämnden skulle i och med en sådan förändring kunna fatta bättre underbyggda beslut.

¹⁷⁴ Lag om Forskarskattenämnden (1999:1305).

Inte möjligt att medges skattelättnader enligt båda vägarna

Av processtekniska skäl är det inte möjligt att medges skattelättnader enligt båda ansökningsvägarna hos Forskarskattenämnden. Deloitte och Ericsson menar att detta borde vara möjligt då det skulle leda till en ökad förutsebarhet. Ett exempel är om en person övergår till ett lokalt kontrakt under vistelsen i Sverige, vilket leder till att ersättningen inte längre överstiger två prisbasbelopp. Det vore då enligt företaget önskvärt om företaget visste att expertskatten var uppfylld enligt de gamla reglerna.

Bedömningsgrunder och Forskarskattenämndens sammansättning

Deloitte anser att besluten i Forskarskattenämnden i alltför hög utsträckning är personberoende. Snarlika ansökningar kan bedömas olika om en föredragande byts ut i nämnden. Flera företag som har intervjuats upplever att Forskarskattenämndens bedömningsgrunder har förändrats och blivit striktare över åren. KPMG menar t.ex. att nämnden tolkar reglerna om skattelättnad för experter, personer i företagsledande ställning och andra nyckelpersoner restriktivare i dag än när reglerna infördes. Till exempel fick initialt i princip alltid en finansdirektör skattelättnader, men företaget upplever att nämnden skärpte kraven successivt. En striktare tolkning av reglerna förefaller emellertid inte vara fallet om man ser på hur antalet avslag på de ärenden som har avgjorts efter prövning i nämnden har förändrats över tid (se avsnitt 2.4.1). Det har blivit allt viktigare att till ansökningsblanketten bifoga ytterligare dokumentation, t.ex. tydliga motiveringar och utförliga befattningsbeskrivningar.

ABB uppfattar emellertid att Forskarskattenämnden i och med de nya reglerna har höjt kraven för att beviljas skattelättnader som expert. Avslagen är så frekventa att tolkningen av reglerna upplevs som ett problem. Företaget menar att lönerekvisitet har smittat bedömningen av framför allt experter, vilket har fått till följd att Forskarskattenämnden inte värderar personer som har en lön som understiger beloppsgränsen på ett adekvat sätt, dvs. lönenivån har blivit en parameter vid bedömningen av ansökningar om skattelättnader också enligt de gamla reglerna.

KR har konstaterat att det av lagrummet framgår att lönen inte borde tillmätas avgörande betydelse vid prövningen av om en person ska anses vara berättigad till skattelättnader enligt de gamla reglerna.¹⁷⁵

Enligt SEB skulle en möjlig anledning till de många avslag som gäller personer som är verksamma inom den finansiella sektorn kunna vara Forskarskattenämndens sammansättning. SEB menar att det kan vara svårare att visa att någon är expert inom det finansiella området jämfört med personer som är verksamma inom industrin. Swedbank lyfter också fram det faktum att Forskarskattenämnden har varit relativt restriktiv med att bevilja skattelättnader för personer inom finanssektorn. Två personer med samma höga kompetens bedöms olika beroende på att de arbetar inom olika verksamhetsområden.

¹⁷⁵ Se fall 1.18.

Graden av specialisering och kompetens kan vara lika hög när man arbetar med olika finansiella instrument som inom någon teknisk verksamhet.

Forskarskattenämnden uppger att liknande ärenden ska behandlas på ett så likvärdigt sätt som möjligt. Ledamotssammansättningen förändras i nämnden ibland, dock ska detta inte påverka på vilka grunder som besluten fattas. Ändring i praxis som ett resultat av en dom från KR eller HFD påverkar emellertid nämndens beslut. Detta kan uppfattas av dem som ansöker om skattelättnader som om nämndens bedömningsgrunder förändras över tiden.

Forskarskattenämndens respektive företagens bedömningsgrunder av den anställdes specialistkunskaper

Flera företag uppger att Forskarskattenämnden i alltför hög utsträckning fokuserar på personers utbildning och arbetslivserfarenhet och bortser ifrån förvärvad kompetens om det företag som ansökan avser. När det gäller kategorin experter finns inget formellt krav på att personen ska inneha någon formell utbildning. Forskarskattenämnden har emellertid i praktiken gjort tolkningen att det i regel ska krävas en adekvat akademisk utbildning för arbetet, samt därtill en relativt betydande arbetslivserfarenhet som rör de aktuella arbetsuppgifterna.¹⁷⁶

Det är enligt företagen ofta en förutsättning att en person har djuplodande kunskaper om företagets arbetsrutiner och produktionsprocesser etc. Företagen, t.ex. Stora Enso, menar att detta bidrog till de gamla reglernas bristande förutsebarhet. Detta innebär att företagets ansökningar framför allt rörde personer i företagsledande ställning, t.ex. affärsområdeschefer eller individer inom koncernledningen. H & M och Sandvik menar att en expert eller person med specialistkunskaper för företaget vanligtvis har företagskännedom och kunskap om företagets sätt att arbeta som en utomstående part, t.ex. Forskarskattenämnden, inte kan bedöma och värdera. Sett ur företagets synvinkel är det ofta värdefullt och ibland helt avgörande att den anställda har kunskaper om företaget och dess produkter och arbetsrutiner. Detta är enligt t.ex. Scania, Saab och Volvokoncernen, ibland avgörande faktorer när företag väljer att internrekrytera en person. Därtill innebär Forskarskattenämndens fokus på formell kompetens och arbetslivserfarenhet att värden för företagen i form av t.ex. personlig utveckling för individen och organisationsutveckling, inte beaktas.

Vissa företag anser att bedömningsgrunden som gäller för nyckelpersoner är för snäv. SKF menar att nämnden vid sin bedömning fäster alltför mycket fokus på den anställdes hierarkiska position inom koncernen. Det intressanta är den anställdes arbetsuppgifter, kompetens och specifika kunskap, vilket inte alltid avspeglar dennes position. Företagens bedömning av den anställda och vilken kompetens denne anses tillföra företaget borde väga tyngre jämfört med dagens situation där Forskarskattenämnden fattar beslut utan djuplodande kunskaper om företagets behov av kompetensförsörjning.

¹⁷⁶ Eriksson J. (2004).

Långdragen process vid överklagan av beslut

Enligt Ericsson är expertskatten många gånger en förutsättning för att kunna ta hit utländsk personal med höga kvalifikationer. Det är av den anledningen viktigt att processen för att överklaga inte blir alltför långdragen då det motverkar företagens benägenhet att ansöka om skattelättnader. Företaget menar att det därför vore önskvärt om en översyn gjordes i syfte att undersöka möjligheten att förenkla och påskynda processen vid överklagande till domstol. Ericsson föreslår att Forskarskattenämndens beslut skulle kunna överklagas direkt till KR alternativt att ärendena skulle bli förtursmål för att påskynda processen.¹⁷⁷

Enligt Forskarskattenämnden är det viktigt att skilja på nämndens beslutsfattande och den praktiska tillämpningen av beslutet. Skatteverket väljer ibland att överklaga Forskarskattenämndens beslut, t.ex. när det gäller huruvida kravet på att det har förelegat betydande svårigheter att rekrytera inom landet har varit uppfyllt eller inte. Enligt lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige kunde Forskarskattenämndens beslut inte överklagas. Detta ändrades i och med ikraftträdandet av expertskattereglerna i deras nuvarande utformning 2001. Initialt diskuterades, enligt nämnden, att denna princip skulle gälla även när expertskattereglerna infördes den 1 januari 2001.

¹⁷⁷ Ericsson drar en parallell med processen i Skatterättsnämnden vid begäran om förhandsbesked. I dessa fall överklagas besluten till HFD.

6 Intervjuer med lärosäten

6.1 Bakgrund

Skattelättnader för forskare medges enligt 11 kap. 22 § första stycket 2 IL. För att skattelättnader ska beviljas ska det röra sig om kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, samtidigt som det föreligger betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. I remissvaren rörande de utvidgade reglerna framhöll flera remissinstanser, däribland Forskarskattenämnden, att förslaget inte i tillräckligt hög utsträckning beaktade behovet av att förenkla bestämmelserna för kategorin forskare (se avsnitt 4.4.). Regeringen skriver när det gäller vilken lönenivå som ska gälla enligt de förenklade reglerna att en del forskare sannolikt har en betydligt lägre genomsnittlig månadslön än övriga arbetstagare som har beviljats skattelättnader enligt de gamla reglerna. När det gäller den föreslagna beloppsgränsen på två prisbasbelopp menade regeringen att forskare som har inkomster som understiger beloppsgränsen alltså kan medges skattelättnader enligt de gamla reglerna förutsatt att de innehar en viss kompetens m.m. Enligt regeringen var en differentiering av lönenivån för arbetstagare mellan olika sektorer inte lämplig.¹⁷⁸

Nedan redovisas förekomsten av skattelättnader och de erfarenheter som svenska universitet och högskolor i intervjuer angett att de har av både de gamla och de utvidgade expertskattereglerna.¹⁷⁹ Med anledning av ovanstående resonemang är en viktig fråga i vilken utsträckning de utvidgade reglerna har påverkat universitetens och högskolornas ansökningar om skattelättnader för utländska forskare och de eventuella problem som förekommer med de gamla reglerna.

6.2 Förekomsten av anställda med expertskattelättnader vid universitet och högskolor

Gemensamt för alla intervjuade universitet och högskolor är att ansökan om skattelättnader i princip alltid hanteras av den enskilda institutionen, inklusive de eventuella frågor som uppkommer vid behandlingen av ansökan av Forskarskattenämnden, då en stor del av de administrativa uppgifterna sköts där. Ibland bistår personalavdelningen med hjälp i samband med ansökningsprocessen. Den enhet inom universitetet eller högskolan som administrerar per-

¹⁷⁸ Se prop. 2011/12:1.

¹⁷⁹ Underlaget och slutsatserna baseras på intervjuer med följande universitet och högskolor: Chalmers tekniska högskola, intervju, 2013-10-30, Karolinska Institutet, intervju, 2013-12-13, KTH, intervju, 2014-01-10, Linköpings universitet, telefonintervju, 2013-12-05, Lunds universitet, telefonintervju, 2013-12-17, Stockholms universitet, intervju, 2013-09-23, Uppsala universitet, telefonintervju, 2013-12-03, Örebro universitet, telefonintervju, 2013-12-02 samt Sveriges universitets- och högskoleförbund (SUHF), intervju, 2013-05-15.

sonal- och lönefrågor får oftast information av institutionerna först när en ansökan har beviljats av Forskarskattenämnden och följaktligen arbetstagarrens löneutbetalning ska justeras i enlighet med nämndens beslut. Detta innebär således att flertalet universitet och högskolor på central nivå ibland saknar information om eventuella avslag på ansökningar om skattelättnader. En något annorlunda bild har Stockholms universitet som uppger att väldigt få, eller praktiskt taget inga, ansökningar om expertskatt avslås av Forskarskattenämnden. Detta grundar man på att lönesektionen i princip ska få alla ansökningar, inklusive avslagen, för arkivering i akten för den aktuella personen.

Lärosätena menar att en konsekvens av den decentraliserade ansvarsfördelningen mellan institutioner och central administration är att alltför få ansökningar om skattelättnader görs för nyanställda utländska forskare. Enligt Stockholms universitet och Uppsala universitet borde sannolikt antalet forskare som varje år beviljas expertskatt ligga på en högre nivå än dagens. Forskarskattenämnden har t.o.m. kontaktat Stockholms universitet och frågat varför antalet ansökningar om expertskatt inte har varit fler.

Gemensamt för lärosätena är att det inte finns någon uttalad strategi för spridningen av information om möjligheten att ansöka om skattelättnader för kompetenta forskare. De enskilda institutionerna har generellt sett dålig information om förekomsten av expertskattereglerna och missar av den anledningen att ansöka om expertskatt för nyanställda forskare. Sannolikheten att institutioner ansöker om skattelättnader beror i slutändan på hur väl t.ex. prefekter och andra nyckelpersoner vid institutionerna är informerade i frågan. För KTH:s del innebär det att cirka tre skolor står för merparten av ansökningarna.¹⁸⁰ I praktiken innebär det att man missar att ansöka om skattelättnader för många potentiella sökande. Vintern 2014 hade KTH 22 forskare som hade beviljats skattelättnader. Detta ska jämföras med de 108 forskare som man kunde ha ansökt för, dvs. man har beviljats skattelättnader för ca 20 procent av de utländska postdoktorala forskarna.¹⁸¹ Enligt KTH finns det en potential att väsentligt öka antalet personer med skattelättnader via olika insatser. Av de forskare som hade beviljats skattelättnader har fyra personer en månadslön som överstiger två prisbasbelopp.

De två lärosäten som för närvarande har flest forskare med skattelättnader är Lunds universitet och Chalmers tekniska högskola. Lunds universitet har 29 personer som har beviljats skattelättnader, varav ca 10 arbetar med uppbyggnaden av materialforskningslaboratoriet MAX IV. Två av dessa personer har beviljats skattelättnader enligt lönerekvisitregeln. Lunds universitet bedömer att det finns en potential att ansöka om skattelättnader för fler personer i framtiden då man hittills endast har ansökt för meriterade forskare och experter eller specialister och inte för s.k. postdoktorala forskare. Detta beror på

¹⁸⁰ KTH:s verksamhet är organiserad i skolor. Under dessa sorterar KTH:s institutioner, centrumbildningar och grundutbildningsprogram.

¹⁸¹ Personalavdelningen gjorde en körning på antalet forskare som uppfyllde kraven på postdoktorala, tillfällig anställning samt utländskt namn. I praktiken innebär det en överskattning av antalet potentiella sökande då svenska medborgare med utländskt namn inkluderas i antalet.

att man inte hade kännedom att det var möjligt att beviljas skattelättnader för den senare gruppen. Vid Chalmers tekniska högskola har 28 personer beviljats expertskattelättnader, varav flertalet av dessa är postdoktorer, forskarassistenter eller professorer. Alla ansökningar om skattelättnader förutom en har gjorts enligt de gamla reglerna, dvs. Forskarskattenämnden har gjort en kompetensprövning av den sökande.

Karolinska Institutet har sedan expertskattereglerna trädde i kraft beviljats skattelättnader för sammanlagt 41 personer.¹⁸² För närvarande har 14 forskare skattelättnader, varav 10 sedan de utvidgade reglerna trädde i kraft den 1 januari 2012. En kallad professor¹⁸³ har beviljats skattelättnader enligt löne-rekvisitregeln. Enligt Karolinska Institutet är det förhållandevis många forskare (12 stycken) som har valt att stanna kvar i Sverige också efter det att skattelättnaden har upphört efter tre år. Antalet personer med expertskattelättnader kan jämföras med det totala antalet forskare där relativt många är utländska medborgare. Karolinska Institutet har cirka 400 anställda postdoktorer, 180 forskarassistenter, 600 forskare, 190 lektorer och 390 professorer. Enligt Karolinska Institutet har man såldes missat att ansöka om expertskatt för relativt många forskare. Karolinska Institutet betonar att det stora antalet forskare som fick skattelättnader under 2012 inte berodde på de nya reglerna. Det stora antalet beviljade ansökningar om skattelättnader under 2011–2012 kan bero på att universitetsförvaltningen i samband med ikraftträdandet av de nya reglerna informerade institutionerna om expertskattens förekomst.

Sedan expertskattereglerna började gälla fr.o.m. den 1 januari 2001 har totalt 35 personer vid Stockholms universitet beviljats expertskatt. Alla har beviljats skattelättnader enligt de gamla reglerna. Den första ansökan om skattelättnad beviljades först 2004. Enligt lönesektionen förefaller det som om antalet personer med skattelättnader har ökat under de senaste åren, t.ex. beviljades 7 personer skattelättnader 2012. Örebro universitet har beviljats skattelättnader för 2 forskare sedan expertskattereglerna trädde i kraft, båda enligt de gamla reglerna. Hösten 2013 hade Uppsala universitet 13 forskare som hade beviljats skattelättnader enligt de gamla reglerna. Enligt universitetet är forskare inom teknik och naturvetenskap överrepresenterade i denna grupp. Universitetet hade ingen samlad bild av hur antalet forskare med skattelättnader har förändrats över åren. Sju forskare har för närvarande beviljats skattelättnader vid Linköpings universitet, alla enligt de gamla reglerna. Två av forskarna ansökte om skattelättnad efter det att de utvidgade reglerna trädde i kraft. Under perioden 2006 och framåt har Linköpings universitet beviljats skattelättnader för ytterligare 6 forskare.

Flera av universiteten och högskolorna har vid flera tillfällen informerat institutionerna om möjligheten att ansöka om skattelättnader för utländska forskare. Trots dylika informationskampanjer menar lärosätena att det finns en risk att informationen inte förmedlas fullt ut eller glöms bort, på grund av

¹⁸² Se bilaga 6.

¹⁸³ En kallad professor finansieras av såväl det allmänna som av enskilda företag eller personer. Det förekommer inget ansökningsförfarande.

t.ex. personalförändringar. Det förekommer att den personalansvariga vid en institution inte är medveten om reglerna utan att det i stället är en forskargrupsledare som har ansökt om skattelättnader. Slutsatsen är att expertskatten inte används av universiteten och högskolorna för att aktivt locka till sig utländska forskare. Lärosätena betonar att lönen endast är en av flera parametrar vid en rekrytering, men reglernas utformning gör att man i normalfallet inte använder expertskatten som ett argument vid anställningen av utländska forskare.

6.3 Erfarenheter av de gamla expertskattereglerna

Lärosätena är i princip alla överens om att de gamla reglernas utformning skapar tillämpningsproblem som leder till att det i praktiken är svårt att använda skattelättnaden som ett rekryteringsargument. Det grundläggande problemet med de gamla reglerna är deras bristande förutsebarhet. I sitt remissvar rörande de förändrade reglerna menade Forskarskattenämnden att det borde övervägas att skapa förenklade system speciellt för forskare.

Enligt nämnden ska en forskare i normalfallet ha en doktorsexamen samt ha bedrivit postdoktorala studier i cirka två år för att beviljas skattelättnader.

På grund av prövningen av forskarens kompetens finns en betydande osäkerhet och lärosätena vill inte ta hit personen på falska premisser. Personer som erbjuds en anställning vet inte vilken nettolön som de kommer att erhålla. Det har förekommit, t.ex. vid Lunds universitet, att personer av den anledningen har tackat nej till en anställning. Enligt KTH medför det att skolorna lämnar ut information om expertskattens förekomst först i samband med att personen fått tjänsten eller när personen får introduktionsmaterialet. Nätverket för internationaliseringsfrågor vid Linköpings universitet arbetar med bl.a. villkoren för utländska forskare som börjar sin anställning vid Linköpings universitet. Liksom i exemplen ovan använder man inte expertskatten på ett aktivt sätt som ett rekryteringsargument. Det är först när anställningen är klar som forskaren informeras om att han eller hon kan ansöka om skattelättnader hos Forskarskattenämnden. Institutionen hjälper då forskaren att ansöka om skattelättnader.

Rekvisitet att svårighet ska föreligga att rekrytera i Sverige bidrar enligt flera lärosäten att benägenheten att ansöka om skattelättnader minskar. Till exempel har Skolan för datavetenskap och kommunikation vid KTH fått avslag på ansökan om skattelättnader då kravet inte ansågs vara uppfyllt. Flera av Chalmers tekniska högskolas avslag har motiverats med att kriteriet att svårighet att rekrytera inom landet inte har ansetts föreligga. För cirka fem år sedan ansökte högskolan om skattelättnader för i princip alla anställningar som postdoktorer samt forskarassistent. På Chalmers upplever man att det har skett en förskjutning vad gäller bedömningskriterierna. Tidigare godkändes flertalet ansökningar som gjordes av institutionerna. Till exempel rekryterar institutionen för kemi och bioteknik, med inriktning fysikalisk kemi, ofta

internationellt. Ansökningar från postdoktorer inom detta område har beviljats. Däremot har andra områden fått avslag. Följden blev att institutionerna inte förstod gränserna, dvs. på vilka grunder som Forskarskattenämnden avslag eller beviljade ansökningar. Denna osäkerhet kvarstår än i dag.

Chalmers tekniska högskola valde att lägga tid på att överklaga Forskarskattenämndens beslut då det avsåg en forskarassistenttjänst.¹⁸⁴ Under samma period beviljades andra ansökningar som avsåg postdoktorala anställningar. I sitt yttrande till FR ansåg Skatteverket att överklagandet skulle avslås.¹⁸⁵ Skatteverket gjorde ingen annan bedömning än nämnden och betonade att avgränsningen ska göras utifrån högt ställda kompetenskrav. Skatteverket menade att det inte framgick av ansökan att det hade förelegat betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens. Det är inte ett tillräckligt skäl att en utländsk sökande anses vara mest meriterad för en anställning. FR avslag Chalmers överklagan och argumenterade på ett likartat sätt som Skatteverket.¹⁸⁶ Bland de undersökta fallen förekom två fall där Uppsala universitet respektive Umeå universitet överklagade FR:s dom om att inte bevilja skattelättnader till forskare med motiveringen att rekryteringssvårigheter inom landet inte hade förlegat. I båda fallen biföll KR överklagandena och forskarna beviljades skattelättnader.¹⁸⁷

Flera universitet och högskolor upplever att Forskarskattenämnden relativt ofta har avslagit ansökningar om skattelättnad då den sökande stadigvarande har vistats i Sverige inom den femårsgräns som föregått den aktuella anställningen och att den sökande inte har ansetts uppfylla kompetenskraven för att beviljas skattelättnader. FR avslag Chalmers tekniska högskolas överklaganden vid två av de genomgångna fallen. I båda fallen ansågs forskarna inte nå upp till de krav på specialisering och kvalificerad forskning som ställs för att de skulle kunna medges skattelättnader.¹⁸⁸

Enligt Forskarskattenämnden är bedömningen av ansökningar om skattelättnader för forskare relativt entydig. För att bevilja en ansökan ska den sökande i princip ha en doktorsexamen samt cirka två års efterföljande fördjupningskompetens som forskare. Uppfylls dessa kriterier bifalls nästan alltid en ansökan. Vid bedömningen av en ansökan tillmäts alla ämnen och forskningsinriktningar samma tyngd. Det har heller ingen betydelse från vilket lärosäte den sökande har erhållit sin doktorsexamen. Det väsentliga är att förutom en erlagd doktorsexamen ska den sökande har ytterligare forskningsmeritering. Forskarskattenämnden medger att trots att relativt entydiga

¹⁸⁴ En forskarassistenttjänst är en meriteringsbefattning som ses som en förberedelse för en högre akademisk befattning inom högskolevärlden eller en högre forskningsbefattning inom näringslivet. En forskarassistent ska helst skaffa sig tillräcklig meritering för att kunna uppnå docentkompetens mot slutet av anställningstiden. Postdoktorala vistelse vid annat universitet eller institut ses som en merit vid tillsättning av forskarassistenttjänst. Tillsättning av en forskarassistent görs alltid av minst en sakkunnig som granskar den sökandes samtliga meriter, såväl vetenskapliga som pedagogiska.

¹⁸⁵ Skatteverkets yttrande rörande Förvaltningsrätten i Stockholms mål nr 26957-12.

¹⁸⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26957-12.

¹⁸⁷ Se fallen 1.51 och 1.59.

¹⁸⁸ Se fallen 1.64 och 1.65.

kriterier har utvecklats för att bedöma forskaransökningar så kvarstår emellertid det faktum att prövningen delvis är en subjektiv process i frånvaron av objektiva rekvisit.¹⁸⁹

När en tjänst har utlysts gör nämnden ibland kontroller för att verifiera universitetens bedömning av de sökandes kompetens. I princip gäller att i de fall en utländsk sökande har erbjudits en tjänst har vederbörande generellt sätt bättre meriter än svenska sökande. Enligt Forskarskattenämnden genererar kravet att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera inom landet inga problem när nämnden fattar beslut i ett ärende. Tillämpningen av detta krav har gjorts alltsedan det infördes möjlighet för skattelättnader för utländska forskare i samband med tillfälliga tjänster inom forskning och utveckling i IL i mitten av 1980-talet. Nämnden säger att man inte har någon anledning att ifrågasätta den bedömning som ett universitet eller högskola gör i samband med en rekrytering, dock kvarstår det faktum att Skatteverket ibland väljer att överklaga ett beslut med motiveringen att den sökande inte har kunnat påvisa att detta krav har varit uppfyllt.¹⁹⁰

6.4 Universitetens och högskolornas erfarenheter av de utvidgade expertskattereglerna

Sedan de utvidgade expertskattereglerna infördes, uppger de intervjuade lärosätena, har åtta personer totalt sett beviljats skattelättnader med hänvisning till att de har en månadslön som överstiger den fastställda beloppsgränsen. Lärosätena anser att den fastställda beloppsgränsen på två prisbasbelopp i princip inte är tillämplig för deras verksamhet. Sveriges universitets- och högskoleförbund (SUHF) säger att i realiteten är det i bästa fall enstaka forskare som har en månadsersättning som överstiger två prisbasbelopp. Detta innebär, enligt deras egen utsago, att de utvidgade expertskattereglerna inte har haft något reellt genomslag i form av en ökad förutsebarhet vid ansökan om skattelättnader för utländska forskare. SUHF menar att ändringen av expertskatten i huvudsak var riktad till näringslivet och att en konsekvensanalys borde ha gjorts innan nivån på inkomstgränsen beslutades, samt att nivån borde ha satts med hänsyn tagen till löneläget inom sektorn.

Denna bild bekräftas också av de löner som utbetalas för olika slags forskare som är verksamma vid lärosätena. Snittlönen för en preklinisk professor vid Karolinska Institutet ligger på ca 66 000 kronor i månaden, medan en klinisk professor i genomsnitt har 59 000 kronor i månaden i ersättning från Karolinska Institutet och därutöver 30 000 och 40 000 kronor i månaden från landstinget. Månadslönen för en postdoktoral forskare kan variera kraftigt och ligger mellan 30 000-60 000 kronor i månaden. Lönenivån vid Linköpings universitet varierar för forskare mellan 35 000 och 68 000 kronor i månaden beroende på ämne, erfarenhet och ålder. Lönen för en postdoktoral medarbe-

¹⁸⁹ Forskarskattenämnden, intervju, 2013-11-04.

¹⁹⁰ Ibid.

tare ligger väsentligt lägre, ca 20 000 och 35 000 kronor i månaden. Enligt Linköpings universitet torde det inte heller i framtiden bli aktuellt att anställa någon utländsk forskare enligt lönerekvisitregeln. Örebro universitet uppger att medellönen för en forskare varierar mellan 30 000 och 60 000 kronor i månaden. Enligt Stockholms universitet uppbär en professor vanligtvis en månadslön på mellan 45 000 och 60 000 kronor per månad. Den högsta forskarlönen är ca 80 000 kronor per månad, medan den genomsnittliga månadslönen för en kompetent forskare ligger betydligt lägre, vanligtvis i spannet mellan 30 000 och 50 000 kronor per månad. Följaktligen har universitet inte heller ansökt om skattelättnader enligt de utvidgade reglerna sedan de trädde i kraft. Chalmers tekniska högskola uppger ungefär motsvarande lönespann och nämner att en forskarassistent har uppemot 40 000 kronor per månad.

Flera lärosäten uppger att Danmark har gynnsammare expertskatteregler för forskare. Lunds universitet menar att beloppsgränsen är satt på en alltför hög nivå, inte minst eftersom universitetet i hög utsträckning konkurrerar med Danmark om internationellt efterfrågade forskare; Danmarks regler är det svårt att konkurrera med.

6.5 Iakttagelser

Forskare når ej upp till kraven

Lärosätena uppger, som ovan nämndes, att det sannolikt ansöks om skattelättnader för alltför få forskare sett i relation till det antal som varje år kommer till Sverige. Detta beror dels på att universiteten och högskolorna inte i tillräckligt hög utsträckning har prioriterat, informerat och spritt information om reglernas förekomst, dels på att de nuvarande reglerna uppvisar vissa brister som har gjort att man inte alltid har valt att ansöka om skattelättnader. KTH Relocation Service, vilket är en del av personalavdelningen, bildades för cirka ett och ett halvt år sedan i syfte att centralisera och effektivisera rekryteringsförfarandet av utländska personer. Centret fungerar som ett stöd till organisationen och den enskilda individen vid alla möjliga frågor som kan uppstå i samband med att han eller hon flyttar till Sverige. Ingen information om möjligheten att ansöka om expertskatt har gått ut från centralt håll till skolorna eller institutionerna. KTH uppger emellertid att man har börjat fundera på möjligheten att skapa rutiner där kännedom om möjligheten att ansöka om skattelättnader per automatik ska beaktas i samband med anställningen av utländska forskare.

För att använda expertskatten som ett rekryteringsargument krävs det, enligt t.ex. Chalmers tekniska högskola och Uppsala universitet, tydligare och enklare regler. Enklare regler skulle enligt lärosätena innebära att det vore värt att investera tid och resurser på att styra upp på vilket sätt institutionerna ska gå till väga när en utländsk forskare anställs. Lärosätena framhåller följande problemområden när det gäller expertskattereglerna.

Ett sätt att minska den osäkerhet som råder i dag om Forskarskattenämndens bedömningsgrunder vore enligt flera lärosäten att förändra regelverket i dansk riktning, dvs. det borde vara tillräckligt att kvalificeras för skattelättnader om den sökande uppfyller OECD:s definition som forskare. Lärosätena framhåller också att de enskilda institutionerna enligt dansk modell borde vara den instans som prövar och bedömer forskarnas kompetens i förhållande till de krav som ställs för att beviljas skattelättnader. Enligt KTH:s erfarenhet är rekryteringsprocessen mer centraliserad i Danmark. Detta innebär i praktiken att alla praktiska frågor som rör en anställning hanteras centralt. Ansökan om skattelättnader kan då bli en av flera andra kontrollpunkter i samband med en anställning av en utländsk forskare.

Chalmers tekniska högskola och Lunds universitet anser att det inte finns någon uppenbar risk för att ett sådant system skulle missbrukas då beslut om anställningar baseras på en objektiv bedömning av de sökandes kompetens och meriter genom en s.k. sakkunnighetsprövning. Detta säkerställer att den mest kompetenta och meriterade personen, oavsett nationalitet, erbjuds en utlyst tjänst. Stockholms universitet har en delvis annan uppfattning och menar att det knappast går att argumentera att en forskare som relativt nyligen har erhållit sin doktorsexamen skulle vara expert inom sitt ämnesområde. Detta talar för att svensk praxis, dvs. att en forskare ska ha en doktorsexamen samt ha bedrivit studier i ytterligare cirka två år, är rimlig. Fördelen med de danska reglerna, enligt universitet, är emellertid att lärosätena kan knyta upp nyblivna doktorer som därefter kan tillskansa sig expertkunskaper. Detta skapar på relativt kort tid ett mervärde för forskarna, institutionen och det universitet där de är verksamma samt i förlängningen för Danmark som kan öka sin konkurrenskraft inom olika ämnesområden i förhållande till andra länder.

Lunds universitet betonar att man i hög utsträckning konkurrerar med danska universitet och att skillnader mellan de danska och de svenska reglerna därmed får stor betydelse. Enligt universitetet kommer expertskattens betydelse sannolikt att öka i framtiden, delvis som en följd av uppbyggnaden av materialforskningslaboratorierna European Spallation Source (ESS) och MAX IV. Det finns ett behov av att attrahera kompetent arbetskraft också till andra forskningsgrupper och forskningscentrum. Förutom att det generellt sett är enklare att beviljas skattelättnader i Danmark än i Sverige anser Lunds universitet att skattelättnaderna borde kunna medges för en längre tidsperiod än nuvarande tre år. Det är enligt de danska reglerna möjligt att medges skattelättnad under som längst fem år. Denna skillnad kan i slutänden betyda att en forskare väljer att arbeta i Danmark i stället för i Sverige.

Alltför hög beloppsgräns

Beloppsgränsen är enligt Linköpings universitet och Lunds universitet satt på en alltför hög nivå, inte minst eftersom de i hög utsträckning konkurrerar med Danmark om internationellt efterfrågade forskare. Stockholms universitet menar att det vore önskvärt att sänka beloppsgränsen för att beviljas skatte-

lättnad till 55 000-60 000 kronor i månadslön, dvs. ca 1,5 prisbasbelopp. Detta skulle innebära att uppskattningsvis två till tre gånger fler forskare skulle komma i fråga för skattelättnader. Sverige kommer aldrig att kunna konkurrera om de högsta lönerna med andra länder, t.ex. Storbritannien och USA, men en sänkning av beloppsgränsen skulle bidra till att förbättra attraktionskraften hos svenska universitet. Fördelen med en sådan förändring vore att institutionen med säkerhet skulle veta att en person skulle vara kvalificerad för en expertskatt. Lönesektionen saknar kunskap om meriteringsgraden, men det skulle vara enkelt att påminna institutionen om att ansöka om expertskatt när det görs en nyanställning som ligger över lönegränsen. Karolinska Institutet å andra sidan anser att en sänkt beloppsgräns skulle kunna skapa problem då det skulle innebära en risk för löneglidning, dvs. institutionerna skulle höja lönen för att därigenom per automatik kunna ansöka om skattelättnader enligt de förenklade reglerna. Stockholm universitet säger att skillnader i lönesättning kan motiveras med skillnader i ansvar, arbetsuppgifternas svårighetsgrad samt de anställdas skicklighet och resultat relaterat till de krav och det ansvar som arbetsuppgifterna ställer. Även om en viss lönedifferentiering förekommer är i realiteten löneskillnaderna mellan kompetenta forskare relativt små.

Kravet på rekryteringssvårigheter inom landet skapar problem

Kravet på att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet skapar en onödig osäkerhet. Lunds universitet betonar att flertalet anställningar alltid baseras på en oberoende granskning av de sökandes meriter och kompetenser. Vid de tillfällen en utländsk sökande bedöms vara mest kvalificerad för en tjänst erbjuds han eller hon tjänsten i fråga trots att det finns nästan lika kvalificerade inhemska sökande. Universitetet argumenterar vid ansökningstillfället till Forskarskattenämnden att kriteriet är uppfyllt, men det kvarstår en osäkerhet hur nämnden och Skatteverket ser på frågan. Chalmers tekniska högskola menar att kravet motverkar det ursprungliga syftet med lagstiftningen, nämligen att förbättra Sveriges internationella konkurrenskraft.

Femårsgränsen kan innebära problem

Flertalet universitet och högskolor menar att kravet på att en person inte får anses ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas har skapat problem. Internationell rörlighet premieras för forskare och det är ibland ett krav att man ska vistas utomlands under sin doktorsutbildning. En forskare som inom ramen för sina doktorsstudier vistas under en period i Sverige önskar kanske återkomma i samband med sina postdoktorala studier, dock kan han eller hon inte då medges skattelättnader på grund av den tidigare vistelsen i Sverige. De nuvarande reglerna är, enligt lärosätena, inte anpassade för forskares arbetsvillkor och internationella rörlighet. Örebro universitet betonar att det är vanligt att en forskare t.ex. föreläser och deltar i mindre projekt. Det innebär

att universitet inte kan ansöka om skattelättnader för en forskare som därefter anställs trots att omfattningen av det tidigare arbetet har varit relativt begränsat. Karolinska Institutet menar att villkoren borde förändras, t.ex. genom att låta det vara möjligt för forskare att ansöka om skattelättnader utifall deras tidigare vistelse var i samband med forskarutbildningen eller om vistelsen finansierades genom stipendier.

Tremånadersgränsen kan innebära problem

Ett annat problem rör tremånadersgränsen för att lämna in en ansökan till Forskarskattenämnden. Den bestämda tidsgränsen upplevs av flertalet lärosäten som alltför knapp. Det förekommer att tidsbrist uppstår med anledning av all annan administration som uppkommer när en utländsk person flyttar till Sverige. Karolinska Institutet menar att de enskilda institutionerna, vilka sköter all administration i samband med ansökan, ibland inte är fullt medvetna om de formella krav som gäller för ansökan om skattelättnader. Det är relativt vanligt att institutioner har gästforskare. En gästforskare får enligt Migrationsverkets regler vistas i Sverige i upp till tre månader utan att ha uppehållstillstånd. Om institutionen efter de tre inledande månaderna vill förlänga alternativt tillsvidareanställa en forskare är det emellertid enligt nuvarande bestämmelser inte längre möjligt att ansöka om skattelättnader. Tidsrymden för att ansöka om skattelättnader borde enligt Karolinska Institutet av den anledningen förlängas till t.ex. sex månader.

Osäkerhet kring avsiktsrekvisitet

Ett annat problem med de nuvarande reglerna är avsiktsrekvisitet med vistelsen i Sverige. Flera lärosäten säger att det har förekommit frågor vid anställningstillfället huruvida den sökande kommer att bli återbetalningsskyldig om vistelsen i Sverige kommer att bli längre än fem år. Det råder enligt Karolinska Institutet en osäkerhet om innebörden av dess betydelse. Det finns därmed en risk att institutioner inte ansöker om skattelättnader då deras avsikt med att anställa en person är att han eller hon förhoppningsvis ska vistas permanent i Sverige. Lunds universitet ställer sig frågande till att kravet att vistelsen inte får överstiga fem år finns då personerna enligt svensk arbetsrätt erhåller en tillsvidareanställning.

Otydlig ansökningsprocess

Vad gäller ansökningsprocessen menar KTH att det vore önskvärt att det fanns tydligare riktlinjer i form av en ansökningsmall som tydligt anger vilket material som ska bifogas en ansökan. Det är i dagsläget svårt att veta om det inskickade materialet är tillräckligt. Därutöver efterfrågas en enklare informationsfolder på engelska om de svenska skattereglerna.

7 Intervjuer med fotbolls- och ishockeyklubbar

7.1 Nya personkategorier kan ansöka om skattelättnad

Det föregående kapitlet indikerar att tillämpningen av de gamla expertskatte-reglerna var relativt restriktiva. Detta bidrog till att skapa den brist på förutsebarhet som var en anledning till att lönerekvisitet infördes. I och med införandet av rekvisitet förväntades att nya personkategorier, t.ex. datatekniker och anställda inom den finansiella sektorn, skulle kunna medges skattelättnad i ökad omfattning. Andra kategorier där den nya regeln förväntades få stor betydelse var idrottsmän och tränare. Det antogs med beaktande av de lönenivåer som förekommer för utländska fotbollsspelare i Allsvenskan och möjligen i Superettan samt för utländska ishockeyspelare i SHL att flertalet spelarimporter skulle komma att medges skattelättnad, detta inte minst beroende på att klubbarna normalt sett också tillhandahåller annan ersättning i form av bostad och bil.¹⁹¹

Nedan redovisas förekomsten av skattelättnader och de erfarenheter som svenska elitklubbar i fotboll och ishockey har av de utvidgade expertskatte-reglerna.¹⁹²

7.2 Förekomsten av expertskattelättnader inom fotboll och ishockey

Den utvidgade expertskatten har uppmärksamrats av t.ex. Svenska Fotbollförbundet som bl.a. arbetar med att främja och administrera fotbollen i landet. Förbundet informerar om de finansiella effekterna av den utvidgade expertskatten.¹⁹³ Den olösta frågan är vilket genomslag de förändrade expertskattebestämmelser har haft för klubbarna vid rekryteringen av utländska spelare.

¹⁹¹ Se t.ex. Björkman B. (2012).

¹⁹² Underlaget och slutsatserna baseras på intervjuer med följande fotbollsklubbar: AIK, intervju, 2013-10-01, BK Häcken, telefonintervju, 2013-11-21, Djurgården, intervju, 2013-10-07, Hammarby IF, intervju, 2013-11-18, Helsingborg IF, telefonintervju, 2013-12-06, IFK Göteborg, intervju, 2013-10-31, Kalmar FF, telefonintervju, 2013-11-22 och Malmö FF, telefonintervju, 2013-11-15, samt ishockeyklubbar: Brynäs IF, telefonintervju, 2013-12-06, Frölunda Indians, e-mejl, 2013-10-04, Färjestad BK, e-mejl, 2013-11-21, Leksands IF, telefonintervju, 2013-12-17, Linköping Hockey Club, telefonintervju, 2013-11-27, Luleå Hockey, telefonintervju, 2013-11-25, Modo Hockey, telefonintervju, 2013-12-10, Skellefteå AIK Hockey, telefonintervju, 2013-11-20, Växjö Lakers, telefonintervju, 2013-12-12, Örebro Hockey, telefonintervju, 2013-11-26.

¹⁹³ Förbundet exemplifierar effekterna av de förändrade reglerna med att en utländsk spelare med en månadslön på 100 000 kronor får ut, räknat på 2011 års skatter och avgifter, drygt 13 000 kronor netto mer i månaden medan klubben får betala drygt 7 000 kronor mindre i arbetsgivaravgifter.
http://fogis.se/ImageVault/Images/id_69735/scope_0/ImageVaultHandler.aspx.

Av tabellen nedan framgår att ett mycket begränsat antal spelare och tränare inom fotbollen har beviljats skattelättnader sedan de utvidgade bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2012. Totalt sett har tio personer beviljats skattelättnader i sex av de åtta intervjuade klubbarna.

Tabell 12 Utländska spelare och tränare inom fotbollen med skattelättnader sedan den 1 januari 2012*

Klubb	Namn	Nationalitet	Spelare/tränare
AIK	Celso Borges	costa rican	S
Djurgården	Kasper Jensen	dansk	S
Djurgården	Per-Mathias Högmö	norsk	T
Djurgården	Aleksandar Prijovic	schweizisk	S
Hammarby IF	Gregg Berhalter	amerikan	T
Helsingborg IF	Arnór Smáráson	islänning	S
Helsingborg IF	Jere Uronen	finländare	S
IFK Göteborg	Lasse Vibe	dansk	S
IFK Göteborg	Kjetil Waehler	norsk	S
Kalmar FF	Nenad Djordjevic	serbisk	S

* Inga spelare eller ledare i BK Häcken och Malmö FF har beviljats skattelättnader.

Källa: Egen bearbetning.

Flera föreningar, t.ex. Hammarby IF, Helsingborg IF och IFK Göteborg, betonar att rekryteringen av spelaren eller tränaren möjliggjordes av de utvidgade expertskattereglerna. AIK uppger att det inte hade varit möjligt att tillgodose spelarens lönekrav utan möjligheten att ansöka om skattelättnader. Vid den aktuella tidpunkten förhandlade spelaren med klubbar från andra europeiska ligor, t.ex. Österrike och Schweiz. Djurgården bedömer att man i dag kan vara med och konkurrera om kvalitetsspelare med klubbar från t.ex. Norge och Danmark. Djurgården är den klubb som har ansökt om och beviljats expertskatt för flest personer. Av de tre personerna är emellertid endast en fortfarande verksam i klubben.

Förutom de två spelare som IFK Göteborg har beviljats skattelättnader för ansökte klubben också om skattelättnad för en utländsk tränare enligt de gamla bestämmelserna. Klubben bedömde att hans högre tränarutbildning skulle kvalificera honom för skattelättnader då få svenska tränare hade genomgått motsvarande utbildning vid den aktuella tidpunkten. I sin ansökan argumenterade klubben att tränaren borde beviljas skattelättnader som expert och att det förelåg svårigheter att rekrytera personer med motsvarande kompetens inom Sverige. Forskarskattenämnden avlog emellertid ansökan med motiveringen att han inte kunde anses vara expert enligt IL:s kriterier.

I två av de intervjuade klubbarna, BK Häcken och Malmö FF, har inga skattelättnader för spelare eller tränare beviljats. BK Häcken uppger att man inte har eller har haft någon utländsk spelare med en bruttoersättning som överstiger beloppsgränsen på två prisbasbelopp per månad. Klubbens policy är framför allt att ta in unga lovande svenska och utländska spelare och att

utveckla dem. Lönenivåerna för dessa utländska spelare ligger vanligtvis väsentligt under den fastlagda beloppsgränsen.

I början av augusti 2012 lånade Malmö FF en spelare av en akademi med en option att köpa loss honom för ett fastställt pris. Klubben valde att utnyttja köpooptionen i april 2013 och ansökte i samband med detta om skattelättnader hos Forskarskattenämnden. Spelaren hade en månadslön som översteg beloppsgränsen, men Forskarskattenämnden avslog ansökan med motiveringen att han vistades stadigvarande i Sverige och att ansökan inte hade inkommit till nämnden inom den fastställda tidsfristen, dvs. nämnden ska ha ansökan tillhanda senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige.

Fotbollsklubbarna uppger att antalet spelare med utländsk bakgrund inte har förändrats nämnvärt efter den 1 januari 2012. Flera klubbar, däribland Malmö FF, betonar att fokus i första hand ligger på att rekrytera spelare från närområdet då det stärker klubbens lokala och regionala förankring samtidigt som risken för anpassningsproblem minskar.

Det är enligt Djurgården viktigt för en klubbs identitet och profilering att ta fram egna spelare. Av den anledningen är det vanligtvis alltför kostsamt att rekrytera en svensk kvalitetsspelare från en annan allsvensk klubb då de på grund av sin nationalitet betingar ett överpris. För en given kvalitet är det därför vanligtvis billigare att rekrytera en utländsk spelare än en svensk spelare. Rekryteringen av utländska spelare är därför inte en medveten klubbstrategi utan snarare en nödvändighet för en bibehållen konkurrenskraft. Den stora skillnaden jämfört med tidigare är inte att fler utländska spelare värvas till Allsvenskan utan i stället att kvalitativt sett bättre spelare kommer till Sverige. Djurgården menar att en troligare utveckling är att det sker en större internationalisering på tränarsidan där svenska klubbar har varit relativt dåliga på att ta in utländsk tränarkompetens.

Tabell 13 Utländska ishockeyspelare med skattelättnader säsongen 2013/14*

Klubb	Namn	Nationalitet
Brynäs IF	Petteri Nokelainen	finländare
Brynäs IF	Greg Scott	kanadensare
Brynäs IF	Bill Sweatt	amerikan
Färjestad BK	Shawn Belle	kanadensare
Färjestad BK	Danny Taylor	kanadensare
Leksands IF	Matt Lashoff	amerikan
Leksands IF	Ryan Russell	kanadensare
Linköping Hockey	Chad Kolarik	amerikan
Modo Hockey	Starkbaum Bernhard**	österrikare
Modo Hockey	Spina Dave	amerikan
Modo Hockey	Tambellini Jeffrey	kanadensare
Modo Hockey	Cumiskey Kyle	kanadensare
Modo Hockey	Regehr Richard	kanadensare

Klubb	Namn	Nationalitet
Modo Hockey	Sullivan Sean	amerikan
Modo Hockey	Hensick Timothy James	amerikan
Växjö Lakers	Colby Armstrong	kanadensare
Växjö Lakers	Scott Munroe	kanadensare
Växjö Lakers	Cory Murphy	kanadensare
Växjö Lakers	Ville Varakas	finländare
Örebro Hockey	Jared Aulin	kanadensare
Örebro Hockey	Justin DiBenedetto	kanadensare
Örebro Hockey	Tim Wallace	amerikan
Örebro Hockey	Ben Walter	kanadensare

* Inga spelare har beviljats skattelättnader i Frölunda Indians, Luleå Hockey och Skellefteå AIK säsongen 2013/14.

** Spelaren kom till Modo Hockey säsongen 2012/13, men bytte klubb till Brynäs IF fr.o.m. 2013-10-31.

Källa: Egen bearbetning.

Stora skillnader kan observeras mellan de intervjuade ishockeyklubbarna när det gäller utnyttjandet av expertskattereglerna. Totalt sett har 23 spelare beviljats skattelättnader i 7 av de 10 intervjuade klubbarna säsongen 2013/14. Av tabellen ovan framgår att majoriteten av de utländska spelarna är antingen amerikaner eller kanadensare. Detta beror på att Svenska Ishockeyförbundet inför säsongen 2013/14 avskaffade den s.k. importregeln, vilken innebar att det endast var tillåtet att ha två icke EU-spelare per lag. Ändringen i kombination med de utvidgade expertskattereglerna innebär att det blir mer attraktivt att rekrytera nordamerikanska spelare.

Den klubb som har beviljats skattelättnader för flest spelare är Modo Hockey, nämligen 7 stycken. För närvarande är antalet 6 då en spelare bytte klubb i SHL i början av säsongen. Två andra klubbar, Växjö Lakers och Örebro Hockey, har vardera 4 spelare med skattelättnader i trupperna. Både Växjö Lakers och Örebro Hockey menar att klubbar som ännu inte är etablerade i SHL kan ha svårare att rekrytera svenska spelare av högsta kvalitet då de förutom en marknadsmässig lön ofta också efterfrågar saker som t.ex. trygg anställning, medan utländska spelare kommer till Sverige med avsikten att stanna i ett antal år för att därefter flytta hem igen. Detta är en anledning till att man har valt att satsa på att rekrytera utländska spelare. Växjö Lakers bedömer att man inte hade kunnat rekrytera svenska spelare av motsvarande kvalitet. Enligt klubben kommer sannolikt behovet av att rekrytera utländska spelare att minska ju längre klubben är etablerad i SHL.

Flera klubbar har av olika anledningar inte valt att utnyttja möjligheten att rekrytera utländska spelare med hjälp av de utvidgade expertskattebestämmelserna. Skellefteå AIK Hockey har för närvarande inga spelare som har beviljats skattelättnader. De två utländska spelare som finns i klubben kom säsongen 2008/09 respektive säsongen 2011/12, dvs. innan lönerekvisitet trädde i kraft. Klubben har tillsammans med sina skatterådgivare analyserat de förändrade reglerna och menar skillnaden i kostnader är inte så stor om

man jämför expertskatten med en pensionslösning. Därtill betonar klubben betydelsen av att i första hand försöka rekrytera inhemska spelare som helst har en regional anknytning. Detta bedöms vara viktigt för att stärka klubbens identitet, vilket man tror i förlängningen också påverkar de sportsliga resultaten positivt.

Luleå Hockey har övervägt att ta in spelare som har haft en bruttoersättning som överstiger beloppsgränsen. Det handlar för klubbens del om att balansera sportslig kvalitet i förhållande till de ekonomiska ramar som man måste hålla sig inom. Klubben säger att man i första hand prioriterar att slussa fram egna spelare, genom scoutingverksamhet hitta lovande spelare i Sverige, medan utländska spelare ska bidra med spetskompetens som det inte går att hitta inom landets gränser. Luleå Hockey har vid rekryteringen av utländska spelare gjort ett medvetet val att rekrytera spelare som t.ex. redan spelar i Sverige. Även om spelarna har en bruttoersättning som överstiger två prisbasbelopp är de redan obegränsat skattskyldiga i Sverige. Klubben har gjort det valet då man därigenom har bättre kunskap om spelarnas kvalitet och med större visshet vet att de kan anpassa sig till att leva i Sverige.

Klubbarna tror inte att antalet ansökningar om skattelättnader kommer att förändras nämnvärt under de kommande åren. Färjestad BK uppger t.ex. att man i dag har tre spelare som har beviljats skattelättnader; motsvarande siffra föregående år var två stycken. Enligt klubben är det troligt att detta antal kommer att ligga på en liknande nivå också i framtiden.

7.3 Kontrakt

Normalt sett sker löneförhandlingen utifrån ett nettolöneönskemål från spelarens sida; därutöver tillkommer andra kostnader som t.ex. resor till hemlandet och boende. Lönen räknas därefter om till ett bruttolönebelopp, vilket gäller vid kontraktsskrivandet. Helsingborg IF menar att man därigenom undviker risken för eventuella ekonomiska bakslag utifall Forskarskattenämnden av någon anledning skulle avslå en ansökan om skattelättnader. Leksand uppger t.ex. att man tecknar bruttolönekontrakt med spelaren även om diskussionen vid förhandlingstillfället uteslutande utgår från en nettolönediskussion. Den av klubben anlitate skattekonsulten beräknar vilken bruttokostnad det innebär för klubben och först därefter fattas beslut om att anställa spelaren förutsatt det finns utrymme i klubbens lönebudget.

Vid byte av klubb är det vanligt förekommande att spelaren får en s.k. sign-on-bonus i samband med övergången. Detta är en kostnad som klubben beaktar när månadslönen förhandlas, dvs. det är den totala lönekostnaden som är intressant ur klubbens synvinkel. En sign-on-bonus brukar vanligtvis utbetalas till spelaren vid kontraktsskrivandet då denne anses vara bosatt i utlandet. Utbetalningen beskattas då enligt A-SINK, vilket är en särskild inkomst-

skatt för utomlands bosatta artister m.fl.¹⁹⁴ Skatten, som uppgår till 15 procent, ska betalas in av den som betalar ut den skattepliktiga ersättningen.¹⁹⁵ Därutöver betalar klubben arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen förutsatt att spelaren kommer att omfattas av svensk socialförsäkring när denne påbörjar sin anställning i klubben.¹⁹⁶

Helsingborg IF uppger att utbetalningar av sign-on-bonusar sannolikt kommer att minska i betydelse i framtiden i och med lönerekvisitet. Klubben menar att expertskatten har flera fördelar jämfört med utbetalning av s.k. sign-on. Kostnaden för klubben är i princip densamma oavsett om man väljer att betala en sign-on och en lägre månadslön eller en lägre sign-on och en högre månadslön. En summa pengar direkt vid kontraktsskrivningen har nackdelen att den är förbrukad, t.ex. vid en försäljning av spelaren eller om han drabbas av en allvarligare skada. Därtill menar klubben att en högre månadslön har en psykologisk betydelse för spelaren, dvs. han föredrar en högre månadslön än en sign-on och reducerad månadslön.

Kalmar FF försöker balansera expertskattereglerna och A-SINK-reglerna. I slutänden handlar det om att vara så kostnadseffektiv som möjligt. Fördelen med A-SINK är att totalkostnaden för klubben kan minska något, beroende på vilket land spelaren är verksam i när utbetalningen av sign-on görs. Klubben menar att ur spelarens perspektiv är det av underordnad betydelse om en del av lönen utbetalas i form av en sign-on jämfört med en högre löneutbetalning per månad under kontraktstiden. I likhet med Helsingborg IF menar Kalmar FF att det skapas en högre lojalitet hos spelaren om denne får en högre månadslön då en sign-on tenderar att ”glömmas bort” med tiden.

Det är också inom ishockeyn vanligt att förutom månadslönen utbetala en sign-on-bonus till spelaren i samband med värvningen.¹⁹⁷ När det gäller utbetalningen av sign-on till spelare görs en kalkyl av den totala kostnaden, dvs. sign-on plus bruttolönekostnaden under kontraktstiden. Det handlar, enligt Luleå Hockey, om att optimera ekonomin och beakta kostnader för sjukförsäkring, pension etc.

¹⁹⁴ Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister med flera (A-SINK).

¹⁹⁵ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foreningartistfeller/idrottsforeningar/artistskattasink.4.70ac421612e2a997f85800054716.html>.

¹⁹⁶ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foreningartistfeller/idrottsforeningar/signonbonusspelarovergangar.4.70ac421612e2a997f85800054722.html>.

¹⁹⁷ Inom ishockeyn har det dessutom varit relativt vanligt att tillämpa reglerna om artistskatt vid korttidskontrakt. Flera klubbar betonar att de företrädesvis använder sig av reglerna vid specifika situationer, t.ex. vid skador, då det inte är helt optimalt att kontraktera spelare alltför kort tid. Spelaren får inte arbeta i landet mer än ett halvår, vilket innebär att han missar delar av säsongen. Därtill menar klubbarna att det är oerhört viktigt att artistskattehanteringen sker på ett korrekt sätt. Om så inte är fallet innebär det betydande ekonomiska risker för klubbarna. Delvis som en följd av expertskatten har Leksands IF för närvarande inga spelare med s.k. artistkontrakt. Växjö Lakers menar också att en fördel med expertskatten är att klubben inte längre upplever samma behov av att teckna s.k. artistkontrakt med spelare. Redan innan expertskattereglerna trädde i kraft försökte klubben att undvika att teckna sådana kontrakt på grund av de nackdelar som klubben menar aktualiserades, t.ex. att spelaren inte var tillgänglig under hela säsongen.

Leksands IF menar att det ur klubbens perspektiv är billigast att betala ut en månadsersättning som ligger precis över beloppsgränsen på två prisbasbelopp. Detta beror på att försäkringspremien för spelaren baseras på hans bruttoinkomst och en högre sign-on innebär att spelaren får en lägre månadslön. En nackdel med en sådan lönekonstruktion är att klubbens risk ökar om spelaren blir långtidsskadad. Modo Hockey å andra sidan menar att det är att föredra att i stället betala ut en högre månatlig ersättning till spelaren. Växjö Lakers menar att utbetalning av sign-on till spelare alltså är vanligt, delvis beroende på att en sign-on ur spelarens synvinkel innebär en bekräftelse på att klubben vill ha honom.

Linköping Hockey och Luleå Hockey säger att det finns fördelar med att ligga baktungt vad gäller utbetalningen av ersättning till spelaren, dvs. att betala ut en relativt låg sign-on och i stället betala ut en högre månadslön under kontraktstiden. För det första lyfter de i likhet med fotbollsklubbarna fram lojalitetsaspekten, dvs. en högre månadslön bidrar på ett bättre sätt till att skapa klubblojalitet jämfört med en sign-on-bonus. För det andra minskar den ekonomiska risken för klubben om en spelare blir långtidsskadad. I det fallet inträder en idrottsförsäkring som efter en karenstid ersätter spelaren för utebliven inkomst. En utbetalning av en hög sign-on kan ur klubbens synvinkel således likställas med en ”sunk cost”.¹⁹⁸

7.4 Idrottsklubbarnas erfarenheter av expertskattereglerna

Möjligt att ansöka om skattelättnader

Klubbarna inom både fotboll och ishockey säger att den förändring i regelverket som trädde i kraft för två år sedan innebär en förbättring för svensk elitidrott. De utvidgade reglerna innebär, enligt klubbarna, att de i dag kan ansöka om och förväntas bli beviljade skattelättnader, något som inte gällde tidigare. Det har skapat en möjlighet att rekrytera spelare som tidigare hade valt att spela i en annan liga än Allsvenskan och SHL. Expertskatten beaktas i dag på ett tidigt stadium när förhandlingar förs med utländska spelare. Under senare år har Allsvenskans konkurrenskraft förbättrats något, vilket UEFA:s ranking visar.¹⁹⁹ Det går enligt AIK inte att utesluta att expertskatten har bidragit till denna utveckling. Det är enligt flera klubbar troligt att reglerna än mer i framtiden kommer att bidra positivt till att utveckla och förbättra Allsvenskans och SHL:s konkurrenskraft i förhållande till andra ligor. Djurgården anser att förändringen av expertskattereglerna är ett steg på vägen att skapa konkurrensneutralitet för de allsvenska klubbarna i förhållande till framför allt de skandinaviska ligorna.

¹⁹⁸ En ”sunk cost” innebär att kostnaden för investeringen inte kan återvinnas.

¹⁹⁹ UEFA:s ranking av de europeiska ligorna baseras på de resultat respektive lands klubbar gjort i Europacuperna de senaste fem åren.

Flertalet intervjuade idrottsklubbar betonar att elitidrottsföreningarna verkar på en konkurrensutsatt marknad. Ändringen av expertskattereglerna var, enligt t.ex. AIK och IFK Göteborg, välbehövlig för svensk fotboll. Det lyftes i olika sammanhang fram att fotbollsklubbarna i Danmark kunde utnyttja en skattefördel i form av en expertskatt och bl.a. värva spelare från svenska fotbollsklubbar.²⁰⁰ Svensk elitfotboll hade under ett antal år tappat i konkurrenskraft gentemot övriga europeiska ligor, däribland inte minst i förhållande till Danmark och Norge. Flera klubbar, t.ex. Malmö FF, uppger att man när tillfälle ges i framtiden kommer att utnyttja möjligheten att rekrytera spelare med hjälp av expertskatten. Samma unisona positiva bild förmedlas av SHL:s klubbar.

Kunskapen om expertskatten har ökat

Flera klubbar, däribland Djurgården, IFK Göteborg och Helsingborg IF, lyfter fram att kunskap om de förändrade skattereglerna har börjat sprida sig till spelaragenter som representerar spelare som det tidigare av kostnadsskäl inte har varit möjligt att rekrytera, dvs. spelarunderlaget har breddats när det gäller antalet möjliga värvningar. Konkurrenten om de bästa spelarna utanför NHL har hårdnat och klubbarna i SHL kan konkurrera om spelare med andra europeiska ligor, framför allt den tyska och schweiziska, på ett bättre sätt än tidigare. Spelarutbudet har breddats och det har blivit möjligt att värva spelare som tillför betydande spetskompetens till klubben. Enligt Leksand IF innebär expertskatten till viss del en omfördelning inom budgeten då bättre och därmed dyrare spelare kan rekryteras inom ramen för det befintliga löneutrymmet.

Transparenta regler och enkelt ansökningsförfarande

De fotbolls- och ishockeyklubbar som har ansökt om skattelättnad uppger mer eller mindre unisont att reglerna är transparenta och ansökningsförfarandet enkelt. Kontakterna med Forskarskattenämnden upplevs ha fungerat på ett bra sätt och klubbarna får vanligtvis besked från nämnden inom två till tre arbetsveckor. Trots att klubbarna upplever att regelverket är relativt enkelt tar flertalet föreningar hjälp av en skatterådgivningsbyrå när de ansöker om skattelättnad för en utländsk spelare. Färjestad BK anlätade t.ex. en extern skattekonsult för att faktagranska ansökan och därigenom kvalitetssäkra beräkningen av spelarens månatliga ersättning. Djurgården säger att man inte kan riskera att en ansökan avslås på grund av att man t.ex. har missförstått reglerna. Även om reglerna är relativt enkla säger IFK Göteborg att man är oerhört försiktig vad gäller spelarens närvaro i landet innan kontraktet börjar gälla, detta för att inte riskera att spelaren ska anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige.

En komplicerande faktor är att utländska spelare ibland tecknar ett nettokontrakt som till stor del utbetalas i antingen US-dollar eller euro. Det är,

²⁰⁰ Se t.ex. Aftonbladet, 2008-07-26, Spelarflykten bara fortsätter.

enligt Linköping Hockey, ingen risk att bruttolönen under kontraktstiden hamnar under beloppsgränsen på grund av växelkursförändringar. En utländsk spelare har i allmänhet en lön som med bred marginal överstiger två prisbasbelopp.

Hammarby IF upplever att Forskarskattenämnden var behjälplig i samband med ansökningsprocessen. Nämnden kontaktade föreningen när det gällde en oklarhet i fråga om en utländsk tränares lön, vilket i förlängningen snabbade på ansökningsprocessen. En komplikation som uppstod i samband med Kalmar FF:s värvning av en spelare var att dennes familj sedan många år tillbaka var bosatt i Sverige, samtidigt som han uteslutande hade spelat för olika utländska klubbar och personligen aldrig varit bosatt i Sverige. Han hade endast vistats i Sverige tre till fyra veckor per år när det var speluppehåll i de aktuella klubbarnas ligor. Klubben hade av den anledningen frekvent kontakt med Forskarskattenämnden och framför allt Skatteverket för att säkerställa att han inte skulle anses ha stadigvarande vistats i Sverige innan anställningen påbörjades. Positiva besked erhöles och spelaren kontrakterades inför säsongen 2012/13.

BK Häcken har analyserat de utvidgade expertskattereglerna och anser att prövningen i sig innebär en osäkerhet. Detta gör klubben tveksam till att använda sig av skattelättnaden som ett argument i samband med en eventuell rekrytering. En av ishockeyklubbarna, Växjö Lakers, menar att expertskattereglerna fungerar bra förutom den olösta frågan om bruttolönen ska beräknas med eller utan beaktande av expertskatten. Också Brynäs IF är medvetet om problemet, men i dagsläget skapar frågeställningen inga problem då klubben endast tecknar bruttolöneavtal med spelarna.

7.5 Iakttagelser

Både fotbolls- och ishockeyklubbarna är totalt sett tillfreds med de utvidgade expertskattebestämmelserna. Trots det finns det enligt klubbarna ett antal förändringar av regelverket som skulle vara välkomna.

Förhandsbesked

Det vore enligt t.ex. AIK önskvärt om klubbarna kunde få förhandsbesked om skattenedsättningen då det rör sig om en stor investering för klubben och en eventuellt betydande merkostnad om Forskarskattenämnden av någon anledning skulle avslå ansökan. I samband med rekryteringen av en spelare försökte AIK få förhandsbesked från Forskarskattenämnden, något som emellertid inte var möjligt. Klubben valde trots det att gå vidare med rekryteringen av spelaren.

Medborgarskapskravet begränsar

En annan förändring av de nuvarande reglerna som vore önskvärd enligt flera fotbollsklubbar, t.ex. IFK Göteborg, Hammarby IF och Helsingborg IF, gäller

begränsningen att skattelättnader endast kan medges för utländska och inte svenska medborgare. Enligt klubbarna försvårar det möjligheten att vara med och konkurrera lönemässigt vid värvningen av svenska spelare som har spelat utomlands i ett antal år. Reglerna innebär en diskriminering av svenska spelare i förhållande till utländska spelare. Klubbarna menar att det viktigaste borde vara att attrahera kompetenta individer till Sverige, oavsett nationalitet, under förutsättning att alla formella förutsättningar är uppfyllda, t.ex. att personen inte får ha bott eller vistats stadigvarande i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år då arbetet påbörjas. Den intressanta utgångspunkten borde vara den skattemässiga kopplingen till Sverige och inte medborgarskapet för personen i fråga. IFK Göteborg argumenterar att artistskatten, som reglerar utbetalningen av t.ex. sign-on-bonusar, inte är knuten till en persons medborgarskap.

Femårsgränsen kan innebära problem

Några klubbar, Djurgården och Helsingborg IF, anser att femårsregeln är alltför strikt. Helsingborg IF anser att kravet att en person inte får ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige under de fem kalenderår som föregått det år då arbetet påbörjas är alltför lång och därmed kunde kortas. Djurgården värvade en utländsk spelare som vid den tidpunkten hade ett femmånaderskontrakt med en annan allsvensk klubb. Detta innebar att klubben inte hade möjlighet att ansöka om skattelättnader. Det vore, enligt klubben, rimligt med en sexmånaders karenstid för att undvika motsvarande problem i framtiden. Malmö FF tycker att ett problem med de nuvarande reglerna är att man är diskvalificerad från att ansöka om skattelättnader för kontraktshyrda spelare. Reglerna borde därför ta i beaktande anställningsformen för personen när ansökan om skattelättnader görs. I de fall som anställningen är t.ex. hyra av personen i fråga och projektanställning borde reglerna vara mer flexibla även om personen för närvarande redan vistas i Sverige. Brynäs IF, Färjestad BK och Växjö Lakers menar att kravet begränsar rekryteringsmöjligheterna då spelarna i allmänhet är rörliga och därmed kan ha spelat i Sverige vid ett tidigare tillfälle inom femårsgränsen. Modo Hockey har valt att inte rekrytera spelare av den anledningen då de därmed var diskvalificerade från att kunna beviljas skattelättnader.

Tremånadersgränsen kan innebära problem

Brynäs IF menar att tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskar-skattenämnden utgör ett problem, även om klubben hittills har lämnat in med alla ansökningar i tid. Klubben menar att tidsgränsen skulle kunna förlängas med några månader.

Beloppsgränsen är hög

Klubbarna inom framför allt fotbollen betonar att beloppsgränsen är satt på en hög nivå vilket leder till att de spelare som värvas med hjälp av expertskatten

tillför spetskompetens till laget. AIK anser att en sänkning av beloppsgränsen vore önskvärd. Detta skulle ytterligare bidra till att öka Allsvenskans kvalitet. Det finns dock en liten risk att detta leder till att svenska spelare därmed får svårare att konkurrera om det skulle leda till en ökning av antalet utländska spelare i Allsvenskan. Klubbarna skulle enligt AIK å andra sidan frigöra resurser som skulle kunna satsas på den egna talangutvecklingen. Malmö FF anser i stället att den nuvarande beloppsgränsen ligger på en rimlig nivå. En lägre beloppsgräns skulle innebära en risk för att utländska spelare skulle rekryteras som inte skulle tillföra något till svensk fotboll. Detta skulle på sikt riskera att utarma svensk fotboll på inhemska talanger.

En önskad, men ofrånkomlig, utveckling har blivit att spelare går i olika riktningar mellan länderna. Svenska spelare går till Danmark och danska spelare går i motsatt riktning. Denna utveckling kommer sannolikt att förstärkas i framtiden då spelarna agerar strategiskt i avsikt att maximera sin nettoinkomst. Djurgården menar att det sannolikt kan betala sig att kontraktera mer kompetenta utländska spelare då det kan generera ett mervärde för klubben. Dels bidrar det till att öka klubbens attraktionskraft sett ur ett marknadspektiv, dels bidrar det till att höja nivån i klubben genom att man på ett bättre sätt kan utveckla de egna spelarna och förmå de unga spelarna att stanna längre i klubben.

8 Gruppens slutsatser och iakttagelser

Reglernas syfte

Expertskattereglerna syftar till att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft och till att skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Våra grannländer och ett flertal andra OECD-länder har infört denna typ av skattelättnader och det har uttryckts ett behov av motsvarande regler för att Sverige inte skulle riskera att minska i attraktion när internationella företag väljer land för nyetableringar. Gruppen har inte tagit ställning till om expertskattereglerna har ökat företagets konkurrenskraft. Fokus i utvärderingen har istället varit att belysa vilken upplevd effekt reglerna har haft för arbetsgivarna, om de utvidgade reglerna har lett till en förbättrad förutsebarhet samt identifiera de tillämpningsproblem som användarna av reglerna upplever.

Därutöver ska expertskatten gynna svensk forsknings konkurrenskraft. Skattelättnader ska underlätta för svenska företag och lärosäten att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna rekrytera kvalificerade personer. I utvärderingen uppger företagen att expertskatten har möjliggjort detta, men lärosätena är mer tveksamma. Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp konstaterar att expertskattens syfte i den delen delvis har uppnåtts.

Såvitt vi kan bedöma saknas studier och utvärderingar som närmare analyserar vilken betydelse expertskattereglerna har i andra länder. Enligt gruppens mening kan skillnader i reglernas utformning mellan Sverige och andra länder få betydelse för i vilken utsträckning den svenska expertskatten används. Skillnader i reglernas utformning ter sig än viktigare när det gäller närliggande konkurrentländer. Det framgår inte av utvärderingen om expertskatten har haft betydelse vid företagets beslut om var de ska lokalisera koncernledande funktioner. De flesta företagen i vår utredning betonar andra faktorer än expertskattereglerna som viktigare vid sådana lokaliseringsbeslut.

Ökad förutsebarhet med de nya reglerna

I och med kompletteringen av de gamla reglerna den 1 januari 2012 med möjligheter till skattelättnad baserat på storleken på ersättning, går det att ansöka om skattelättnader enligt både de äldre kriterierna och de nya. Tidigare utvärderingar som vi har tagit del av har uppmärksammat problem med de äldre reglerna, och flera faktorer i denna utredning talar för att dessa kvarstår. Ett problem är bristande förutsebarhet och en anledning till detta är bl.a. svårtolkade kriterier för att kvalificera sig som expert, innehavare av nyckelposition respektive forskare.

Enligt regeringens prognos skulle de utvidgade reglerna leda till en ökning av antalet arbetstagare som får expertskatteavdrag med ca 2 250 personer. Av utvärderingen framgår att antalet ansökningar mellan 2011 och 2012 ökade från ca 660 till ca 830, dvs. med 170 personer. Ökningen stannade sedan av

och antalet ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden låg kvar på en i princip identisk nivå under 2013. Trots den ökade förutsebarheten med de nya reglerna har den förväntade ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnaderna inte infunnit sig.

Gruppen noterar dock att de utvidgade reglerna välkomnas av flertalet intervjuade företag och idrottsklubbar. Dessa menar att förutsebarheten har ökat och att personer som tidigare skulle ha nekats skattelättnader kan nu dra nytta av en skattereduktion. Det nya lönerekvisitet innebär att arbetsgivarna kan använda expertskatten som ett rekryteringsargument på ett bättre sätt än med tidigare regler. Många av företagen anser vidare att ansökningsprocessen har förenklats och att Forskarskattenämndens handläggningstider har kortats.

En annan indikation på detta är att det enligt nämnden avslås relativt få ansökningar om skattelättnad som grundas på ersättningsnivå. Andelen ansökningar om skattelättnad till Forskarskattenämnden som grundas på ersättningsnivå har också ökat från 59 procent 2012 till 67 procent 2013. Detta är positivt och i linje med syftena bakom riksdagsbeslutet.

Men flera av de intervjuade påtalar att de utvidgade reglerna endast kan ses som en förbättring i avvaktan på en översyn av hela regelverket. Företag och revisionsbyråer har påpekat en rad tillkommande tillämpningsproblem, t.ex. beräkningen av bruttolön, inklusive omräkningen från netto- till bruttolön, värderingen av förmåner och utbetalare av lön i både hemland och Sverige. Dessa tillämpningsproblem skapar en osäkerhet trots att ett objektivet rekvisit i form av lönebeloppet har införts i lagstiftningen. Denna osäkerhet kan hämma företagens benägenhet att ansöka om skattelättnader, och de har uttryckt en önskan om förtydligande genom lagstiftning eller rättspraxis för att få de klara och förutsägbara regler som arbetsgivare, anställda och även Skatteverket efterfrågar. Uppföljnings- och utvärderingsgruppen kan mot den bakgrunden konstatera att dessa frågor behöver utredas vid en framtida översyn av regelverket.

De äldre reglernas tillämpningsproblem kvarstår i viss utsträckning

Det går fortfarande att ansöka om skattelättnader enligt de äldre reglerna med hänvisning till att en person är expert, specialist, forskare, person i företagsledande funktion eller innehavare av en nyckelposition i företaget. De genomgångna rättsfallen indikerar att rättspraxis har bidragit till att till viss del förbättra förutsebarheten vad gäller tillämpningen av de gamla reglerna. I utvärderingen har det emellertid framkommit att det kvarstår en bristande förutsebarhet framför allt när det gäller vem som kvalificerar sig som innehavare av en nyckelposition i företag, men också när det gäller experter.

I förarbetena räknas ett antal verksamhetsområden upp som expertskatten borde innefatta, t.ex. teknik, forskning och utveckling; dock exkluderas inga branscher från att omfattas av expertskatten. Ett problem med de gamla reglerna är att många företag anser att Forskarskattenämndens bedömningsmall är alltför sväv för vissa personalkategorier som arbetar inom t.ex. finans och HR. Rättspraxis har, baserat på domstolarnas tolkning av förarbetena, kommit

att innebära att avgränsningen ska göras utifrån högt ställda kompetenskrav för att en person ska anses vara expert i lagens mening, samt att i princip liknade krav bör gälla för nyckelpersoner.

Därtill har det för experter och forskare gällt att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Företagen upplever att ett problem med en strikt tolkning är att koncerninternt utbyte av personal mellan olika länder ofta inte anses tillföra sådan kompetens som avses enligt expertskattereglerna. I intervjuerna har företagen uppgett att man därför vid tveksamma fall avstår från att ansöka om skattelättnader. Personer med företagsledande uppgifter har normalt sett beviljats expertskatt om de ansvarar för bolagets verksamhet i Sverige. Analysen av domarna visar också att i få domar gäller överklagan att en person skulle ha haft företagsledande uppgifter såsom vd eller motsvarande ansvar. Domstolarnas bedömningar och beslut i mål om expertskatten har inte löst de kvarvarande problemen. Prövningen av om en person innehar en nyckelposition i ett företag ska enligt praxis göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Detta innebär att det inte ska göras någon åtskillnad mellan små företag och stora företag som kan bestå av ett flertal verksamhetsgrenar. Följden av detta har blivit att kravnivån för att beviljas skattelättnad som innehavare av nyckelposition i ett företag har höjts.

Avsaknaden av objektiva rekvisit vid bedömningen av en ansökan innebär att utgången av ansökan inte kan förutses. Gruppen menar att det skapar en osäkerhet som försvårar användningen av de gamla expertskattereglerna. De intervjuade har även uppgett att det vore önskvärt att Forskarskattenämnden på ett tydligare sätt angav på vilka grunder en ansökan om skattelättnader beviljas eller avslås. Andra tillämpningsproblem med reglerna enligt företagen i vår studie rör t.ex. avsiktsrekvisitet och tremånadersgränsen för att lämna in ansökan till Forskarskattenämnden. Dessa synpunkter bör därför beaktas vid en framtida översyn av regelverket.

Fler lärosäten borde kunna dra nytta av skattelättnaden för forskare

De tillfrågade lärosätena uppger att de gamla reglerna är problematiska eftersom det är svårt att förutsäga om en ansökan beviljas och de inte vill erbjuda en forskare anställning under falska premisser. Det framgår också att relativt få forskare ansöker om respektive beviljas skattelättnader enligt såväl de gamla som de utvidgade reglerna. Det framkommer i intervjuerna att en annan anledning till att lärosätena inte ansöker om skattelättnader i högre utsträckning är att enskilda institutioner ofta saknar kunskap om expertskattereglerna. Personalavdelningar vid universiteten och högskolorna kan ha god kännedom om reglerna samtidigt som det är de enskilda institutionerna som ansvarar för att ansöka om skattelättnader. Gruppen konstaterar att detta med största sannolikhet bidrar till att antalet ansökningar om skattelättnader vid svenska universitet och högskolor är relativt litet sett till antalet potentiella ansökningar. Enligt gruppens mening är det därför viktigt att kunskapen om expertskatten ökar för att syftet med den ska kunna uppnås.

Man kan vidare konstatera att de utvidgade reglerna har haft en mycket liten betydelse vid rekryteringen av utländska forskare, eftersom endast ett fåtal forskare har en månadsersättning som överstiger två prisbasbelopp. Detta är ett förväntat utfall eftersom de utvidgade reglerna huvudsakligen var riktade mot näringslivet och de brister i förutsebarhet som observerades för innehavare av nyckelpositioner i företag.

Gruppen menar att man vid en översyn av regelverket bör överväga att revidera kriterierna att beviljas skattelättnad. Motsvarande danska regler är administrativt enklare samtidigt som kravnivån för att beviljas skattelättnader som forskare ligger lägre.

De danska expertskattereglerna för forskare är mer generösa än motsvarande svenska regler

Gruppen kan konstatera att det finns skillnader mellan Sverige och Danmark när det gäller antalet forskare som beviljas skattelättnader. Av de närmare 3 600 verksamma utländska experterna i Danmark 2009 var det ca 1 400 personer som arbetade som forskare. Motsvarande siffror för Sverige var ca 1 000 utländska experter, varav ca 15 procent enligt Näringslivets skattedelegation tillhörde kategorin forskare.²⁰¹ Denna skillnad är sannolikt en konsekvens av att de danska expertskattereglerna i flera avseenden är mer generösa än motsvarande svenska regler när det gäller kategorin forskare. Prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning. Detta innebär i praktiken att det i Danmark räcker att forskaren har en doktorsexamen, medan det enligt praxis i Sverige förutom avlagd doktorexamen också krävs två års postdoktoral tjänstgöring för att skattelättnad ska medges. Det saknas enligt Sveriges universitets- och högskoleförbund (SUHF) information om i vilken utsträckning andra europeiska länder medger skattelättnader utifrån motsvarande praxis. Denna fråga borde närmare utredas vid en framtida översyn av regelverket.

I Danmark kan även egna medborgare, till skillnad från de svenska reglerna, medges skattelättnad förutsatt att alla andra formella kriterier är uppfyllda. I utvärderingen har framförts att svenska lärosäten upplever att kravet att en person inte får anses ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas skapar problem, bl.a. på grund av att reglerna inte är anpassade för forskares arbetsvillkor och internationella rörlighet. Gruppen konstaterar även att de danska reglerna är mer generösa i detta avseende då det i Danmark medges skattelättnader för en forskare som har bedrivit delar av sina studier vid ett danskt universitet förutsatt att personen i fråga har avlönats av sitt utländska universitet.

²⁰¹ Siffrorna avser det totala antalet utländska experter som beviljats skattelättnader under flera år.

Få fotbolls- och ishockeyspelare ansöker om skattelättnader

Det antogs att de utvidgade reglerna skulle få stor betydelse för spelare och tränare inom fotboll och ishockey. Gruppen kan emellertid konstatera att elitklubbarna inom respektive sport endast i begränsad utsträckning har ansökt om skattelättnader. En anledning till detta kan vara att det enligt de intervjuade idrottsklubbarna är mer lönsamt för klubbarna att betala ut förskott till spelaren i form av s.k. sign-on, som beskattas enligt A-SINK-reglerna, och en lägre månadslön än att spelaren får en högre månadslön där 25 procent undantas från beskattning.

Förekomsten av tröskeeffekter förefaller vara ett mindre problem

I samband med att de utvidgade reglerna infördes diskuterades risken för s.k. tröskeeffekter, dvs. att det uppstår incitament för arbetsgivaren att höja lönen över två prisbasbelopp då det reducerar underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter. Gruppen konstaterar att denna farhåga inte har realiserats. Företagen uppger att risken för löneglidning är begränsad då det finns lönepolicyer inom företagen som de måste förhålla sig till. Det faktum att antalet ansökningar om skattelättnader inte har ökat i den omfattning som regeringen förutsåg när de utvidgade reglerna diskuterades indikerar också att risken för tröskeeffekter förefaller vara ett mindre problem än befarat.

Begränsad statistik försvårar utvärdering av expertskattereglerna

Gruppen vill framhålla att en utvärdering av expertskatten försvåras av det faktum att Forskarskattenämnden endast i begränsad utsträckning redovisar statistik över ansökningarna och utfallet av ansökningarna om skattelättnader. Mer fördjupad statistik redovisas t.ex. i Danmark. Statistik som redovisas i Danmark inkluderar t.ex. antalet arbetsgivare respektive antalet anställda med skattelättnader nedbrutet på olika sektorer, antal forskare och nyckelpersoner med skattelättnader samt landstillhörigheten för de personer som utnyttjar expertskatten. Det vore enligt gruppens mening värdefullt om motsvarande mer utvecklade statistik också kunde redovisas när det gäller svenska förhållanden. Detta är en fråga som borde beaktas i det fortsatta arbetet med expertskatten.

Referenser

Riksdagstryck

Betänkande 2000/01:SkU6 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Betänkande 2002/03:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna, m.m.

Betänkande 2002/03:SkU7 Allmänna motioner om inkomstbeskattning

Betänkande 2003/04:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2003/04:SkU20 Allmänna motioner om inkomstbeskattning

Betänkande 2004/05:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2004/05:SkU19 Allmänna motioner om inkomstskatter m.m.

Betänkande 2005/06:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2006/07:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2007/08:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2007/08:SkU18 *Allmänna motioner om inkomstskatter*

Betänkande 2008/09:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2009/10:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna – Del 1 Utskottets text, reservationer och lagförslag

Betänkande 2010/11:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna

Proposition 1984/85:76 Om beskattning av utländska forskare

Propositionen 1998/99:100 1999 års ekonomiska vårproposition

Proposition 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Proposition 2011/12:1 Budgetpropositionen för 2012

Riksdagsskrivelse 2000/01:70

Yttrande 2002/03:SkU1y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2003

Yttrande 2003/04:SkU1y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2004

Yttrande 2004/05:SkU1y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2005

Yttrande 2006/07:SkU1y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2007
Yttrande 2007/08:SkU1y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2008
Yttrande 2008/09:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2009*
Yttrande 2009/10:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2010*
Yttrande 2010/11:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2011*
Yttrande 2011/12:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2012*

Författningar

Förvaltningslagen (1986:223)
Inkomstskattelagen (1999:1229)
Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige
Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister med flera (A-SINK)
Lagen (1999: 1305) om Forskarskattenämnden
Regeringsformen
Riksdagsordningen
Skatteförfarandelagen (2011:1244)
Socialavgiftslagen (2000:980)

Övriga skriftliga referenser

Aftonbladet 2008-07-26, Spelarflykten bara fortsätter
Björkman B. (2012) Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2 2012, s. 2–6
Deloitte. OH-bilder: Expertskatt – Tolkning och tillämpning av löneregeln, Stockholm, 2012-11-22
Eriksson J. (2004) *Något om expertskatten, Vän bok till Per Anclow*, Iustus förlag, s. 59–77
Ernst & Young. OH-bilder: Uppföljning av nya regler för expertskatt, frukostseminarium, 2013-12-10
European Commission (2001) *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Social Committee – Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead*, COM(2001) 260 final

Finansdepartementet (2011) Remissammanställning: Promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, Fi 2011/1936

Förordningen (2007:786) med instruktion för Forskarskattenämnden

Idrottens affärer: Sanningen om hockeymiljonerna

<http://www.idrottensaffarer.se/affarer/2013/10/sanningen-om-hockeymiljonerna>

Invest in Sweden Agency och Svenskt Näringsliv (2007), Begäran om lagändring av expertskatten – för minskad regelbörda och ökad konkurrenskraft, brev till finansminister Anders Borg daterat 2007-08-31

ITPS (2006) Utvärdering av expertskatten, dnr 1-010-2005/0054

ITPS (2007) Svenskt näringsliv i en globaliserad värld - Effekter av internationaliseringen på produktivitet och sysselsättning, A2007:004.

Johannesson Smedegaard N. och Jensen S. (2012). *Forskerbeskatning – Kildeskattelovens § 48 E–F*, Karnov Group

Kildeskatteloven (KSL), § 48 E–F

Kvale S. (1997). Den kvalitativa forskningsintervjun, Studentlitteratur, Lund

Näringslivets Skattedelegation (2011), Remissyttrande över promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2012, Fi 2011/1936.

OECD (2011) *Taxation and Employment*, OECD Tax Policy Studies No. 21

SACO (2011), Remissyttrande över promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2012 (Fi 2011/1936)

Skatteverkets ställningstagande, Omfattas utbetalningar från annan än den svenska arbetsgivaren av ett beslut från Forskarskattenämnden?, dnr 130 352766-05/111

Skatteverkets ställningstagande, Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?, dnr 130 92654-05/111

Skatteverkets ställningstaganden, Vad händer om Sverigevistelsen för utländska nyckelpersoner m.fl. blir längre än avsedda fem år?, dnr 131 129981-06/111

Skatteverkets yttrande rörande Förvaltningsrätten i Stockholms mål nr 26957-12

Skatteverket, 2013-04-19, komplettering av överklagande till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13

Skatteverket, 2014-03-12, Överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen av Kammarrätten i Stockholms dom den 20 januari 2014, mål nr 2016-13

Wahlstedt Sjöstedt C. (2012) Expertskatt – några ytterligare kommentarer, Skattenytt nummer 1-2 2012, s. 7–15

Domar och beslut

Länsrätten

Länsrätten i Göteborg, mål 3574-07, dom meddelad 2007-11-08

Länsrätten i Göteborg, mål 3576-07, dom meddelad 2007-11-08

Länsrätten i Stockholm, mål nr 11331-01, dom meddelad 2001-11-01

Länsrätten i Stockholm, mål nr 18723-01, dom meddelad 2002-04-04

Länsrätten i Stockholm, mål nr 2582-02, dom meddelad 2002-06-20

Länsrätten i Stockholm, mål nr 7805-02, dom meddelad 2002-11-15

Länsrätten i Stockholm, mål nr 9383-02, dom meddelad 2002-12-16

Länsrätten i Stockholm, mål nr 19270-02, dom meddelad 2003-01-31

Länsrätten i Stockholm, mål nr 11371-02, dom meddelad 2003-02-13

Länsrätten i Stockholm, mål nr 11377-02, dom meddelad 2003-02-13

Länsrätten i Stockholm, mål nr 11379-02, dom meddelad 2003-02-13

Länsrätten i Stockholm, mål nr 11777-03, dom meddelad 2003-12-19

Länsrätten i Stockholm, mål nr 17892-02, dom meddelad 2003-09-12

Länsrätten i Stockholm, mål nr 18721-02, dom meddelad 2003-02-13

Länsrätten i Stockholm, mål nr 18929-02, dom meddelad 2003-05-08

Länsrätten i Stockholm, mål nr 18930-02, dom meddelad 2003-05-21

Länsrätten i Stockholm, mål nr 18931-02, dom meddelad 2003-07-03

Länsrätten i Stockholm, mål nr 20627-02, dom meddelad 2003-09-12

Länsrätten i Stockholm, mål nr 20628-02, dom meddelad 2003-04-24

Länsrätten i Stockholm, mål nr 22959-02, dom meddelad 2003-10-13

Länsrätten i Stockholm, mål nr 23106-02, dom meddelad 2003-05-12

Länsrätten i Stockholm, mål nr 20205-03, dom meddelad 2003-12-19

Länsrätten i Stockholm, mål nr 20207-03, dom meddelad 2003-12-19

Länsrätten i Stockholm, mål nr 20209-03, dom meddelad 2004-02-06

Länsrätten i Stockholm, mål nr 2189-03, dom meddelad 2004-03-19

Länsrätten i Stockholm, mål nr 21181-03, dom meddelad 2004-05-06

Länsrätten i Stockholm, mål nr 22835-03, dom meddelad 2004-03-05
Länsrätten i Stockholm, mål nr 10205-04, dom meddelad 2004-09-22
Länsrätten i Stockholm, mål nr 12283-04, dom meddelad 2004-09-22
Länsrätten i Stockholm, mål nr 16863-04, dom meddelad 2004-11-19
Länsrätten i Stockholm, mål nr 16909-04, dom meddelad 2004-11-17
Länsrätten i Stockholm, mål nr 16910-04, dom meddelad 2004-11-17
Länsrätten i Stockholm, mål nr 26524-04, dom meddelad 2005-03-16
Länsrätten i Stockholm, mål nr 2552-05, dom meddelad 2005-09-26
Länsrätten i Stockholm, mål nr 4723-05, dom meddelad 2005-05-03
Länsrätten i Stockholm, mål nr 8639-05, dom meddelad 2005-11-18
Länsrätten i Stockholm, mål nr 17306-05, dom meddelad 2006-01-30
Länsrätten i Stockholm, mål nr 22953-05, dom meddelad 2006-03-17
Länsrätten i Stockholm, mål nr 7407-06, dom meddelad 2007-03-30
Länsrätten i Stockholm, mål nr 16103-06, dom meddelad 2006-11-30
Länsrätten i Stockholm, mål nr 17030-06, dom meddelad 2007-03-21
Länsrätten i Stockholm, mål nr 21593-06, dom meddelad 2007-06-28
Länsrätten i Stockholm, mål nr 21639-06, dom meddelad 2007-04-13
Länsrätten i Stockholm, mål nr 25233-06, dom meddelad 2007-02-16
Länsrätten i Stockholm, mål nr 7479-07, dom meddelad 2007-11-30
Länsrätten i Stockholm, mål nr 10493-07, dom meddelad 2007-09-28
Länsrätten i Stockholm, mål 24845-07, dom meddelad 2008-02-15
Länsrätten i Stockholm, mål nr 7118-08, dom meddelad 2008-05-30
Länsrätten i Stockholm, mål nr 11381-08, dom meddelad 2008-10-15
Länsrätten i Stockholm, mål nr 16917-08, dom meddelad 2009-02-26

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 11843-10, dom meddelad 2010-09-29
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 11855-10, dom meddelad 2010-09-29
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19534-10, dom meddelad 2010-09-17
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19788-10, dom meddelad 2010-09-17
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 21173-10, dom meddelad 2010-09-16

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 31510-10, dom meddelad 2010-12-10
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 34099-10, dom meddelad 2011-07-12
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 34103-10, dom meddelad 2011-07-12
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 6085-11, dom meddelad 2012-06-21
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 24977-11, dom meddelad 2012-09-19
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 708-12, dom meddelad 2012-07-02
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 8681-12, dom meddelad 2012-09-19
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 8686-12, dom meddelad 2012-09-19
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 9658-12, dom meddelad 2013-06-03
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26175-12, dom meddelad 2013-05-29
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26957-12, dom meddelad 2013-08-09

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 206-08, dom meddelad 2009-04-16
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 208-08, dom meddelad 2009-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7137-01, dom meddelad 2002-05-23
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1431-02, dom meddelad 2003-03-27
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1698-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1840-02, dom meddelad 2003-01-24
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1986-02, dom meddelad 2003-03-27
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2296-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2301-02, dom meddelad 2003-01-24
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2920-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3660-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3661-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3662-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3701-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4417-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4418-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4419-02, dom meddelad 2002-11-26

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4423-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4424-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4042-02, dom meddelad 2003-01-08
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4043-02, dom meddelad 2003-01-08
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4044-02, dom meddelad 2003-01-08
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4045-02, dom meddelad 2003-01-08
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4078-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4079-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4469-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4473-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4474-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4475-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4476-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4477-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4478-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4479-02, dom meddelad 2003-03-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4696-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4831-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4832-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4833-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5023-02, dom meddelad 2003-03-27
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5030-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5086-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5089-02, dom meddelad 2002-11-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5219-02, dom meddelad 2003-03-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6082-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6083-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6084-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6085-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7695-02, dom meddelad 2004-01-26
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7823-02, dom meddelad 2003-05-06

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8089-02, dom meddelad 2003-01-24
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8451-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8562-02, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8564-02, dom meddelad 2003-10-24
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8566-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8568-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8571-02, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8614-02, dom meddelad 2003-12-19
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8767-02, dom meddelad 2003-11-17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8849-02, dom meddelad 2003-11-17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 69-03, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 70-03, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 71-03, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 122-03, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 319-03, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 329-03, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 814-03, dom meddelad 2003-12-19
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 831-03, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 941-03, dom meddelad 2003-05-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 942-03, dom meddelad 2004-04-20
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 943-03, dom meddelad 2004-04-20
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 989-03, dom meddelad 2003-04-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1320-03, dom meddelad 2004-11-18
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1473-03, dom meddelad 2004-12-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1590-03, dom meddelad 2004-12-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1744-03, dom meddelad 2004-11-18
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2113-03, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2118-03, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2120-03, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2176-03, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3911-03, dom meddelad 2006-02-10

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3559-03, dom meddelad 2005-10-31
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3931-03, dom meddelad 2006-02-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4186-03, dom meddelad 2005-06-20
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5017-03, dom meddelad 2006-02-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6313-03, dom meddelad 2005-03-09
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6668-03, dom meddelad 2005-03-09
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7131-03, dom meddelad 2005-04-29
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 920-04, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 922-04, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 926-04, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1518-04, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2477-04, dom meddelad 2005-10-28
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2895-04, beslut 2005-06-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3907-04, dom meddelad 2007-05-23
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6896-04, beslut 2006-02-01
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6901-04, dom meddelad 2006-03-17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7981-04, dom meddelad 2006-04-27
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7984-04, dom meddelad 2006-04-27
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8367-04, dom meddelad 2006-10-17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2136-05, beslut 2006-03-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3958-05, dom meddelad 2006-07-17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6217-05, dom meddelad 2007-05-23
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1155-06, dom meddelad 2007-09-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1331-06, beslut 2007-02-14
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2393-06, beslut 2007-05-04
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8155-06, dom meddelad 2007-07-13
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1638-07, beslut 2007-08-23
Kammarrätten i Stockholm, mål 2692-07, beslut 2007-08-23
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2836-07, beslut 2007-09-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3510-07, dom meddelad 2009-06-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6124-07, dom meddelad 2009-06-16

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8670-07, dom meddelad 2009-06-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9076-07, dom meddelad 2008-05-21
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1776-08, dom meddelad 2008-10-06
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4935-08, dom meddelad 2009-09-30
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8524-08, beslut 2009-01-07
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2634-09, dom meddelad 2010-10-11
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5606-10, dom meddelad 2011-04-14
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5642-10, dom meddelad 2011-06-21
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5681-10, dom meddelad 2011-05-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5837-10, dom meddelad 2011-06-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5838-10, dom meddelad 2011-06-16
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7044-10, dom meddelad 2011-09-15
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4530-11, beslut 2011-11-11
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4531-11, beslut 2011-11-11
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4852-12, dom meddelad 2012-11-30
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4890-12, dom meddelad 2013-03-25
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7120-12, beslut 2012-10-23
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7265-12, beslut 2012-11-09
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7332-12, beslut 2012-11-09
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2122-13, dom meddelad 2014-03-10
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4330-13, beslut 2013-07-09
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4885-13, dom meddelad 2013-12-03
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, dom meddelad 2014-02-20

Regeringsrätten

Regeringsrätten, mål nr 3988-2002, dom meddelad 2003-05-19
Regeringsrätten, mål nr 7034-02, beslut 2004-02-24
Regeringsrätten, mål nr 7230-02, beslut 2004-02-24
Regeringsrätten, mål nr 8281-03, beslut 2004-02-24
Regeringsrätten mål, nr 2956-04, dom meddelad 2006-05-24
Regeringsrätten, mål nr 7347-04, beslut 2005-11-28

Regeringsrätten, mål nr 4527-05, beslut 2006-05-04
 Regeringsrätten, mål nr 1602-06, beslut 2006-05-08
 Regeringsrätten, mål nr 2462-06, beslut 2007-04-17
 Regeringsrätten, mål nr 2605-06, beslut 2006-12-18
 Regeringsrätten, mål nr 5506-06, beslut 2007-10-25
 Regeringsrätten, mål nr 2358-07, beslut 2007-10-25
 Regeringsrätten, mål nr 3537-07, beslut 2007-10-25
 Regeringsrätten, mål nr 3667-07, beslut 2007-10-25
 Regeringsrätten, mål nr 3911-07, beslut 2007-11-20
 Regeringsrätten, mål nr 4731-07, beslut 2007-10-25
 Regeringsrätten, mål nr 5886-07, beslut 2007-12-19
 Regeringsrätten, mål nr 5916-07, beslut 2007-12-19
 Regeringsrätten, mål nr 5927-07, beslut 2007-11-20
 Regeringsrätten, mål nr 6194-07, beslut 2007-11-20
 Regeringsrätten, mål nr 1351-09, beslut 2009-05-22

Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 3070-11, beslut 2011-10-11
 Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 7937-11, beslut 2012-05-03
 Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 7938-11, beslut 2012-05-03

Intervjuer och e-mejl

Näringsliv

ABB AB, telefonintervju, 2013-11-21
 Astra Zeneca AB, intervju, 2013-10-25
 Autoliv AB, intervju, 2014-01-08
 AB Electrolux, intervju, 2013-10-04
 AB Volvo, intervju, 2013-10-31
 Ericsson AB, intervju, 2013-10-02
 Hennes & Mauritz AB, H & M, intervju, 2013-10-23
 Husqvarna AB, intervju, 2013-09-20
 Saab AB, intervju, 2013-10-15

Sandvik AB, intervju, 2013-10-14
Scania CV AB, intervju, 2013-10-25
Skandinaviska Enskilda Banken AB, SEB, intervju, 2013-11-07
SKF Sverige AB, intervju, 2013-10-30
SSAB AB, e-mejl, 2013-10-10
Stora Enso Oyj, intervju, 2013-11-06
Svenska Cellulosa AB (SCA), intervju, 2013-10-09
Swedbank AB, telefonintervju, 2013-11-21
Telia Sonera AB, intervju, 2013-09-18
Volvo Personbilar/vagnar Sverige AB, telefonintervju, 2013-11-22

Universitet och högskolor

Chalmers tekniska högskola, intervju, 2013-10-30
Karolinska Institutet, KI, intervju, 2013-12-13
Kungliga Tekniska högskolan, KTH, intervju, 2014-01-10
Linköpings universitet, telefonintervju, 2013-12-05
Lunds universitet, telefonintervju, 2013-12-17
Stockholms universitet, intervju, 2013-09-23
Uppsala universitet, telefonintervju, 2013-12-03
Örebro universitet, telefonintervju, 2013-12-02

Fotboll

AIK, intervju, 2013-10-01
BK Häcken, telefonintervju, 2013-11-21
Djurgården, intervju, 2013-10-07
Hammarby IF, intervju, 2013-11-18
Helsingborg IF, telefonintervju, 2013-12-06
IFK Göteborg, intervju, 2013-10-31
Kalmar FF, telefonintervju, 2013-11-22
Malmö FF, telefonintervju, 2013-11-15

Ishockey

Brynäs IF, telefonintervju, 2013-12-06

Frölunda Indians, e-mejl, 2013-10-04

Färjestad BK, e-mejl, 2013-11-21

Leksands IF, telefonintervju, 2013-12-17

Linköping Hockey Club, telefonintervju, 2013-11-27

Luleå Hockey, telefonintervju, 2013-11-25

Modo Hockey, telefonintervju, 2013-12-10

Skellefteå AIK Hockey, telefonintervju, 2013-11-20

Växjö Lakers, telefonintervju, 2013-12-12

Örebro Hockey, telefonintervju, 2013-11-26

Övriga

Deloitte AB, intervju, 2013-12-04

Ernst & Young AB, intervju, 2013-10-04

Forskarskattenämnden, intervju, 2013-05-17, 2013-11-04 och 2014-02-12

Företagarna, intervju, 2013-05-17

KPMG AB, intervju, 2013-11-06

Landsorganisationen (LO), telefonintervju, 2013-12-12

Skatteverket, intervju, 2014-02-26

Svenskt Näringsliv, intervju, 2013-05-15 och 2013-12-11

Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), telefonintervju, 2013-12-12

Sveriges universitets- och högskoleförbund (SUHF), intervju, 2013-05-15

Swedish Incubators & Science Parks (SISP), intervju, 2013-10-10

Webbplatser

EUR-Lex: Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:sv:PDF>

Folketinget: L 218 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om afgift af lønsum m.v., kulbrinteskatteloven og forskellige andre love, <http://www.ft.dk/samling/20121/lovforslag/L218/index.htm>

Forskarskattenämnden,
<http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/startside.4.383cc9f31134f01c98a800013275.html>

Skat: Den juridiske vejledning 2013-1 Forskerskatteordningen,
<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1977257&chk=206519>.

Skatteministeriet: Bruttonskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik,
<http://www.skm.dk/skatteomraadet/talogstatistik/menu/671.html>

Skatteverket: Artistskatt (A-SINK) idrottsföreningar,
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forforeningarstiftelser/idrottsforeningar/artistskattasink.4.70ac421612e2a997f85800054716.html>

Skatteverket: Sign-on bonus (spelarövergångar) – idrottsföreningar,
<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forforeningarstiftelser/idrottsforeningar/signonbonusspelarovergangar.4.70ac421612e2a997f85800054722.html>

Svenska Fotbollförbundet (SvFF): Analys av Allsvenska klubbarnas ekonomi, 2012,
http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92446/scope_0/ImageVaultHandler.aspx

Svenska Fotbollförbundet (SvFF): Analys av Superettanklubbarnas ekonomi 2012,
http://fogis.se/ImageVault/Images/id_92793/scope_0/ImageVaultHandler.aspx

BILAGA 1

Skattelättnader för utländska arbetstagare enligt IL (1999:1229)

22 § Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara 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.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. Lag (2011:1271).

23 § Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
 - flyttning till eller från Sverige,
 - egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
 - avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete. Lag (2000:1161).

23 a § Frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden. Lag (2000:1161).

BILAGA 2**Lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden****Uppgifter m.m.**

1 § Forskarskattenämnden prövar om de förutsättningar för skattelättnader som anges i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) är uppfyllda. Vid tillämpningen av denna lag är arbetstagare den som tar emot ersättning och arbetsgivare den som betalar ut ersättning. *Lag (2000:1162).*

Sammansättning m.m.

2 § Forskarskattenämnden består av sex ledamöter och fem personliga ersättare. Ledamöterna och ersättarna förordnas av regeringen för högst fyra år i taget. Regeringen utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande samt bland ersättarna en ersättare för vice ordföranden. Dessa tre skall ha särskild insikt i beskattningsfrågor. Övriga ledamöter och ersättare skall ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Föreningen Svenskt Näringsliv skall ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare. Vetenskapsrådet skall ges möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare. Verket för innovationssystem skall ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare. *Lag (2001:530).*

3 § Om ersättaren har särskild sakkunskap inom det område som ärendet avser får han kallas att delta i behandlingen av ett ärende i stället för ledamoten. *Lag (2000:1162).*

4 § Forskarskattenämnden är beslutförför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutförför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet. Vid beslut som gäller skattelättnader för sådan arbetstagare som avses i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), är nämnden beslutförför med ordföranden eller vice ordföranden ensam. *Lag (2011:1284).*

5 § Om det framkommer skiljaktiga meningar vid en överläggning, tillämpas föreskrifterna i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning i tvistemål. *Lag (2000:1162).*

Ansökan

6 § En ansökan till Forskarskattenämnden skall vara skriftlig och avse en viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren. Ansökan skall ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan skall innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden skall kunna pröva ansökan. *Lag (2000:1162).*

Beslut

7 § Beslut om skattelättnader skall innehålla uppgift om den tid beslutet avser. *Lag (2000:1162)*.

8 § Arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket skall underrättas om Forskarskattenämndens beslut. *Lag (2003:729)*.

Överklagande

9 § Beslut av Forskarskattenämnden får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket. Om arbetsgivaren eller arbetstagaren överklagar beslutet skall Skatteverket föra det allmännas talan i allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. *Lag (2003:729)*.

Övergångsbestämmelser

1999:1305

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

2000:1162

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

2. I fall då arbetet påbörjas före den 1 april 2001 skall, i stället för 6 § andra stycket första meningen, gälla att ansökan skall ha kommit in till Forskarskattenämnden senast den 1 juli 2001.

BILAGA 3**Förordning (2007:786) med instruktion för
Forskarskattenämnden****Uppgifter**

1 § I lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden och i 11 kap. 23 a § inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om Forskarskattenämndens sammansättning och uppgifter, beslutförhet, förordnande av ordförande och vice ordförande, val av ledamöter samt organisation i övrigt.

Ledning

2 § Myndigheten leds av en nämnd.

Organisation

3 § Av 9 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att det inom Skatteverket finns ett gemensamt kansli för Forskarskattenämnden och Skatterättsnämnden. Förordning (2010:748).

Ärendenas handläggning

4 § Ärenden som prövas av Forskarskattenämnden avgörs efter beredning och föredragning av personal vid kansliet.

Undantag från myndighetsförordningen

5 § Följande paragrafer i myndighetsförordningen (2007:515) ska inte tillämpas på myndigheten:

- 4 § om arbetsordning m.m.,
- 5 § om delegation,
- 6 § om allmänna uppgifter,
- 7 § om medverkan i EU-arbetet och annat internationellt samarbete,
- 14 § om nämndens sammansättning,
- 15 och 16 §§ om beslutförhet,
- 19 § om kostnadsmässiga konsekvenser,
- 20 § om föredragning,
- 21 § om myndighetens beslut,
- 27 § om myndighetens rätt att företräda staten vid domstol,
- 28 § om åtgärder med anledning av Riksrevisionens revisionsberättelse, och
- 29 § om ärendeförteckning.

BILAGA 4**Bekendtgørelse af kildesskatteloven (KSL)**

§ 48E. Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland.

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at

1) den skattepligtige ikke inden for de seneste 3 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, jf. dog stk. 6,

2) den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,

3) den skattepligtige ikke på noget tidspunkt inden for en periode på 3 år før og 1 år efter ophør af skattepligt som nævnt i nr. 1 har været ansat i den forskningsinstitution eller den virksomhed, hvormed ansættelsesforholdet indgås, eller i en dermed koncernforbundet dansk eller udenlandsk virksomhed, jf. dog stk. 4,

4) den skattepligtige ikke forud for ansættelsen har været udsendt til udlandet som ph.d.-studerende lønnet af offentlige midler fra Danmark og

5) vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 69.300 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bidrag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 5. 2)

Stk. 4. Betingelserne i stk. 3, nr. 3 og 4, anses for opfyldt, hvis den skattepligtige ikke inden for 3 år forud for ansættelse med beskatning efter § 48 F har været ansat i den forskningsinstitution eller den virksomhed, hvormed ansættelsesforholdet indgås, eller i en dermed koncernforbundet dansk eller udenlandsk virksomhed, henholdsvis har været udsendt til udlandet som ph.d.-studerende lønnet af offentlige midler fra Danmark.

Stk. 5. Personer, hvis kvalifikationer som forskere ved påbegyndelsen af ansættelsesforholdet er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller et

forskningsråd, jf. lov om forskningsrådgivning m.v., og som skal udføre forskningsarbejde, er ikke omfattet af vederlagskravet i stk. 3, nr. 5.

Stk. 6. Personer som nævnt i stk. 5 anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1 og 3, selv om de pågældende inden for de seneste 3 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af indkomst ved virksomhed af en samlet varighed på højst 12 måneder som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Sådanne personer anses endvidere for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1 og 3, selv om der i den i 1. pkt. nævnte periode er indtrådt skattepligt efter § 1, når den pågældendes ophold ved dansk universitet eller forskningsinstitution udelukkende er finansieret af midler hidrørende fra kilder uden for Danmark.

Stk. 7. Ministeren for videnskab, teknologi og udvikling kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler for godkendelse efter stk. 5 og § 48 F, stk. 7.

§ 48 F. For personer, som vælger beskatning efter §§ 48 E og 48 F, beregnes A-skatten som 25 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten, jf. dog stk. 3 og 4. Vederlaget medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beløb og vederlag omfattet af ligningslovens § 16, stk. 1, behandles som vederlag i penge, i det omfang beløbene og vederlagene i henhold til § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst. Der kan ikke foretages fradrag i vederlaget, jf. dog stk. 8. Udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af vederlaget kan heller ikke fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige. Indkomstskattepligten af vederlaget er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. dog stk. 3 og 4.

Stk. 2. Beskatning efter stk. 1 kan finde sted i en eller flere perioder af højst 36 måneders samlet varighed. Hvis nyt ansættelsesforhold, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1, tiltrædes senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder i forbindelse med det nye ansættelsesforholds påbegyndelse. Tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, indgår ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 1. For personer som nævnt i § 48 E, stk. 5, indgår tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 3.

Stk. 3. I stedet for beskatning med 25 pct. i en eller flere perioder af højst 36 måneders samlet varighed som nævnt i stk. 1 og 2 kan den skattepligtige vælge beskatning med 33 pct. i en eller flere perioder af højst 60 måneders samlet varighed. Stk. 1, 2.-6. pkt., og stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Valg efter stk. 3 skal foretages senest på tidspunktet for sidste rettidige indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor beskatning efter stk. 1-3 første gang vælges. Er der i perioden forud for valg efter 1. pkt. foretaget indeholdelse med en anden sats end den valgte, foretages der regulering for den pågældende periode. Den erlagte skat behandles som indeholdt foreløbig skat, jf. stk. 13.

Stk. 5. Valg efter stk. 1-3 kan omgøres én gang inden for den samlede periode, hvor beskatning efter stk. 1-3 finder sted, dog senest ved udløbet af den 36-måneders-periode, der er nævnt i stk. 2, 1. pkt. Stk. 4, 2. og 3. pkt., finder i sådanne tilfælde tilsvarende anvendelse. Når beskatning efter stk. 1-3 er valgt for et indkomstår, kan den skattepligtige ikke senere vælge, at vederlaget i stedet beskattes efter de almindelige regler.

Stk. 6. Beskatning efter stk. 1-3 bortfalder for personer, som inden for de seneste 5 år forud for påbegyndelsen af den første ansættelse, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1 og 3, har været skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, hvis den skattepligtige ikke senest 48 måneder efter udløbet af den 36-måneders-periode, der er nævnt i stk. 2, eller den 60-måneders-periode, der er nævnt i stk. 3, bringer sin fulde skattepligt til ophør i en samlet periode på mindst 3 år, jf. dog stk. 7. Beskatning efter stk. 1-3 bortfalder endvidere, hvis en skattepligtig som omhandlet i 1. pkt. i den nævnte 3-års-periode er eller bliver skattepligtig efter § 2 i forbindelse med ansættelse hos en arbejdsgiver, når den skattepligtige tidligere har været beskattet efter stk. 1-3 i forbindelse med ansættelse hos den pågældende arbejdsgiver eller en dermed koncernforbundet virksomhed. De vederlag, som er beskattet efter bestemmelserne i stk. 1-3, medregnes i så fald til den skattepligtige indkomst for de indkomstår, de vedrører, og den erlagte skat behandles som indeholdt foreløbig skat, jf. stk. 13.

Stk. 7. Beskatning efter stk. 6 finder ikke sted, når den skattepligtige er omfattet af § 48 E, stk. 5. Tilsvarende gælder, når et forskningsråd attesterer, at den skattepligtige udfører forsknings- og udviklingsarbejde. I tilfælde af flere ansættelsesforhold i umiddelbar forlængelse af hinanden er det en betingelse, at samtlige ansættelsesforhold opfylder betingelserne i 1. eller 2. pkt.

Stk. 8. Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag, jf. ligningslovens § 8 M, stk. 2 og 5, medregnes ikke i grundlaget for indeholdelse af skat efter stk. 1-3. Omfatter vederlag i henhold til ansættelseskontrakten vederlag i penge og andet vederlag, finder 1. pkt. kun anvendelse på den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til vederlaget i penge.

Stk. 9. Hvis den skattepligtige er gift, finder reglen i personskattelovens § 7, stk. 3, om forhøjelse af den anden ægtefælles grundbeløb ikke anvendelse for grundbeløb, der tilkommer den skattepligtige i indkomstår, hvor der er valgt beskatning efter stk. 1-3.

Stk. 10. I indkomstår, hvor beskatning efter stk. 1-3 er valgt, kan den skattepligtige ikke fremføre underskud til fradrag i den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst for de følgende indkomstår efter personskattelovens § 13, stk. 1 og 3, medmindre underskuddet hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed. Hvis den skattepligtige har såvel underskud fra erhvervsmæssig virksomhed som andet underskud og samtidig har indkomst, som ikke beskattes efter stk. 1-3, fordeles denne indkomst forholdsmæssigt ved beregningen af det underskud, der kan fremføres. Er den skattepligtige gift, finder person-

skattelovens § 13, stk. 2 og 4, kun anvendelse på den skattepligtiges underskud ved erhvervsmæssig virksomhed i det pågældende indkomstår. Den skattepligtiges ægtefælle kan ikke fremføre underskud i videre omfang end den skattepligtige.

Stk. 11. Nettorenteudgifter m.v. omfattet af stk. 10 vedrørende gældsforpligtelser, som eksisterer i det tidsrum, hvor beskatning efter stk. 1-3 er valgt, fordeles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst over den periode, renteudgiften m.v. vedrører. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på tab på gæld omfattet af kursgevinstloven.

Stk. 12. Ligningslovens § 33 A finder ikke anvendelse for indkomst, som beskattes efter §§ 48 E og 48 F.

Stk. 13. Er indeholdelse af skat sket med et for lavt beløb, skal det manglende beløb modregnes i eventuel overskydende skat, jf. § 62, stk. 1. Er indeholdelsen af skat sket med et for stort beløb, modregnes dette i eventuel restskat efter § 61, stk. 1. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet overskydende beløb, udbetales dette med procentgodtgørelse efter § 62, stk. 2. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet resterende beløb, opkræves dette med tillæg af rente beregnet efter § 61, stk. 2, i henhold til fristerne i § 61, stk. 4. Bestemmelserne i § 62, stk. 3, 2. og 3. pkt., § 62 A, stk. 1, 3. pkt., § 62 A, stk. 2, 2. pkt., § 62 A, stk. 3, 2. og 3. pkt., og § 62 A, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

BILAGA 5

Sammanfattning av domar

1.1 Prefekt för Botaniska trädgården i Göteborg och samtidigt chef för den gemensamma förvaltningen för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet

Forskarskattenämnden avslag våren 2001 A.S. ansökan om skattelättnad med hänvisning till att tjänsten tillsattes genom ett sakkunnighetsförfarande och att det inte fanns betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. A.S. överklagade nämndens beslut till länsrätten och hävdade att beslutet var baserat på ett obestyrkt antagande och inte på fakta. Han hävdade att det fanns information som styrkte det faktum att det inte fanns svenska kandidater med motsvarande kompetensnivå eller inriktning.

Länsrätten avslag överklagandet. Rätten lyfte i sin dom fram det faktum att den aktuella tjänsten hade tillsatts genom ett sakkunnighetsförfarande. Det faktum att A.S. enhälligt hade rekommenderats för tjänsten i fråga samt att det inte fanns sökande till tjänsten med exakt motsvarande meriter utesluter inte att det fanns att tillgå personer med motsvarande kompetens inom landet. Vidare anförde länsrätten att även om arbetsuppgifterna för A.S. liknar de som utförs av en företagsledare i ett rörelsedrivande bolag var bestämmelserna i IL inte tillämpliga. Detta beroende på att tjänsten i fråga inte avsåg främja utländsk etablering i Sverige eller den typ av arbetskraftskonkurrens som avsågs i förarbetena, dvs. specialister och experter inom företrädesvis tekniska och kunskapsintensiva områden där Sverige har ett starkt intresse av att konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft.²⁰²

A.S. överklagade i tur och ordning till Kammarrätten i Stockholm och Regeringsrätten, som båda beviljade prövningstillstånd men avslag överklagandena. Kammarrätten delade länsrättens uppfattning att förutsättningarna för skattelättnad i 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 IL inte var uppfyllda. Med hänsyn tagen till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena borde det, enligt kammarrätten, krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska medges skattelättnad. Rätten gjorde samma bedömning som länsrätten avseende 11 kap. 22 § första stycket 3 IL.²⁰³

Regeringsrätten anförde att även om en utländsk sökande är mest meriterad och därtill mest lämpad för en anställning utgör det inte tillräcklig grund för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL. Rätten fann vidare att A.S. tjänst visserligen låg inom lagens åsyftningsområde, men av utredningen i målet hade de övriga sökandes inriktning eller kompetensnivå inte framgått, vilket innebar att det inte gick att visa att det innebar betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Vad gäller stöd för 11 kap. 22 § första stycket 3 IL fram-

²⁰² Länsrätten i Stockholm, mål nr 11331-01, dom meddelad 2001-11-01.

²⁰³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7137-2001, dom meddelad 2002-05-23.

höll Regeringsrätten att det saknades skäl att medge skattelättnad med hänvisning till förarbetena.²⁰⁴

Det går inte att utläsa huruvida A.S. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.2 Utsänd från Merck, Sharp & Dohme i Frankrike som vd för Merck, Sharp & Dohme i Sverige med lön från bägge företagen

Forskarskattenämnden beviljade i oktober 2001 G.P. på Merck, Sharp & Dohme (M, S & D) Sweden AB skattelättnader. Grunderna för beslutet omnämndes inte. Riksskatteverket (RSV) överklagade beslutet till länsrätten och anförde att G.P. enligt uppgifterna som hade inkommit till dem saknade svensk arbetsgivare, vilket är ett formellt krav enligt 11 kap. 22 § andra stycket IL. RSV menade att reglerna måste tolkas så att de är till för att värna svenska företag, inte för ”att sänka skattebelastningen för utländska arbetsgivare”. Till RSV hade från Försäkringskassan inkommit en dispensansökan²⁰⁵ från Frankrike om att G.P. skulle stå kvar i fransk socialförsäkring under sin tid i Sverige. Försäkringskassan beviljade dispens då det framgick av ansökan att G.P. var utsänd från Frankrike av fransk arbetsgivare. För att någon ska kunna vara utsänd från ett EU-land till ett annat, krävdes det enligt RSV att arbetsgivaren till vilken denna är knuten finns i utsändningslandet. Det var endast i några få fall, vilka inte var tillämpliga i det aktuella ärendet, möjligt att för samma arbete samtidigt ha två arbetsgivare med arbetsrättsligt ansvar för den anställde och ansvar för skatteavdrag, arbetsgivaravgiftsinbetalning och avlämnande av kontrolluppgifter. Verket ville ha utrett vem som var arbetsgivare och vad som var felaktigt: skattelättnaderna eller den utfärdade dispensen. G.P. anförde att han skatterättsligt hade en svensk arbetsgivare då det svenska bolaget var skyldigt att lämna kontrolluppgift, betala arbetsgivaravgift och innehålla preliminär skatt för den ersättning som utbetalades. Länsrätten noterade att Forskarskattenämnden beviljat G.P. skattelättnader för den del av hans lön som betalades ut av M, S & D Sweden AB. Rätten fann detta beslut riktigt och ansåg att det RSV anförde inte hade någon betydelse. Överklagandet avslogs.²⁰⁶

RSV överklagade domen till kammarrätten och fullföljde sin talan. Verket ansåg det vara styrkt att G.P. hade en utländsk arbetsgivare och menade att han inte samtidigt och för samma arbete kunde vara lokalanställd i Sverige av en svensk arbetsgivare. Kravet på att arbetsgivaren skulle höra hemma i Sverige ansågs inte vara uppfyllt. Kammarrätten menade dock att en definition motsvarande den som återfinns i skattebetalningslagen och lagen om Forskarskattenämnden borde användas vid tillämpningen av 11 kap. 22 § IL, dvs. en arbetsgivare är den som betalar ut ersättning för arbete. Detta innebar att M, S

²⁰⁴ Regeringsrätten, mål nr 3988-2002, dom meddelad 2003-05-19.

²⁰⁵ Enligt artikel 17 i rådets förordning nr 1408/71 om tillämpningen av system för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

²⁰⁶ Länsrätten i Stockholm, mål nr 18723-01, dom meddelad 2002-04-04.

& D Sweden AB var att betrakta som arbetsgivare och överklagandet avslogs.²⁰⁷ RSV överklagade domen till Regeringsrätten, som emellertid inte beviljade prövningstillstånd.²⁰⁸

Det går inte att utläsa huruvida G.P. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.3 Undervisningsansvarig vid banksystembyte hos Danske Bank i Sverige

I januari 2002 avslog Forskarskattenämnden C.S. ansökan om skattelättnader såsom expert. Han ansågs inte ha sådan särskild kompetens att han var att betrakta som expert i lagens mening. C.S. överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sitt yrkande på att beviljas skattelättnader anförde han att han var ansvarig för undervisningen gällande ett nytt banksystem som Danske Bank skulle byta till. Systemet var helt nytt i Sverige, där bara tre personer var bekanta med det. Det gamla systemet skulle komma att försvinna den 30 november 2002. C.S. hade god kännedom om systemets uppbyggnad och hur det skulle användas. Han hade varit med och utvecklat ett bakomliggande system som skulle konvertera uppgifterna i det gamla till det nya systemet utan att data skulle gå förlorade. Han var också ansvarig för lönsamhetsberäkningar för de enskilda bankkontoren och för detta krävdes delvis information från det nya systemet. C.S. skulle återvända till Danmark i slutet av 2002, varför han undervisade ett antal personer i användningen av systemet så att dessa skulle kunna ta över hans roll. Danske Bank yrkade också på att C.S., på samma grunder, skulle få skattelättnader såsom expert.

Länsrätten konstaterade att en expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL skulle besitta sådan kompetens som inte finns tillgänglig i Sverige samt arbeta med t.ex. avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi. Enligt rättens bedömning föll inte C.S. arbetsuppgifter inom de nämnda områdena. Arbetsuppgifterna hade inte heller en sådan inriktning och låg inte på en sådan kompetensnivå att rekryteringssvårigheter torde föreligga. Länsrätten avslog sålunda överklagandet.²⁰⁹ C.S. överklagade domen till kammarrätten, som meddelade prövningstillstånd men delade länsrättens bedömning och domen kvarstod.²¹⁰ C.S. överklagade denna till Regeringsrätten, som dock inte beviljade prövningstillstånd.²¹¹

²⁰⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2920-02, dom meddelad 2002-11-26.

²⁰⁸ Regeringsrätten, mål nr 7034-02, beslut 2004-02-24.

²⁰⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 2582-02, dom meddelad 2002-06-20.

²¹⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5089-02, dom meddelad 2002-11-26.

²¹¹ Regeringsrätten, mål nr 7230-02, beslut 2004-02-24.

1.4 Programutvecklingskonsult inom Computer Giants Sweden AB

G.S-C. fick i mars 2002 avslag på sin ansökan till Forskarskattenämnden om skattelättnader såsom nyckelperson. Nämnden ansåg inte att hon som Program Development Consultant hade någon nyckelposition i företaget.

G.S-C. överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sin talan anförde hon bl.a. att hon hade mer än 20 års erfarenhet av informationsteknologi. I början av sin karriär hade hon under ca 10 år forskat på systemmjukvaror för företag baserade i Storbritannien och USA. Hon hade också implementerat kompilerare och kommunikationsprotokoll. Vidare hade hon arbetat på MDIS forsknings- och utvecklingsavdelning där hon hade varit senior teknisk konsult och ansvarat för utvecklingen av ett fjärde generationens programmeringsspråk, PRO-IV. Många affärsapplikationer skrevs på PRO-IV under 1990-talet, t.ex. det faktureringsprogram som Tele 2 fortfarande använde och som levererats av CSC. Detta faktureringsprogram skulle nu skrivas på ett annat språk då PRO-IV skulle fasas ut. G.S-C. var uttyrd till Tele 2 från CSC Sverige AB, som i sin tur hyrde henne från Computer Giants, för att stödja olika applikationer på flera operativsystemplattformar med bl.a. PRO-IV-programmering. Hon trodde sig vara den enda som kunde förse Tele 2 med den servicen vid den aktuella tiden. Länsrätten fann det dock inte visat att G.S-C:s arbetsuppgifter låg på en sådan specialiserad nivå att de uppfyllde lagstiftningens mycket höga krav på specialistkunskap. Trots att vissa rekryterings svårigheter kunde ha förelegat avslag rätten därför överklagandet.²¹²

G.S-C. överklagade domen till kammarrätten. Inga nya uppgifter tillfördes målet. Kammarrätten noterade att faktureringschefen på Tele 2 hade uppgett att PRO-IV inte lärts ut vid universiteten i de nordiska länderna. Kompetens på området måste alltså sökas i utlandet. Kammarrätten prövade om G.S-C. var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1, även om hon själv inte sökt skattelättnader enligt den punkten. Rätten fann att hennes arbetsuppgifter visserligen hade en mycket speciell inriktning, men ansåg inte att kompetensnivån var tillräckligt hög. Man fann henne heller inte berättigad till skattelättnader enligt punkt 3 samma paragraf. G.S-C. hade ingen företagsledande position och nyckelpersoner borde vidare, enligt kammarrättens mening, återfinnas i en relativt snäv krets av chefer med en unik kompetens och med ansvar för en för företaget nödvändig och central del. Utifrån dessa kriterier var G.S-C. ingen nyckelperson. Kammarrätten avslag hennes överklagande.²¹³ G.S-C. överklagade domen till Regeringsrätten, men denna beviljade inte prövningstillstånd.²¹⁴

Det går inte att utläsa huruvida G.S-C. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

²¹² Länsrätten i Stockholm, mål nr 7805-02, dom meddelad 2002-11-15.

²¹³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8767-02, dom meddelad 2003-11-17.

²¹⁴ Regeringsrätten, mål nr 8281-03, beslut 2004-02-24.

1.5 Vice president med ansvar för handeln med de största finländska valutakunderna inom Sales på Svenska Handelsbanken

Våren 2002 avslog Forskarskattenämnden en ansökan från Svenska Handelsbanken och H.M. om skattelättnader i egenskap av expert eller nyckelperson. Nämnden menade i sitt beslut att arbetsuppgifterna inte kvalificerade H.M. till att betraktas som expert eller nyckelperson enligt IL. Därtill framhöll nämnden att kännedom om den finländska marknaden och färdigheter i det finska språket var av en för allmän karaktär för att rendera någon annan bedömning.

I överklagan av beslutet till länsrätten hävdade Svenska Handelsbanken och H.M. att han hade ett totalansvar för ca 20 av bankens största kunder i Finland. Svenska Handelsbanken yrkade att banken hade koncentrerat sin trading-verksamhet till Stockholm och att denna omstrukturering hade medfört att ett stort antal av produkterna krävde särskilda kunskaper och kontakter i de länderna de berör. Banken hävdade att personliga relationer, som t.ex. H.M. hade byggt upp, är av största vikt vid försäljning av valutaoptioner och valutor. Enligt banken fanns det inte någon person med motsvarande kompetens som H.M. i Sverige. Avslutningsvis menade Svenska Handelsbanken att man inte kan bedöma om en person är en nyckelperson för ett företag av bankens storlek genom att endast titta på i vilken verksamhetsgren en person är aktiv.

Länsrätten skriver i sin dom att för att vara berättigad till skattelättnader som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL bör det krävas en mycket hög grad av specialisering eller kompetensnivå, avse områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft, samt föreligga betydande svårigheter att rekrytera en person med motsvarande kompetens inom landet. Rätten menade att H.M. inte kan anses vara expert i enlighet med IL. För att en person ska anses inneha en nyckelposition i företaget framgår det av förarbetena att man ska ställa lika höga krav på kompetensnivå som på de personer som betraktas som experter. Enligt länsrätten framgick det inte att H.M. kunde anses ha en företagsledande roll eller nyckelposition i Svenska Handelsbanken.²¹⁵

I överklagan till kammarrätten argumenterade H.M. att enligt förarbetena ska prövningen av vem som ska anses som expert m.m. främst grundas på den enskilde personens kompetens. H.M. menade att den finansiella marknaden karakteriseras av en ständig produktutveckling av befintligt produktutbud och framtagande av nya produkter. Detta innebär att personer som arbetar med dessa produkter måste inneha en hög specialisering och kompetensnivå. Förutom de argument som framfördes i Länsrätten lyfte H.M. fram det faktum att Forskarskattenämnden i slutet av 2001 hade bifallit en ansökan avseende en annan person som arbetade med samma produkter riktat mot finska kunder. Det går, enligt H.M., inte att utläsa utifrån nämndens motivering på vilka grunder differentieringen hade gjorts. Kammarrätten menade att H.M. hade en

²¹⁵ Länsrätten i Stockholms län, mål nr 9383-02, dom meddelad 2002-12-16.

sådan bakgrund eller att arbetsuppgifterna var så kvalificerade att han når upp till den kompetensnivå som medger skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL var sålunda, enligt kammarrätten, uppfyllda. Rätten argumenterade för att bedömningen av huruvida en person innehar företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag måste göras olika i små och stora företag. H.M. ansågs inneha en nyckelposition inom en av bankens verksamhetsgrenar.²¹⁶

Domen överklagades av Skatteverket till Regeringsrätten. Skatteverket hänvisade till vilka personer som systemet föreslogs omfatta, dvs. specialister och experter inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet samt experter med sådan kompetens som inte är tillgänglig eller som det är svårt att finna inom landet. H.M:s arbetsuppgifter ansågs inte ligga på en sådan nivå att han var att betrakta som expert. Regeringsrätten menade att det inte hade framkommit att det skulle föreligga svårigheter för banken att inom landet rekrytera personal med den kompetensprofil som tjänsten avsåg. Förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket IL ansågs således inte vara uppfyllda. Regeringsrätten menade, i motsats till kammarrätten, att det enligt lagtexten ska röra sig om en nyckelposition i ett företag och inte en av dess verksamhetsgrenar. Bedömningen om en person ska anses uppfylla de krav som anges i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL ska såldes göras med avseende av hela det företag i vilken personen är anställd. H.M. ansågs inte ha innehaft en nyckelposition inom Svenska Handelsbanken och Skatteverkets överklagande bifölls.²¹⁷

H.M. uppgavs ha en mycket hög lön.

1.6 Global produktchef retentionskemikalier hos Eka Chemicals AB

Forskarskattenämnden avslag hösten 2002 Eka Chemicals ansökan om skattelättnader för G.B. med motiveringen att han inte hade några företagsledande uppgifter eller hade en sådan specialistfunktion som medförde en nyckelposition i företaget. Bolaget yrkade i sitt överklagande till länsrätten att G.B. hade blivit handplockad till positionen global produktchef retentionskemikalier med ansvar för alla produktlinjer. I denna roll ansvarade han för att leda, utveckla och kommunicera alla delar inom sitt ansvarsområde inom bolaget. Arbetsuppgifterna innebar också att bl.a. utarbeta globala produktstrategier. Bolaget hävdade att det inte fanns någon svensk eller europeisk kandidat med motsvarande kompetenser som G.B. samt att han arbetade med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, vilket efterfrågades i förarbetena.

Länsrätten framhävde i sin dom betydelsen av att expertskattereglerna ska stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forsk-

²¹⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 942-03, dom meddelad 2004-04-20.

²¹⁷ Regeringsrätten, mål nr 2956-04, dom meddelad 2006-05-24.

ning och produktutveckling av internationellt snitt, samt bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del. Rätten menade att det inte framgick att G.B.'s arbete inom Eka Chemicals uppfyllde de mycket höga krav på specialistuppgifter eller kompetensnivå som uppställs enligt lagstiftningen för att expertskattelättnad ska kunna medges. Vidare menade rätten att det heller inte var visat att G.B. hade sådana arbetsuppgifter som innebar att han kunde anses inneha en nyckelposition i bolaget. Rätten angav slutligen som skäl i domen att bolaget vid anställningen av G.B. endast förefaller ha sökt bland anställda inom koncernen. Av det skälet ifrågasattes huruvida rekryteringssvårigheter inom Sverige hade förelegat.²¹⁸

G.B. överklagade domen till kammarrätten, som dock avslag överklagandet och menade att förutsättningarna för skattelättnad enligt första punkten inte var uppfyllda. Vidare menade kammarrätten att utredningen inte visade på att G.B. tillhörde den snäva specialistkrets som avsågs i propositionen. Personer som ska anses vara berättigade till skattelättnader som företagsledare enligt punkt 3 måste tillhöra en relativt snäv krets av chefer som därtill besitter en unik specialkompetens och ansvarar för en för företaget nödvändig och central del. Hit hörde inte G.B., menade rätten, och han ansågs inte heller ha en företagsledande position i bolaget.²¹⁹ Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd i målet.²²⁰

Företaget betraktade G.B. som en nyckelperson och lyfte fram hans lön.

1.7 Marketing Manager med ansvar för bl.a. Asienmarknaden vid Volvo Car Corporation AB

I juni 2002 fick P.V. avslag på sin ansökan till Forskarskattenämnden om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Nämnden ansåg inte att P.V. var att betrakta som person i nyckelposition. Enligt förarbetena till lagstiftningen borde liknande krav på kompetensnivå och särskild inriktning ställas på personer i nyckelposition som på experter/specialister. I sin ansökan hade P.V. angivit att han som Marketing Manager hos Volvo var ansvarig för en av bolagets huvudprocesser. Forskarskattenämnden menade att han varken var att se som innehavare av en företagsledande position eller, med avseende på kompetens och funktion, kunde anses inneha en nyckelposition hos Volvo. P.V. överklagade beslutet till länsrätten.

I sitt yrkande på upphävande av Forskarskattenämndens beslut anförde han först och främst att Volvo, en självständig del av Fordkoncernen, är ett av Sveriges mest betydelsefulla exportföretag. Efter en omorganisation hade Marketing Sales and Services flyttats från Bryssel till Göteborg och endast en handfull synnerligen erfarna och kompetenta medarbetare hade erbjudits anställning vid det globala huvudkontoret efter flytten. Han hade sedan flytten, som Market Manager för Area South, ansvarat för marknadsföringsstra-

²¹⁸ Länsrätten i Stockholms län, mål nr 19270-02, dom meddelad 2003-01-31.

²¹⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1320-03, dom meddelad 2004-11-18.

²²⁰ Regeringsrätten, mål nr 7347-04, beslut 2005-11-28.

tegierna i bl.a. Australien, Syd- och Latinamerika och Japan. P.V. hade unik kunskap och erfarenhet då han hade arbetat 18 år på Volvo. Han ansåg att det skulle vara märkligt om han inte skulle beviljas skattelättnader, när ett av Sveriges ”viktigaste och mest teknikintensiva exportföretag” ansåg sig behöva hans specialistkompetens. Länsrätten avlog överklagandet och argumenterade i sin dom att P.V. visserligen ansvarade för marknadsföringen i den södra hemisfären, en nyckelprocess för Volvo, men hans arbetsuppgifter var varken företagsledande eller av sådan art att de krävde kompetens som skulle ha kvalificerat honom för en nyckelposition i lagens mening.²²¹

P.V. överklagade domen till kammarrätten, som beviljade prövningstillstånd. Till det han tidigare hade anfört tillade han att hans ansvarsområde utökats till att även omfatta Mellanöstern, Turkiet, Ryssland och Afrika. Vidare påpekade han att eftersom Volvo satsar mycket stora summor på marknadsföring behöver bolaget personer med specialistkompetens inom marknadsföring. Bolagets främsta konkurrensmedel var nämligen ”image och livsstil snarare än pris”. Kammarrätten ansåg att P.V. blivit marknadschef för Area South på grund av sin speciella kompetens och erfarenhet. Vidare menade man att hans ställning måste bedömas utifrån hans verksamhetsgren och inte sett till hela koncernens verksamhet. Till skillnad från tidigare instanser fann kammarrätten att P.V. uppfyllde specialistkravet som i lagstiftningen ställs på personer i nyckelposition och att hans ställning inom sin verksamhetsgren var att betrakta som en sådan. Överklagandet bifölls och P.V. beviljades skattelättnader.²²²

1.8 Chef för Brand Experience Management inom Volvo Car Corporation

K.B. fick i juni 2002 avslag på sin ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Nämnden ansåg inte att K.B. levde upp till de krav som i förarbetena ställs på experter/specialister i punkt 1 samma paragraf och som enligt desamma också måste anses gälla för personer i nyckelposition. Vidare ansågs hon inte inneha någon företagsledande position, då hon uppgett att hon ansvarade för ”some of the major programs and projects” som hade att göra med Volvos märkesprofilering.

K.B. överklagade Forskarskattenämndens beslut till länsrätten. I sitt yrkande på att beviljas skattelättnader anförde K.B. att Volvo är ett av Sveriges viktigaste exportföretag och att Volvo därför behövde utländsk specialistkunskap. Inom företaget hade man nyligen gjort en omorganisering och i samband med den erbjöds 15 av 105 anställda vid Brysselkontoret anställning i Göteborg. Dessa ska ha varit ”de mest erfarna och kompetenta” och K.B. var en av dem. Som Brand Experience Management Director vid avdelningen för Network Development var hon med och ledde Volvos återförsäljarutveckling. Hennes huvuduppgift var att leda the Brand Experience Team som arbetade

²²¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 11379-02, dom meddelad 2003-02-13.

²²² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2113-03, dom meddelad 2005-10-28.

för att nå god märkeserfarenhet hos företagets personbils kunder. Detta gjorde henne till ansvarig för en av de viktigaste processerna gällande Volvos distributionssystem och varumärkespositionering. K.B. menade att hennes bakgrund och kunskaper var unika inom företaget, inte minst beroende på den pågående integrationsprocessen med Ford. K.B. hade grundexamen i ekonomi och hade jobbat på Volvo sedan 1994. Riksskatteverket yrkade på fastställande av Forskarskattenämndens beslut. Länsrätten avslog överklagandet då man inte ansåg att K.B:s uppgifter, bl.a. varumärkespositioneringen, var att betrakta som företagsledande och inte heller att de gav henne en nyckelposition i företaget.²²³

K.B. överklagade domen till kammarrätten. I sitt yrkande tillade K.B. att hon var ensam om sin funktion inom Volvo globalt sett, vilket innebar att hon var en nyckelperson inom bolaget. Hennes kompetens och arbetsuppgifter gav henne oerhört stor betydelse för bolagets varumärkesstrategier i hela världen. Volvo satsade, enligt henne, för övrigt stora resurser på just varumärkespositionering. Kammarrätten fann att K.B. hade varit mycket viktig för Volvo efter fusionen med Ford. Vidare menade rätten att K.B:s ställning måste bedömas utifrån den verksamhetsgren hon befann sig i och inte företaget eftersom Volvo var ett mycket stort företag med många verksamhetsgrenar. Kammarrätten biföll överklagandet då man menade att K.B. inom avdelningen Network Development var en nyckelperson, på grund av sin ställning och sina specialistkunskaper inom varumärkesområdet.²²⁴

Det går inte att utläsa huruvida K.B. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.9 Senior Purchasing Manager inom Volvo Car Corporation AB

I juni 2002 avslog Forskarskattenämnden P.H:s ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL. Ur Volvos beskrivning av P.H:s befattning som Senior Purchasing Manager, hans arbetsuppgifter och ansvarsområden menade nämnden sig inte kunna utläsa att han levde upp till de krav som ställs på experter. Detta gjorde att han inte heller kunde betraktas som nyckelperson, då samma krav bör ställas på en sådan som på experter. Nämnden fann inte heller att han hade någon företagsledande position inom bolaget. P.H. överklagade beslutet till länsrätten.

P.H. anförde för det första att personbilstillverkning är ett område där Sverige har intresse av att konkurrera om arbetskraft internationellt. Sedan mars 2000 hade P.H. arbetat som Senior Purchasing Manager vid avdelningen Facilities, Materials and Services Purchasing. Avdelningen var ny och hade byggts upp som ett led i integrationsprocessen med Ford i syfte att samordna inköpsfunktionerna för samtliga märken inom koncernen. P.H. ansvarade för att bygga upp en inköpsfunktion inom Volvo baserad på Fords inköpsstrategier. Genom att använda samma material från samma leverantörer skulle man

²²³ Länsrätten i Stockholm, mål nr 11371-02, dom meddelad 2003-02-13.

²²⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2120-03, dom meddelad 2005-10-28.

kostnadseffektivisera och för 2001 var målet att spara 150 miljoner kronor. Hans arbete krävde omfattande kunskap om Fords inköpsstrategier, processer och it-system och välutvecklade kontakter inom koncernen. Arbetet innebar ett nära samarbete med Fords cross-brand team i Europa och USA. Kontakterna saknades inom Volvo, men P.H. hade unik erfarenhet efter 13 års arbete inom Ford. Skatteverket yrkade i stället på fastställande av nämndens beslut. Länsrätten avslag överklagandet då man ansåg att P.H. saknade sådan specialistkompetens att han var att betrakta som nyckelperson. Han ansågs inte heller inneha någon företagsledande position.²²⁵

P.H. överklagade länsrättens dom till kammarrätten. Till det han tidigare anfört tillade han att hans funktion på Volvo hade tillkommit efter fusionen med Ford. Uppgiften bestod i att implementera Fords inköpsstrategier på Volvo. P.H. hade rekryterats eftersom man behövde en ”ytterst kompetent och erfaren person med specialistkompetens inom det aktuella området”. Kammarrätten fann ingen anledning att ifrågasätta att P.H. på grund av sin speciella kompetens varit nödvändig för Volvo vid den aktuella tiden. Överklagandet bifölls och P.H. medgavs skattelättnader då man till skillnad från tidigare instanser ansåg att han var att betrakta som en nyckelperson inom bolaget.²²⁶

Det går inte att utläsa huruvida P.H. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.10 Product Business Manager inom Market Area NAFTA på Volvo Car Corporation

I september 2002 avslag Forskarskattenämnden G.H:s ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 och 3. G.H. arbetade som Product Business Manager inom Market Area NAFTA på Volvo Car Corporation, men enligt nämnden saknade han den kompetens av unikt och särskilt slag som i förarbetena krävs för att betraktas som expert i lagens mening. Vidare ansåg nämnden, med stöd i förarbetena, att liknande kompetenskrav ska ställas på personer i nyckelposition. Därför var G.H. ej heller att betrakta som sådan.

G.H. överklagade beslutet till länsrätten. I sitt yrkande på ett upphävande av Forskarskattenämndens beslut framhöll han att Volvo är en viktig och självständig del i den världsomspännande Fordkoncernen och att företaget är ett av Sveriges viktigaste exportföretag. G.H. hade anställts som Product Business Manager för NAFTA-marknaden vid Volvo i Göteborg då han hade arbetat på Volvo Cars North America i tolv år. Under denna period hade han tillskansat sig kunskap om ett flertal av bolagets verksamhetsområden. Innan han kom till Göteborg var han Area Manager, med uppgift att öka försäljningsvolymerna, marknadsandelarna och lönsamheten för Volvo i Nordamerika. För Volvo hade det varit av stor vikt att en person med marknadsoriente-

²²⁵ Länsrätten i Stockholm, mål nr 11377-02, dom meddelad 2003-02-13.

²²⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2176-03, dom meddelad 2005-10-28.

rad och kundorienterad bakgrund från Nordamerikamarknaden fick positionen som Product Business Manager för NAFTA-området ”för att maximera alla tänkbara möjligheter”. G.H. hade en Master of Science-examen från New Jersey Institute of Technology. Länsrätten avslag överklagandet och ansåg att ovanstående skäl inte kvalificerade G.H. för skattelättnader. Rätten resonerade liksom Forskarskattenämnden att han inte var expert av sådan art som avses i förarbetena och heller inte att G.H. innehade någon nyckelposition på Volvo.²²⁷ G.H. överklagade domen till kammarrätten, men fick av samma skäl som i länsrätten avslag även där.²²⁸

Det går inte att utläsa huruvida G.H. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.11 Global Brand Director hos Astra Zeneca AB

Hösten 2002 avslag Forskarskattenämnden Astra Zenecas ansökan om skattelättnad för T.S. i egenskap av expert alternativt innehavare av nyckelposition i bolaget. Nämnden menade i sitt beslut att Astra Zeneca inte hade visat att T.S. hade sådan hög kompetensnivå eller unik inriktning att han skulle omfattas av definitionen av expertbegreppet. Vidare anförde nämnden att T.S. inte hade något ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning, vilket medförde att han inte kunde anses ha företagsledande uppgifter som kan medföra en nyckelposition i företaget. Nämnden menade avslutningsvis att han inte kunde anses inneha en sådan specialistfunktion som medförde en nyckelposition i bolaget.

Astra Zeneca överklagade beslutet och yrkade på att T.S:s arbete som en av fem Global Brand Directors inom det kardiovaskulära området i bolaget innebar att han måste anses inneha sådana företagsledande uppgifter att det medför en nyckelposition i företaget. Bolaget anförde vidare att T.S. hade en lång internationell erfarenhet och expertis inom den amerikanska marknaden, vilket bedömdes vara nödvändigt för den aktuella tjänsten. I arbetsuppgifterna som Global Brand Director ingår bl.a. att utveckla, förankra och implementera marknadsstrategier samt att försäkra att bolagets viktigaste marknader är involverade i utveckling och implementering av strategier. T.S. ledde ett internationellt mångfunktionellt team med direkt ansvar för 7 personer och projektansvar för 14 personer.

I sin dom gjorde länsrätten bedömningen att baserat på lagtextens utformning och innehållet i förarbetena borde det lämpligen krävas en mycket hög kompetensnivå eller specialisering för att komma i fråga för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 eller 3 IL. Länsrätten avslag överklagandet med motiveringen att T.S. inte kunde anses ha sådan kompetensnivå eller företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medförde en nyckelposition i företaget.²²⁹

²²⁷ Länsrätten i Stockholm, mål nr 18721-02, dom meddelad 2003-02-13.

²²⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2118-03, dom meddelad 2005-10-28.

²²⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 20628-02, dom meddelad 2003-04-24.

I sitt överklagande till kammarrätten anförde Astra Zeneca att det är svårt att fastställa en generellt erforderlig kompetensnivå för experter, vilka dessutom nödvändigtvis inte behöver ha en akademisk examen. Bolaget menade att länsrätten i sina domskäl inte hade angett varför T.S. inte ansågs ha uppnått den kompetensnivå som krävs för skattelättnad. Astra Zeneca yrkade vidare att om T.S. inte kunde omfattas av lagstiftningen som expert borde han med hänsyn till sina arbetsuppgifter anses inneha en nyckelposition i bolaget. Bolaget argumenterade vidare vid en muntlig förhandling för vikten av en enhetlig rättstillämpning. Bolaget hänvisade till att Forskarskattenämnden i ett annat beslut hade medgett skattelättnad för en annan Global Brand Director inom bolaget. Därtill borde Forskarskattenämnden ha tagit hänsyn till bolagets storlek och dess organisation vid bedömningen av om T.S. innehade en nyckelposition.

Kammarrätten menade att T.S. inte hade sådan bakgrund eller tillräckligt kvalificerade arbetsuppgifter för att han skulle anses nå upp till den höga kompetensnivå som krävs för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Vid bedömningen av om en person ska anses inneha en företagsledande ställning eller annan nyckelposition borde det, enligt kammarrätten, vara fråga om en relativt snäv krets av chefer på hög nivå som ansvarar för en för företaget viktig och central del. För att inte diskriminera stora företag borde bedömningen göras olika i små och stora företag. Med hänvisning till denna bedömningsgrund fann kammarrätten att förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket tredje punkten IL var uppfyllda och överklagandet bifölls.²³⁰

I överklagan till kammarrätten uppges att T.S. 2001 hade en ingångslön på 286 600 kronor per månad.

1.12 Specialist på maskinlära och maskinell utrustning vid Russian Maritime Register of Shippings Sverigefilial

I detta mål var utgången likadan som i 1.14 nedan. Russian Maritime Register of Shippings Sverigefilial fick avslag på sin ansökan om skattelättnader i såväl Forskarskattenämnden som länsrätten och kammarrätten. V.G., specialiserad inom maskinlära med särskild kunskap om komplicerad maskinell utrustning och ensam beslutsfattare vid tekniska kontroller inom dessa områden, befanns inte leva upp till lagstiftningens krav på hög kompetens eller särskild specialisering.²³¹ Även här var samma kammarrättsråd skiljaktigt.

I anförandet till stöd för yrkandet i länsrätten uppgav bolaget att V.G:s lön fick betraktas som hög enligt rysk standard samt att bolaget stod för kostnader för boende och läkarbesök.

²³⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4186-03, dom meddelad 2005-06-20.

²³¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 18929-02, dom meddelad 2003-05-08 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3911-03, dom meddelad 2006-02-10.

1.13 Chef för Commercial Finance and Business Support inom Saab Automobile AB

I november 2002 biföll Forskarskattenämnden A.T:s ansökan om skattelättnader då man ansåg att han innehade en nyckelposition inom Saab Automobile AB. Riksskatteverket (RSV) överklagade beslutet till länsrätten.

I sitt yrkande på undanröjande av beslutet anförde RSV att A.T., som innehavare av tjänsten som Director på Commercial Finance and Business Support vid Saab Automobile i Göteborg, hade ansvar för tre områden: prissättning, balans mellan krav från försäljningsavdelningen och produktionsledningen samt uppföljning av budget inom området. Det hade i ansökan till Forskarskattenämnden sagts att hans position och arbetsuppgifter krävde kunskap om företagskultur på General Motors bolag i olika länder. Häri, menade man, låg A.T:s specialistkompetens. RSV ifrågasatte att det var att betrakta som specialistkompetens och gav A.T. en nyckelposition inom företaget enligt lagens mening. RSV noterade också att A.T. inte ingick i bolagets ledningsgrupp och att han inte rapporterade direkt till bolagets vd utan till dess ekonomichef. Verket menade att ”andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning”, som faller under lagens personer med företagsledande uppgifter, torde vara en snäv krets av personer med ansvar för en för verksamheten mycket central del. A.T. var inte att betrakta som sådan.

A.T. och Saab bestred bifall till ovanstående och anförde till stöd för sin talan att A.T:s position innebar att han var ytterst ansvarig för prissättningen av bilar på Saabs samtliga marknader. Vidare rapporterade finansdirektörerna i Saabs samtliga tolv dotterbolag direkt till honom. Därmed var han också ytterst ansvarig för deras finansavdelningar med totalt runt 65 anställda. A.T. och Saab hänvisade också till ett beslut av Forskarskattenämnden där man klargjort att stora företag inte ska diskrimineras vid bedömandet av expertnivå och nyckelpersonnivå.

Länsrätten fann att A.T. inte var någon nyckelperson med specialistkunskaper. Av uppgifterna om hans meriter och bakgrund kunde man inte utläsa att han uppnått den kompetensnivå eller hade sådan speciell inriktning som krävs enligt förarbetena till 11 kap. 22 § IL. Det faktum att A.T. endast rapporterade till ekonomidirektören i Saab, och inte direkt till vd, menade man vidare gjorde att man inte kunde se hans position som företagsledande. RSV:s överklagande bifölls.²³²

A.T. och Saab överklagade domen till kammarrätten. Rätten menade att man, för att större företag med fler verksamhetsgrenar inte ska diskrimineras, i sin bedömning måste se till den verksamhetsgren vederbörande är aktiv inom och inte till hela företagets verksamhet. Som avdelningschef för Commercial Finance och Business Support och ytterst ansvarig för samtliga dotterbolags finansavdelningar samt innehavare av kunskap om GM:s företags-

²³² Länsrätten i Stockholm, mål nr 23106-02, dom meddelad 2003-05-12.

kultur levde A.T. upp till lagstiftningens krav på en nyckelperson. Överklagandet bifölls och A.T. beviljades skattelättnader.²³³

1.14 Radioingenjör vid Russian Maritime Register of Shippings Sverigefilial

I september 2002 avslog Forskarskattenämnden Russian Maritime Register of Shippings Sverigefilials ansökan om skattelättnader för A.R. enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 och 3 IL. Man ansåg att A.R., specialiserad på radio- och navigationsteknik, varken uppfyllde kraven på kompetensnivå eller hade den inriktning som i lagen krävs för beviljande av skattelättnader. A.R:s arbetsuppgifter innebar heller inte att han hade någon specialistfunktion i bolaget som gjorde det möjligt att betrakta honom som nyckelperson.

Bolaget överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sin talan anförde man att Russian Maritime Register of Shipping var ett klassificeringsföretag som utförde tekniska kontroller och utfärdade klassificerings- och säkerhetscertifikat för fartyg och rederier världen över. Kontrollerna baserades på ”djupgående” forskning. Bolaget var det enda som fick utföra kontroller, vid t.ex. fartygsbyggnation och leverans av beståndsdelar till byggen, å den ryska statens vägnar. Bolaget samarbetade med svenska myndigheter, t.ex. Sjöfartsverket, i de fall problem med ryskflaggade fartyg uppstod. Bolaget hade fem specialister som ansvarade för olika områden. A.R. var specialiserad på radio- och navigationsteknik och hade även särskilda kunskaper om datoriserad utrustning; inom dessa områden fattade han ensamt beslut. För att få anställning på företaget krävdes allmän ingenjörsutbildning, fem års erfarenhet av arbete som fartygsingenjör eller inom fartygskonstruktion samt tre månaders specialistutbildning. Bolagets policy var att endast anställa ryska medborgare. Länsrätten fann att de formella kraven i 11 kap. 22 § andra stycket IL var uppfyllda, men fann det inte visat att A.R:s arbete innefattade specialistuppgifter på en sådan nivå att det föll under lagstiftningens krav i 22 § första stycket 1 för beviljande av skattelättnader. Inte heller var A.R. att betrakta som nyckelperson, då liknande krav bör ställas på en sådan som på en expert vad gäller kompetensnivå och specialiseringsgrad. Överklagandet avslogs.²³⁴

Russian Maritime Register of Shipping överklagade domen till kammarrätten, som prövade fallet. Företaget anförde i tillägg till det man tidigare sagt i sina yrkanden att dess verksamhet i Sverige krävde utländsk (rysk) personal. Prövningen enligt 11 kap. 22 § IL bör grundas på den enskilda personens kompetens och A.R:s specialisering inom radioteknik och datoriserad navigationsteknik samt erfarenhet av ingenjörsarbete på chefspositioner innebar att han hade kunskaper som var nödvändiga för företagets fortsatta verksamhet i Sverige. Vidare använde ett flertal svenska företag hans och hans kollegers tjänster, t.ex. Volvo Penta och ABB. Skatteverket bestred bifall till överklagandet och man presenterade också uppgifter om A.R:s vistelse i Sverige som

²³³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3559-03, dom meddelad 2005-10-31.

²³⁴ Länsrätten i Stockholm, mål nr 18930-02, dom meddelad 2003-05-21.

hade relevans för huruvida de formella kraven i 11 kap. 22 § andra stycket IL var uppfyllda eller inte. A.R. hade börjat arbeta i Sverige redan 1999. Anställningen beräknades vid ansökningstillfället fortgå i tre år. Enligt Skatteverkets uppgifter hade han dock arbetat i Sverige i minst fem år (till 2004) och var fortfarande bosatt i Sverige (2006). Kammarrätten berörde dock inte detta faktum i sin bedömning, troligen för att man likt tidigare instanser fann att A.R. inte levde upp till lagstiftningens högt ställda krav på specialisering. Rätten fann inte heller att kunskaper i ryska var nödvändig kompetens. Överklagandet avslogs.

Ett av kammarrättsråden var dock skiljaktigt och anförde bl.a. att bolagets etablering i Sverige gynnade svenska företag och att kunskaper i ryska var att betrakta som ett måste för en anställning i bolaget. Hon höll med om att A.R. inte levde upp till expertkraven, men att han på grund av de speciella krav som ställdes för anställningen gjorde att man måste anse honom vara nyckelperson. Förutsättningar för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 förelåg alltså enligt henne.²³⁵

Det går inte att utläsa huruvida A.R. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.15 Haverikontrollsspecialist vid Russian Maritime Register of Shippings Sverigefilial

Även i föreliggande mål var argumentationen från bägge parter samt dömande instanser likadan som i 1.14. I.R., ingenjör och specialist på haverikontroll, befanns varken i länsrätten eller i hovrätten leva upp till kraven i 11 kap. 22 § första stycket IL. Samma kammarrättsråd var skiljaktigt även i detta fall.²³⁶

Värt att notera är dock att länsrätten konstaterar att I.R. hade hög lön, åtminstone med ryska mått mätt. Detta tillmättes dock ingen betydelse i domen.

1.16 Segelbåtsdesigner, med uppdrag att rita två båtar till Victory Challenges America's Cup-satsning, tillika vd och en av två anställda i ett företag han själv registrerat i Sverige

G.F. på företaget G F Sweden AB beviljades efter omprövande av ett tidigare beslut skattelättnader såsom expert/specialist av Forskarskattenämnden i oktober 2002. Riksskatteverket (RSV) överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sitt yrkande på att han inte skulle beviljas skattelättnader anförde verket att G.F. sökt och medgivits skattelättnader för arbete i eget bolag. Han skulle ha köpt ett s.k. lagerbolag och vid en extra bolagsstämma ändrat bolagsordningen till att "bolaget ska rita och konstruera avancerade segelyachter". G.F. var bolagets vd, enda styrelsemedlem och en av två anställda. Bolaget hade fått i uppdrag av Victory Challenge-syndikatet att designa och konstruera de två segelbåtar som syndikatet skulle tävla med i America's Cup

²³⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3931-03, dom meddelad 2006-02-10.

²³⁶ Länsrätten i Stockholm, mål nr 18931-02, dom meddelad 2003-07-03 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5017-03, dom meddelad 2006-02-10.

2003. RSV menade att ett viktigt syfte med reglerna om skattelättnad var att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och bidra till att ny teknologi kommer svensk ekonomi till del. Den nya kunskapen G.F. fört med sig skulle dock upphöra att komma Sverige till del när denne senare skulle avveckla sitt bolag. Den kunskap han då vidareförmedlat till andra bolag ansåg verket inte vara tillräcklig för att berättiga till skattelättnader. Vidare torde segelbåtsbygge inte vara ett sådant område som avsetts i förarbetena. Då kompetenskravet inte var att anse som uppfyllt, vore det att kringgå lagstiftningen om man skulle anses ha företagsledande uppgifter i ett företag man själv registrerat och innehade vd-posten i. Om detta skulle accepteras, skulle alla anställda kunna starta egna bolag och beviljas skattelättnader. G.F. anförde till sitt stöd att han möjligen skulle komma att stanna i Sverige. Vidare menade han att America's Cup-satsningen skulle bidra med positiva effekter för svensk ekonomi och att hans verksamhet innefattade tekniskt avancerad verksamhet.

Trots att G.F. antytt att han möjligen hade för avsikt att förlänga sin vistelse i Sverige fann länsrätten att de formella kraven i 11 kap. 22 § andra stycket var uppfyllda. Vid prövningen av huruvida även något av kraven i första stycket samma paragraf var uppfyllda fann länsrätten att så var fallet. G.F. rankades som en av världens främsta segelbåtskonstruktörer och hans arbetsuppgifter låg på en sådan nivå att de var att se som specialiserade. Då länsrätten inte delade RSV:s uppfattning om att segelbåtsbyggande inte var ett område där Sverige hade intresse av att konkurrera internationellt om arbetskraft, fann den att G.F. var att se som specialist i lagens mening och RSV:s överklagande avslogs.²³⁷

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten. Verket ifrågasatte ånyo om båtbygge inför America's Cup var ett område där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera internationellt om arbetskraft. Man frågade sig också om kunskapsspridningen inte skulle bli begränsad. Tillvägagångssättet att "sätta sig på bolag" för att beviljas skattelättnader såg man också med stor tveksamhet på. Slutligen anförde verket även att G.F. sedan 2004 inte längre var skriven i Sverige och därför redan upphört med att överföra kunskap till svenska aktörer. G.F. påtalade dock att han och hans kollega hade hela världen som arbetsfält och att det var mycket bra för Sverige att de valt att arbeta där. Dels för att de byggt bra båtar till America's Cup, dels för att deras kunskaper och erfarenheter kommit svenskt näringsliv och svenska högskolor till del.

Kammarrätten höll med Skatteverket om att de kvarstående effekterna i form av kompetensöverföring efter G.F:s flytt torde vara ringa, men menade att detta inte frantog honom rätten till skattelättnader. I övrigt delade kammarrätten länsrättens bedömning av G.F:s expertis. Han kvalificerade sig för skattelättnader på grund av sin ställning i branschen och stora kunskap gällande båtdesign. Skatteverket fick avslag på sitt överklagande.²³⁸

²³⁷ Länsrätten i Stockholm, mål nr 20627-02, dom meddelad 2003-09-12.

²³⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6313-03, dom meddelad 2005-03-09.

Det går inte att utläsa huruvida G.F. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.17 Båtkonstruktör och fluid dynamics-expert inom G F Sweden AB

I juni 2002 fick A.P. avslag på sin ansökan till Forskarskattenämnden om skattelättnader såsom expert. A.P:s arbete ansågs inte kvalificera honom till att betraktas som expert i lagens mening. A.P. och G F Sweden AB överklagade beslutet till länsrätten.

Till stöd för sin talan anförde klagandena att A.P:s arbete i bolaget var att bistå G.F. i arbetet med bygget av två segelbåtar åt den svenska America's Cup-satsningen. Design- och konstruktionsarbetet genomfördes med hjälp av avancerad datateknik. Modellerna testades i en anläggning vid Chalmers under A.P:s och G.F:s överinseende. Dessa medverkade även vid bygget och testseglingen av båtarna och hade då möjlighet att göra korrigeringar. A.P. hade tidigare arbetat med konstruktion av avancerade segelbåtar och flygplan samt av F 1-bilsaerodynamik. Det skulle inte ha varit möjligt att rekrytera någon med hans kunnande inom Sverige. Länsrätten fann dock inte att A.P:s arbetsuppgifter låg på en så specialiserad nivå att de omfattades av lagens höga krav på specialistkunskap, trots att det kunde ha förelegat rekryterings-svårigheter och trots att man ansåg det visat att A.P:s arbete var betydelsefullt för bolaget. Överklagandet avslogs.²³⁹

A.P. och G F Sweden AB överklagade domen till kammarrätten. Där anförde de att länsrätten i sin bedömning särskilt angav att A.P:s roll var att biträda G.F. i hans arbete med att designa de två segelbåtarna. Begreppet "biträda" fick inte missförstås då A.P. hade kunskaper som var nödvändiga vid båtkonstruktionen, vilka G.F. saknade. A.P. arbetade alltså inte som biträde åt G.F., utan ansvarade för särskilda delar av projektet. Han var specialist inom fluid dynamics, d.v.s. de flöden av vind och vatten som påverkar t.ex. en båt i rörelse. I Sverige fanns experter på detta område, men dessa saknade relevant kunskap om avancerade segelbåtar. Utan A.P. hade G.F. inte kunnat bedriva sin verksamhet. A.P. hade hela världen som arbetsfält och det anfördes att det var mycket bra för Sverige att G.F. och A.P. valt att arbeta just där. A.P. hade en examen i Aeronautical engineering från Argentina och hade sedan 1992 arbetat i Italien inom fluid dynamics. Kammarrätten, liksom länsrätten, fann det dock inte visat att A.P:s arbetsuppgifter och kompetens låg på en tillräckligt specialiserad nivå för att uppfylla de krav på specialistkunskap som ställdes i lagstiftningen (11 kap. 22 § första stycket 1). Härvid beaktade rätten också det faktum att hans uppskattade årsinkomst inte uppgick till mer än 216 000 kronor. De andra punkterna samma paragraf befanns inte relevanta i A.P:s fall. Överklagandet avslogs.²⁴⁰

²³⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 17892-02, dom meddelad 2003-09-12.

²⁴⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6668-03, dom meddelad 2005-03-09.

1.18 Global Business Development Director inom IBS AB

I september 2002 fick M.C. och IBS AB avslag på sin ansökan till Forskar-skattenämnden om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. M.C. och IBS överklagade nämndens beslut till länsrätten. Till stöd för sitt yrkande på skattelättnader anförde de att M.C. som Global Business Development Director hade ett övergripande ansvar för många områden inom IBS AB och ingick i huvudkontorets ledningsgrupp. Till avdelningen han var chef för, Business Development, var cirka tre fjärdedelar av hela koncernens omsättning att hänföra. Vidare hade en organisatorisk förändring nyligen genomförts på IBS. Denna innebar att M.C. nu hade fått ett utökat ansvar (för försäljning och marknad samt partner i 22 länder), vilket, enligt honom och IBS, borde vara gynnsamt vid prövningen om han kunde anses uppfylla nyckelpersonskriteriet. M.C. var att jämföra med en företagsledare och Business Development-avdelningen hade lika gärna kunnat utgöra ett separat bolag inom IBS. Det faktum att företaget inte hade organiserat sin verksamhet på det sättet borde inte vara M.C. till nackdel vid prövningen om han skulle medges skattelättnader. M.C. hade slutligen internationellt efterfrågad kompetens, vilket det hade visat sig vara svårt att finna i Sverige.

Länsrätten konstaterade att M.C. hade diplom och certifikat från Open University i Storbritannien och att han mellan 1996 och 2001 arbetade för IBS England med att ta fram marknadsförings- och försäljningsstrategier. Dessa hade senare kommit att användas internationellt av företaget. Rätten noterade också att ett viktigt syfte med reglerna om skattelättnader för experter var att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga. En närmare prövning av vem som ska omfattas av skattelättnader borde främst grundas på den enskildes kompetens. När det gäller personer med nyckelpositioner kunde det t.ex. röra sig om specialister inom administration, logistik eller marknadsföring. Länsrätten ansåg att M.C. kunde sägas ha specialistkompetens inom området internationell affärsutveckling avseende IBS produkter. Att han ingick i huvudkontorets ledningsgrupp, rapporterade till vice vd, hade rekryterats från England då det varit svårt att finna hans kompetens i Sverige talade för ett beviljande av skattelättnader, enligt rättens bedömning. Vidare var det faktum att hans årslön var hög något man ansåg visa att IBS tillmätte hans tjänster stor betydelse. Detta gjorde att rätten ansåg honom vara berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL.²⁴¹

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten. Verket anförde att det i förarbetena (prop. 2000/01:12) framgår att personer med företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner t.ex. kan vara specialister inom vissa uppmärksammade områden. Att ordet specialister används torde innebära att liknande krav på expertis ska ställas på experter och nyckelpersoner. M.C. var inte tillräckligt högt kvalificerad för att uppfylla detta krav. Ett viktigt syfte med lagstiftningen hade vidare varit att skapa incitament för företag att behålla t.ex. koncernledande funktioner i Sverige. Skatteverket ansåg dock inte att

²⁴¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 22959-02, dom meddelad 2003-10-13.

det visats att anställningen av M.C. föregåtts av funderingar på att annars behöva flytta verksamhet utomlands. IBS AB och M.C. anförde dock det motsatta till stöd för sin talan. Att M.C:s uppgifter koncentrerats till Sverige i stället för till Storbritannien innebar att bolaget satsat på verksamheten i det förra landet. Detta borde ligga direkt i linje med avsikten bakom lagstiftningen. Kammarrätten konstaterade att det av lagrummet inte framgår att betydande rekryteringssvårigheter behöver föreligga för att någon ska beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL och att inte heller lönen borde tillmätas avgörande betydelse. Däremot fann man likt länsrätten att M.C. hade en gedigen utbildning och för IBS mycket eftertraktad erfarenhet samt att det faktum att hans tjänst förlagts till Sverige låg i linje med syftena bakom lagstiftningen. Kammarrätten avslog Skatteverkets överklagande och menade att M.C. hade en nyckelposition inom IBS AB.²⁴²

1.19 Kund- och logistikstödsansvarig inom BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilial

Forskarskattenämnden avslog i april 2003 BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilials ansökan om skattelättnader för sin kund- och logistikstödsansvarige G.W. Nämnden fann det varken visat att G.W. var berättigad till skattelättnader såsom expert eller innehavare av nyckelposition enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 respektive 3 IL. Beslutet överklagades till länsrätten.

Till stöd för sin talan i länsrätten anförde BAE Systems (Gripen Overseas) att man var ett bolag som bildats för att underlätta anställning av BAE Systems personal i Sverige. De anställda utförde dock sitt dagliga arbete i andra företag – Saab och Gripen International KB (GI). Det senare var ett joint venture-företag som ägdes av Saab AB och BAE Systems, vilket hade bildats i syfte att sluta avtal om leverans av Gripens försvarssystem till utländska kunder. Gripenprojektet beskrevs som ett för Sverige unikt projekt: Saab är Sveriges enda tillverkare av militära flygplan och dessutom ett av världens ledande högteknologiska företag och ledande inom framtida försvarsteknik. Därutöver måste planen också anpassas efter köparlandets behov och krav. Saab konkurrerar på exportmarknaden mot det bästa och mest avancerade flyget i världen, vilket innebär att man måste rekrytera expertis av världsklass. G.W. hade handplockats till Gripenprojektet. Han hade en kandidatexamen i Electronic Engineering och Microcomputer Systems samt hade arbetat med integrerat logistikstöd och logistikstödsanalys i elva år. Enligt bolaget var avtalslogistikstöd ett nytt begrepp, men man var tvungen att använda det för att nå balans mellan kundkrav och företagets behov. Företaget uppgav att man behövde G.W:s expertis på området då man själv saknade det.

Länsrätten noterade att GI sade sig haft svårt att finna någon med G.W:s kunnande inom Sverige, men fann ändå inte att hans arbetsuppgifter låg på en sådan hög nivå eller uppfyllde de krav på specialistkunskap som ställdes i

²⁴² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7131-03, dom meddelad 2005-04-29.

lagstiftningen. Han kunde heller inte anses inneha någon nyckelposition i bolaget. Överklagandet avslogs.²⁴³

BAE Systems (Gripen Overseas) överklagade domen till kammarrätten. Där tog man fasta på att Gripenprojektet är mycket teknik- och kunskapsintensivt och att Sverige hade stort intresse av att kunna konkurrera med det mest avancerade flyget i världen på exportmarknaden. Rätten noterade att export av militärflyg innefattar många komplicerade ställningstaganden och riskanalyser och fann ingen anledning att ifrågasätta att G.W. handplockats på grund av sin unika kompetens inom avtalslogistikstöd, ett område där Saab saknade kompetens. G.W:s expertkunskaper hade tagits i anspråk på flera håll i världen, bl.a. i USA och i Indien. Kammarrätten fann honom vara nyckelperson på grund av sin specialisering. Överklagandet bifölls och G.W. beviljades skattelättnader.²⁴⁴

Det går inte att utläsa huruvida G.W. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.20 Life Cycle Management-expert inom BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilial

I maj 2003 fick BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilial avslag på sin ansökan om skattelättnader för T.M. Forskarskattenämnden ansåg varken att han var expert eller nyckelperson i IL:s mening. Bolaget överklagade beslutet till länsrätten. I sitt yrkande på skattelättnader för T.M. anförde BAE Systems (Gripen Overseas) att man var ett bolag som bildats för att underlätta anställning av BAE Systems personal i Sverige. De anställda utförde dock sitt dagliga arbete i andra företag – Saab och Gripen International KB. Det senare var ett joint venture-företag som ägdes av Saab AB och BAE Systems och hade bildats i syfte att sluta avtal om leverans av Gripens försvarssystem till utländska kunder. Gripenprojektet beskrevs som ett för Sverige unikt projekt: Saab är Sveriges enda tillverkare av militära flygplan och dessutom ett av världens ledande högteknologiska företag och ledande inom framtida försvarsteknik. Därutöver måste planen också anpassas efter köparlandets behov och krav. Saab konkurrerar på exportmarknaden mot det bästa och mest avancerade flyget i världen, vilket innebär att man måste rekrytera expertis av världsklass.

T.M. rekryterades till Gripenprojektet på grund av sin erfarenhet av Life Cycle Management (LCM). Det är ett verktyg för riskanalys och programhantering som härrör från BAE Systems och är välkänt bland dess exportkunder. Det ska säkra att Gripenprogram sköts ändamålsenligt och konsekvent och minimera affärsrisken. Saab AB och BAE Systems har bestämt att Gripen International (GI) ska ha ett enda verktyg för att identifiera och klara risker i sina affärs- och kärnprogram. Många kunder vill ha ett internationellt erkänt programverktyg och GI har därför valt LCM. T.M. skulle implementera LCM

²⁴³ Länsrätten i Stockholm, mål nr 11777-03, dom meddelad 2003-12-19.

²⁴⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 922-04, dom meddelad 2005-10-28.

i Gripensystemen och han hade viktiga grundkunskaper i mekanisk ingenjörsteknik och flyg. Av den anledningen skulle han leda och förestå militära flygplansexportprogram och effektivt introducera och tillämpa LCM för GI:s kunder. T.M. hade 25 års erfarenhet från BAE Systems och dess program. Liksom i ovanstående mål ansåg länsrätten att T.M:s arbete var betydelsefullt för GI, men ansåg det inte visat att han hade uppnått den höga kompetensnivå eller höga specialisering som avses i 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Man ansåg honom heller inte vara nyckelperson enligt punkt 3 samma paragraf. Överklagandet avsågs.²⁴⁵

Domen överklagades till kammarrätten. Rätten tog dock, till skillnad från tidigare instanser, fasta på att T.M. rekryterats just för sin erfarenhet av LCM, erfarenhet som helt saknades i Sverige. Rätten menade att Sverige har ett stort intresse av att konkurrera med Gripenflygplanen på exportmarknaden och att LCM var en viktig faktor för att kunna konkurrera. I kraft av sina kunskaper om LCM var T.M. att betrakta som nyckelperson. Överklagandet bifölls och T.M. fick reducerad skatt.²⁴⁶

Det går inte att utläsa huruvida T.M. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.21 Testingenjör inom BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilial

I juli 2003 avsåg Forskarskattenämnden BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilials ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL för testingenjör J.N. Nämnden fann inte att han hade uppnått den höga kompetensnivå eller hade den unika inriktning som krävdes för att omfattas av lagens expertbegrepp. J.N. befanns inte heller inneha någon företagsledande position eller i kraft av sina arbetsuppgifter vara nyckelperson.

Beslutet överklagades till länsrätten. Liksom i tidigare fall anförde bolaget där till stöd för sin talan att BAE Systems (Gripen Overseas) var ett bolag som bildats för att underlätta anställning av BAE Systems personal i Sverige. De anställda utförde dock sitt dagliga arbete i andra företag – Saab och Gripen International KB. Det senare var ett joint venture-företag som ägdes av Saab AB och BAE Systems och hade bildats i syfte att sluta avtal om leverans av Gripens försvarssystem till utländska kunder. Gripenprojektet beskrevs som ett för Sverige unikt projekt: Saab är Sveriges enda tillverkare av militära flygplan och dessutom ett av världens ledande högteknologiska företag och ledande inom framtida försvarsteknik. Därutöver måste planen också anpassas efter köparlandets behov och krav. Saab konkurrerar på exportmarknaden mot det bästa och mest avancerade flyget i världen, vilket innebär att man måste rekrytera expertis av världsklass.

J.N. arbetade som testingenjör vid system- och flygtestavdelningen för JAS 39 EBS Gripen. Han hade gett ut testbeskrivningar, utfört tester i all-

²⁴⁵ Länsrätten i Stockholm, mål nr 20207-03, dom meddelad 2003-12-19.

²⁴⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 920-04, dom meddelad 2005-10-28.

männa system, värderat testdata och skrivit testrapporter. Hans ursprungliga uppdrag i Gripenprojektet hade varit att arbeta med Environmental Control Systems (ECS). Han skulle då testa och rapportera utvecklingsresultat gällande det uppgraderade ECS. Han hade också arbetat med att ”riggtesta” nya landningsställ. Riggtesting innebär att man använder en markprovsanläggning, en rigg, för att testa t.ex. flygplanets ECS innan det kan certifieras och tillåtas flyga. För att kunna utföra detta arbete krävs en universitetsexamen samt åtskilliga års erfarenhet av design och test av militära flygplans ECS. I synnerhet erfarenhet av att testa syreproduktionssystem var viktig och den hade J.N. förvärvat under sin tid som systemingenjör vid BAE Systems och Royal Navy. Någon med hans kunskaper hade inte gått att hitta i Sverige. Länsrätten hyste inget tvivel om att J.N. hade en viktig funktion i Gripenprojektet, men liksom Forskarskattenämnden fann den att bolaget inte kunnat visa att hans arbetsuppgifter krävde sådan kompetensnivå eller specialistkunskap som avses i lagstiftningen. J.N. hade heller ingen nyckelposition eller företagsledande position. Överklagandet avslogs.²⁴⁷

Bolaget överklagade domen till kammarrätten. Kammarrätten ansåg, liksom i ovanstående mål, att Sverige har ett stort intresse av att konkurrera med Gripenplan på exportmarknaden och att rekrytering av internationellt efterökt kompetens var en förutsättning för det förra. Rätten tog fasta på att projektmedarbetarna handplockats och menade att var och en av dem hade unik kompetens som med den bidrar till produktionen av konkurrenskraftiga flygplan. J.N. hade tolv års erfarenhet av flygplansproduktion, med specialisering på skrov, motorer och mekaniska system, från Royal Navy och BAE Systems. Få personer med hans erfarenhet och kompetens fanns att finna internationellt, varför han enligt rätten var att betrakta som teknisk specialist inom sitt område. Detta gjorde att kammarrätten till skillnad från tidigare instanser fann att J.N. levde upp till kraven för att ses som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Överklagandet bifölls.²⁴⁸

Det går inte att utläsa huruvida J.N. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.22 Vice president med ansvar för låntagare inom Svenska Handelsbankens kapitalmarknadsenhet

Forskarskattenämnden avlog i början av 2003 Svenska Handelsbankens ansökan om skattelättnad för H.S. H.S. arbetade som Vice President och ansvarade för låntagare inom bankens kapitalmarknadsenhet med fokus på den finska marknaden. Nämnden bedömde att personen i fråga inte kvalificerade sig som expert eller nyckelperson i den mening som avses i 11 kap. 22 § IL. Inte heller personens kunskaper om den finländska marknaden eller färdighet i det finska språket föranledde nämnden att göra någon annan bedömning då dessa ansågs vara av för allmän karaktär. H.S. överklagade beslutet

²⁴⁷ Länsrätten i Stockholm, mål 20205-03, dom meddelad 2003-12-19.

²⁴⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 926-04, dom meddelad 2005-10-28.

och hävdade att han var att betrakta som såväl expert som nyckelperson då han bl.a. hade en nyckelroll i integrationen av två avdelningar, hade ett totalansvar för flera av bankens största kunder, hade djuplodade kunskaper inom den finansiella industrin samt hade ovärderliga och personliga kontakter i det finska näringslivet. Banken och H.S. menade vidare att det inte var möjligt att rekrytera någon person med motsvarande kompetens i Sverige.

Länsrätten bedömde, med hänvisning till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena, att utöver en mycket hög specialisering eller kompetensnivå torde det krävas att arbetsuppgifterna skulle vara på en tillräcklig nivå. Rätten menade att det inte framkom att H.S. arbete som Vice President med tillhörande arbetsuppgifter var tillräckligt kvalificerade för att berättiga honom till skattelättnader enligt punkt 1. H.S. hade inte sådant allmänt ansvar för den allmänna ledningen och förvaltningen att han skulle anses ha företagsledande uppgifter. Länsrätten ansåg inte heller att personens hade en tillräckligt hög grad av specialisering och kompetensnivå för att kunna benämnas nyckelperson i företaget. Länsrätten avslag således överklagandet.²⁴⁹ Kammarrätten i Stockholm och Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd i målet.²⁵⁰

Det går inte att utläsa huruvida H.S. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp. H.S. uppges emellertid ha en mycket hög lön.

1.23 Ledare för och delägare i kommanditbolaget Permira Advisers KB som bygger upp rådgivningsverksamhet inom den finansiella sektorn i Norden

I oktober 2002 beslutade Forskarskattenämnden att avslå kommanditbolaget Permira Advisers KB:s ansökan om skattelättnader för K.B. K.B. var vd, samtidigt som han genom sitt eget bolag Potosi AB också var partner i samma bolag tillsammans med Permira Advisers Limited. Forskarskattenämnden menade att han visserligen kunde ses som företagsledare, men hans ägarintresse i kommanditbolaget gjorde att han inte, mot bakgrund av lagstiftningens allmänna syfte, uppfyllde villkoret i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Syftet, såsom det framgår av förarbetena, var bl.a. att skapa incitament för företag att behålla eller förlägga koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige, att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt här samt att bidra till att ny teknologi och ny kunskap används i landet.

K.B. och kommanditbolaget överklagade beslutet till länsrätten. Bland annat anfördes att Permira alltid använde kommanditbolagsliknande strukturer i sin verksamhet i andra länder. Detta för att garantera riskkontrollen i verksamheten och för att integrera det lokala kontoret i Permira's hela rådgivningsverksamhet. När K.B. avträder som vd kommer hans andel i bolaget att

²⁴⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 2189-03, dom meddelad 2004-03-19.

²⁵⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2895-04, beslut 2005-06-10 och Regeringsrätten, mål nr 4527-05, beslut 2006-05-04.

överbäras till nya partner eller Permira. Man menade att det inte kunde råda något tvivel om att K.B:s företagsledande position var en sådan som avses i lagstiftningen. Vidare åberopades länsrätten i Stockholms dom i mål 20627-02, där G.F. hade beviljats skattelättnader för arbete i ett bolag han själv ägde (se 1.16). Skatteverket ansåg att länsrätten skulle fastställa Forskarskattenämndens beslut.

Länsrätten började med att konstatera att den åberopade domen ännu inte vunnit laga kraft, då den överklagats till kammarrätten. Rätten fann dock att utredningen i målet visade att K.B. var att anse som företagsledare och att det saknades stöd för att se hans ägarintresse i bolaget som ett hinder för att få skattelättnad. Länsrätten biföll överklagandet och menade att K.B. var berättigad till skattelättnad i enlighet med 11 kap. 22 § 3 IL.²⁵¹

Skatteverket överklagade länsrättens beslut och yrkade att K.B. inte skulle beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Med hänvisning till lagstiftningens allmänna syfte och det faktum att de företagsledande uppgifterna avsåg ett företag i vilket arbetstagaren hade ett väsentligt ägande menade Skatteverket att villkoren för skattelättnader inte var uppfyllda.

I den dom som K.B. åberopade (se nedan) beviljades inte skattelättnader för personen i fråga i egenskap av företagsledare utan i egenskap av specialist. Skatteverket menade att den aktuella domen saknade värde i föreliggande mål. Kommanditbolaget och K.B. anförde att reglerna om skattelättnader i förarbetena motiverades av att skapa incitament för företag att stanna kvar eller börja verka i Sverige. Bedömningen av huruvida detta syfte uppnåtts borde inte påverkas av att den skatteskyldige har ägarintressen i bolaget. I ovan nämnda dom (se 1.16) hade personens delägarskap i bolaget inte stått i vägen för beviljande av skattelättnad. Kammarrätten ansåg i likhet med länsrätten inte heller att ägarintresse kunde hindra en anställd från att beviljas reducerad skatt. Däremot menade man vid en helhetsbedömning av bolagets verksamhet, storlek och K.B:s kunskaper och arbetsuppgifter att kraven i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL inte var uppfyllda. Kammarrätten biföll Skatteverkets överklagande.²⁵² K.B. överklagade domen till Regeringsrätten men inget prövningstillstånd beviljades.²⁵³

Det går inte att utläsa huruvida K.B. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.24 Prissättningsdirektör inom BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilial

I juli 2003 avlog Forskarskattenämnden BAE Systems (Gripen Overseas) Ltd UK:s Sverigefilials ansökan om skattelättnader för prissättningsdirektör C.W. Nämnden fann varken att C.W. levde upp till lagstiftningens krav på en expert (mycket hög kompetensnivå eller unik specialisering) eller att han var

²⁵¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 21181-03, dom meddelad 2004-05-06.

²⁵² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3907-04, dom meddelad 2007-05-23.

²⁵³ Regeringsrätten, mål nr 3537-07, beslut 2007-10-25.

att betrakta som nyckelperson till följd av sin expertis eller sin position i företaget. Beslutet överklagades till länsrätten.

I sitt yrkande på skattelättnader för C.W. anförde BAE Systems (Gripen Overseas) att man var ett bolag som bildats för att underlätta anställning av BAE Systems personal i Sverige. De anställda utförde dock sitt dagliga arbete i andra företag – Saab och Gripen International KB. Det senare var ett joint venture-företag som ägdes av Saab AB och BAE Systems och hade bildats i syfte att sluta avtal om leverans av Gripens försvarssystem till utländska kunder. Gripenprojektet beskrevs som ett för Sverige unikt projekt: Saab är Sveriges enda tillverkare av militära flygplan och dessutom ett av världens ledande högteknologiska företag och ledande inom framtida försvarsteknik. Därutöver måste planen också anpassas efter köparlandets behov och krav. Saab konkurrerar på exportmarknaden mot det bästa och mest avancerade flyget i världen, vilket innebär att man måste rekrytera expertis av världsklass.

C.W. var som prissättningsdirektör på Gripen International KB den första kontakten för allt i fråga om värdering, kostnader och prissättningsaktiviteter i samband med erbjudanden till kunder. Prissättningsdirektören har alltså en nyckelroll i den ”affärsvinnande processen” och dennes kompetens är väsentlig för upprätthållandet av Gripen Internationals kommersiella position. C.W. arbetade med att tolka och förstå potentiella kunders krav samt att säkerställa att priset som presenteras för kunden täcker alla kostnader för företaget samtidigt som kundens alla krav är uppfyllda. Vidare måste de kommersiella villkoren skydda Gripen International. För att kunna göra detta måste C.W. kunna fastställa, analysera och tolka det finansiella och tekniska innehållet i alla leverantörsförslag till Gripen International.

Länsrätten fann i sin bedömning att C.W. visserligen hade en betydelsefull roll på Gripen International, men fann inte att hans arbetsuppgifter låg på en sådan nivå att det hade funnits svårigheter att rekrytera en person med samma kompetens inom landet, vilket är ett krav för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Man fann inte heller att C.W:s arbetsuppgifter låg på en sådan hög specialistnivå att han oavsett eventuella rekryteringssvårigheter skulle vara berättigad till skattelättnader som expert. Han hade vidare ingen företagsledande position eller nyckelposition enligt punkt 3 samma paragraf, menade rätten. Länsrätten avlog överklagandet.²⁵⁴

Domen överklagades till kammarrätten. Kammarrätten fann, liksom länsrätten, att C.W:s erfarenhet av prissättningsprocedurer från bl.a. UK Ministry of Defence och hans arbete som prissättningsdirektör inte gav honom den unika kompetens som krävdes för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § 1 eller 3 IL. Kammarrätten avlog överklagandet.²⁵⁵

²⁵⁴ Länsrätten i Stockholm, mål nr 20209-03, dom meddelad 2004-02-06.

²⁵⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1518-04, dom meddelad 2005-10-28.

1.25 Delägare av, firmatecknare för och investeringsteamsansvarig på Altor Equity Partners AB

I oktober 2003 avslogs Altor Equity Partners AB ansökan om skattelättnader för delägaren, firmatecknaren och ledaren för ett investeringsteam, D.V-J. D.V-J. hade rekryterats och gjorts till delägare på grund av sin kännedom om den danska marknaden där företaget ville satsa. Forskarskattenämnden ansåg emellertid att D.V-J. varken var att betrakta som expert eller nyckelperson i lagens mening. Bolaget överklagade beslutet till länsrätten.

Till stöd för sitt yrkande på skattelättnader anförde bolaget att en anställd delägare i ett aktiebolag, som enbart har fyra ägare, och som dessutom är styrelseledamot med firmateckningsbehörighet i samma bolag vars vd-roll innehas av styrelsen, måste betraktas som ansvarig för bolagets allmänna ledning och förvaltning. Vidare är D.V-J. expert på strukturerad finansiering och förvärvsfinansiering med särpräglade kunskaper om den danska marknaden och ett stort nätverk med kontakter inom den danska equity-marknaden. Då bolaget är ett rådgivningsbolag för investeringar i onoterade nordiska bolag, som sökte utöka sin verksamhet i Danmark, var det helt beroende av D.V-J:s kompetens. Skatteverket yrkade med samma motivering som Forskarskattenämnden på avslag på överklagandet. Länsrätten dömde också i enlighet med det senare. För det första menade rätten att D.V-J. inte var att betrakta som expert i lagens mening, utan att frågan i målet var om han var nyckelperson. För det andra menade man att han inte kunde sägas ha ett sådant ansvar för bolagets allmänna ledning och förvaltning att hans arbetsuppgifter kunde betraktas som företagsledande. Då D.V-J. inte levde upp till expertkravet kunde han inte heller anses inneha en nyckelposition i företaget, då förarbetena anger att en sådan är nyckelperson i kraft av sin speciella kompetens. Bolagets överklagande avslogs.²⁵⁶

Bolaget överklagade domen till kammarrätten där man anförde att D.V-J. ingick i styrelsen och där ansvarade för bolagets organisation och förvaltning. Liksom övriga styrelsemedlemmar ansvarade han därutöver för den löpande verksamheten. D.V-J. ägde 14,3 procent av bolaget. Vidare tryckte man igen på D.V-J:s expertis. Hans kunskaper om den danska M&A-marknaden var unika och hans rådgivning resulterade i investeringar om flera hundra miljoner kronor. Beloppens storlek och D.V-J:s höga lön var bevis på att han var en ”verklig expert”. Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Kammarrätten tog fasta på D.V-J:s unika kompetens. Man konstaterade att han betraktades som expert på strukturerad finansiering och förvärvsfinansiering i branschen samt att hans kunskaper om den danska marknaden var särpräglade. Hans specialistkunskap hade gjort att han rekryterats till Sverige från Storbritannien. Kammarrätten kom fram till att D.V-J:s kunskaper sammantaget var helt nödvändiga för bolaget och att de fick betraktas som specialistbetonade. Till skillnad från länsrätten fann man även att D.V-J:s ställning, som styrelse-

²⁵⁶ Länsrätten i Stockholm, mål nr 22835-03, dom meddelad 2004-03-05.

ledamot och firmatecknare, var företagsledande. På grund av detta levde han upp till nyckelpersonskräven i IL. Överklagandet bifölls.²⁵⁷

D.V-J uppges ha en hög lön.

1.26 Vice President, Management and Organizational Development inom SCA

I mars 2004 avslog Forskarskattenämnden Svenska Cellulosa Aktiebolagets (SCA) ansökan om skattelättnad för S.G., anställd som Vice President, Management and Organizational Development, enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL som expert alternativt nyckelperson i bolaget. Nämnden menade att S.G. saknade den höga kompetensnivå eller specialisering som krävs för att kunna anses vara expert och att detta i sin tur gjorde att han inte heller kunde klassas som nyckelperson, då liknande kompetenskrav i princip bör ställas på en sådan som på en expert.

SCA överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sitt yrkande på skattelättnader för S.G. anfördes att bedömningen av vilka uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag borde göras med utgångspunkt i förhållandena på det enskilda företaget och inte i den enskilda individens kompetens. SCA menade att det faktum att nämnden hade ställt samma krav på en expert som på en nyckelperson stod i strid med lagregelns ordalydelse och syftet med lagen. S.G. var utsänd från USA till Sverige för en treårsperiod. Då SCA hade expanderat kraftigt den senaste tiden behövde man någon med kunskap om bl.a. amerikansk organisations- och företagskultur som kunde ansvara för integreringen av amerikanska bolag i koncernen. Enligt SCA var S.G:s position synnerligen viktig för bolagets tillväxtstrategi. Länsrätten resonerade dock precis som Forskarskattenämnden: S.G. hade inte tillräcklig kompetensnivå för att betraktas som expert. Med hänsyn till lagens utformning, det övergripande syftet bakom den samt vad som framgår i förarbetena torde det krävas hög specialisering eller kompetensnivå även för att ses som nyckelperson och komma i fråga för skattelättnader enligt 22 § första stycket punkt 3. S.G. kunde inte heller anses ha någon företagsledande roll, då han saknade ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. SCA fick därför avslag på sin överklagan.²⁵⁸

SCA överklagade domen till kammarrätten. Bolaget tryckte återigen på att huruvida man får anses ha en nyckelposition i ett företag eller ej ska avgöras av arbetsuppgifterna personen i fråga utför för företaget. I detta menade man sig ha stöd i propositionen som föregick ovan nämnda lagrum. Vidare anförde SCA att S.G. inte bara ansvarade för integreringen av amerikanska bolag i koncernen, utan dessutom alla nyförvärv i Asien, Östeuropa och Latinamerika. Hans erfarenhet från andra internationella koncerner var i det hänseendet ovärderlig. Dessutom, menade man slutligen, hade han kompetens nog för att även betraktas som expert enligt punkt 1. Det senare höll dock kammarrätten

²⁵⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2477-04, dom meddelad 2005-10-28.

²⁵⁸ Länsrätten i Stockholm, mål nr 10205-04, dom meddelad 2004-09-22.

inte med om. Kammarrätten ansåg däremot att personer som är avsedda att underlätta en omstrukturering på ett stort företag, som S.G. på SCA, fick anses ha nyckelpositioner. En förutsättning för detta måste vara att man har speciell kompetens för detta samt att omstruktureringen är omfattande och viktig för företagets fortlevnad. I detta fall, menade rätten, var omständigheterna sådana och S.G. var att betrakta som nyckelperson enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Överklagan bifölls.²⁵⁹ Skatteverket överklagade domen till Regeringsrätten, som dock inte prövade fallet.²⁶⁰

Det går inte att utläsa huruvida S.G. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.27 Rådgivare inom corporate finance vid Goldman Sachs International

I april 2004 avslog forskarskattenämnden A.K.N:s, anställd av Goldman Sachs International, ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Skälen för detta var att han saknade kompetens ”av unikt och särskilt slag”, ett kriterium som framställs i förarbetena, och att A.K.N. inte kunde betraktas som nyckelperson, då i princip samma kompetenskrav borde ställas på en expert som på en nyckelperson. A.K.N. överklagade beslutet till länsrätten.

Till stöd för sitt yrkande på att medges skattelättnader anförde A.K.N. att han, efter fem års arbete med global investeringsbankverksamhet (på Goldman Sachs), hade utvecklat kompetens inom corporate finance utanför Sverige, unik kunskap om bolagets nätverk och produkter samt stor erfarenhet av affärsuppgörelser i Norden. A.K.N. var ”flerspråkig” och hade masterexamen i både ekonomi och juridik. Detta sammantaget innebar att A.K.N:s kompetens skulle ha varit svår att finna inom Sverige och att han uppfyllde lagens krav på en expert. Vidare var han också att betrakta som nyckelperson. Goldman Sachs kontor i Stockholm var en filial till det brittiska företaget och därför saknades någon formell ledningsposition. A.K.N. var dock en av enbart två specialister på Sverigekontoret och representerade Goldman Sachs satsning i Norden. I kraft av detta var han att betrakta som nyckelperson. Slutligen anförde han att personer som var anställda av konkurrenter till Goldman Sachs, vid betydligt större kontor än det han jobbade vid, hade beviljats skattelättnader och att detta borde vara till fördel för honom i målet. Länsrätten fann dock, liksom Forskarskattenämnden, att A.K.N. inte levde upp till expertrekvisitet. Den stödde sig mot förarbetena där man kan läsa att de personer som avses ska vara verksamma inom ”tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet” där Sverige konkurrerar internationellt om arbetskraften. Länsrätten fann honom heller inte vara nyckelperson i företaget. Hans arbetsuppgifter förutsatte inte en sådan kompetensnivå och ställde inte krav på sådan specialistkompetens att de gav A.K.N. en nyckelposition i Goldman

²⁵⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6901-04, dom meddelad 2006-03-17.

²⁶⁰ Regeringsrätten, mål nr 2462-06, beslut 2007-04-17.

Sachs International. Vidare kunde han heller inte anses ha en företagsledande roll. Överklagandet avslogs därmed.²⁶¹ Domen överklagades till kammarrätten och senare till Regeringsrätten, men domstolarna beviljade inte prövningsstillstånd i målet.²⁶²

1.28 Projektledare för projekt inom Volvo Lastvagnar AB med uppgift att utveckla en gemensam plattform för Volvo, Renault och Macks lastvagnar

I april 2004 avslog Forskarskattenämnden en ansökan från Volvo Lastvagnar AB om skattelättnader för ingenjören S.C. Nämnden ansåg att S.C. varken var att betrakta som expert eller nyckelperson enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Två av ledamöterna var dock av skiljaktig mening. I sitt överklagande till länsrätten anförde Volvo att man väntade sig synergieffekter efter förvärven av Renault och Mack i och med skapandet av gemensamma plattformar, delar som kan användas av samtliga märken, vilket skulle leda till stora besparingar för företaget. S.C., anställd som Vehicle Range Analyst, arbetade med ett projekt som gällde uthållighet och köregenskaper genom viktoptimering. Volvo menade att S.C., i kraft av att ha arbetat på Renault sedan 1990, tillförde Volvo teknisk kunskap (om de andra märkena) som var helt nödvändig för projektet och som inte fanns att tillgå i Sverige. I sin bedömning gick länsrätten emellertid på Forskarskattenämndens linje. S.C:s befattning som fordonsanalytiker krävde inte den sortens kunskaper som kvalificerar till expertepitet enligt 11 kap. 22 § första stycket punkt 1 IL. Med beaktande av lagens allmänna syfte, att göra det lättare för Sverige att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft, var S.C. heller inte att betrakta som nyckelperson enligt punkt 3 samma paragraf. Länsrätten avslog överklagandet.²⁶³

Domen överklagades och kammarrätten beviljade prövningstillstånd. I överklagandet anförde Volvo, förutom det man tidigare yttrat, att S.C:s erfarenhet och kompetens visserligen inte var unik i betydelsen att hon är ensam i världen om sin erfarenhet och kompetens. Däremot menade man att den var nödvändig för att kunna skapa nya konkurrenskraftiga lastvagnar. Skatteverket bestred bifall till överklagandet och tryckte på vikten av att se till avsikten med lagstiftningen såsom den uttrycks i förarbetena: Experter och nyckelpersoner nämns i samma sammanhang och därför bör samma krav ställas på dessa. En nyckelperson bör alltså ingå i en relativt snäv personkrets som besitter en unik specialkompetens och dessutom ansvarar för en för företaget nödvändig och central del. S.C. föll enligt Skatteverket inte inom denna kategori.

I likhet men länsrätten fann kammarrätten att S.C. saknade expertis på en sådan nivå att hon skulle kunna klassas som expert enligt punkt 1. Däremot fann man att hon var att betrakta som nyckelperson. Kammarrätten menade

²⁶¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 12283-04, dom meddelad 2004-09-22.

²⁶² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6896-04, beslut 2006-02-01 och Regeringsrätten, mål nr 1602-06, beslut 2006-05-08.

²⁶³ Länsrätten i Stockholm, mål nr 16909-04, dom meddelad 2004-11-17.

att i ett företag av Volvos storlek som genomgår en omfattande fusion var personer med arbetsuppgifter med syfte att underlätta sammanslagningen och skapa synergieffekter att betrakta som nyckelpersoner. En förutsättning var dock, menade kammarrätten, att personen hade speciell kompetens för detta, att arbetet var av mer omfattande natur och av ekonomisk vikt för företaget. S.C. befanns uppfylla dessa kriterier vid den aktuella tiden och Volvos överklagande bifölls.²⁶⁴ Skatteverket överklagade domen till Regeringsrätten som dock inte beviljade prövningstillstånd.²⁶⁵

Det går inte att utläsa huruvida S.C. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.29 Projektarkitekt vid Volvo Lastvagnar AB

I april 2004 fick Volvo Lastvagnar AB avslag på sin ansökan om skattelättnader för medarbetaren L.F., projektarkitekt, såsom expert alternativ innehavare av nyckelposition i bolaget. L.F. ansågs inte ha uppnått tillräcklig kompetensnivå för att vara expert i lagens mening. Enligt Forskarskattenämnden hade han heller inga företagsledande uppgifter och hans arbetsuppgifter kunde inte anses göra honom till nyckelperson. Beslutet överklagades till länsrätten.

I sitt överklagande till länsrätten anförde Volvo, liksom i 1.28 och 1.36, att man väntade sig synergieffekter efter förvärven av Renault och Mack i och med skapandet av gemensamma plattformar, delar som kan användas av samtliga märken, vilket skulle leda till stora besparingar för företaget. L.F. arbetade på den avdelning i bolaget som kallades 3P, som koordinerade ingenjörsarbetet för att utveckla en gemensam plattform för Volvo, Renault och Mack. Arbetet skulle leda till stora besparingar genom de synergieffekter man hoppades skapa. Som teknisk arkitekt på området tunga frambyggda lastbilar skulle L.F. leda och koordinera alla funktioner inom produktutvecklingen. Hans uppgift var att bryta ned kunders önskemål i tydliga riktlinjer för konstruktionsarbetet och att skapa och föreslå genomförbara koncept för att möta krav på önskemål. Detta krävde stor kännedom om de olika lastvagnsmärkena samt gedigen produktutvecklingserfarenhet. Personer med sådan erfarenhet var att betrakta som nyckelpersoner. Erfarenhet av Volvos lastbilar fanns i Sverige, men kännedom om Renault och Mack fanns utomlands. L.F. hade arbetat för Renault sedan 1995 och hade därför sådana kunskaper som var relevanta för projektet i fråga.

Länsrätten gjorde dock samma bedömning som Forskarskattenämnden. Rätten fann det inte visat att L.F:s arbete innefattade specialistuppgifter av sådan inriktning eller på en sådan nivå att det uppfyllde kraven i 11 kap. 22 § första stycket IL. Av förarbetena framgick vidare att syftet med lagstiftningen var att främja Sveriges internationella konkurrenskraft genom att underlätta utländska företags etablering i Sverige och för svenska företag att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. För att beviljas skattelättnader

²⁶⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7984-04, dom meddelad 2006-04-27.

²⁶⁵ Regeringsrätten, mål nr 5506-06, beslut 2007-10-25.

enligt punkt 3 samma paragraf ansåg länsrätten att anställningen i fråga ska ha bidragit till att uppfylla ovanstående syfte och detta fann man inte föreligga i L.F:s fall. Överklagandet avslogs därmed.²⁶⁶

Domen överklagades av Volvo till kammarrätten. Till det som tidigare anförts tillade Volvo att det, för att 3P skulle ge önskade synergieffekter, krävdes att det åtminstone i ett övergångsskede fanns kompetens från alla tre lastvagnsmärkena. Produktutvecklingen skulle ske med utgångspunkt i såväl svensk som utländsk teknologi och slutprodukten och de teknologiska framstegen skulle komma svensk ekonomi till del. L.F. tillförde Volvo kunskap om de krav kunder ställer på Renaultlastvagnar och hans erfarenhet var nödvändig för att man i utvecklingen av nya lastbilar skulle kunna dra nytta av tidigare erfarenhet av alla tre märkena. L.F:s kompetens var inte unik på så sätt att han var ensam i världen om den, men fanns inte att tillgå i Sverige. Kammarrätten ansåg, till skillnad från länsrätten, att Volvo är ett av Sveriges viktigaste exportföretag och att Sverige på företagets område har stort intresse av att konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Vid en fusion var det vidare mycket viktigt att smälta samman bolagen i fråga för att möjliggöra nödvändig kunskapsöverföring. L.F. befanns i kraft av sin erfarenhet och kompetens ha varit nödvändig för företaget vid den aktuella tiden. Liksom länsrätten fann man honom dock inte uppfylla de krav lagstiftningen ställer på experter. Kammarrätten ansåg däremot att L.F., på grund av sin speciella kompetens och dess värde i fusionsprocessen och på grund av de vinster för Volvo som hans arbete ansågs leda till, var att betrakta som nyckelperson. Rätten argumenterade att i ett stort företag som genomgår en omfattande fusion och där flera synergieffekter förväntas uppstå får arbetsuppgifter som är avsedda att underlätta det arbetet anses ge personer som utför dem en nyckelposition. Volvos överklagande bifölls.²⁶⁷

1.30 Projektutvecklare inom stålindustrin anställd av Kaes Consulting AB

I juni 2004 fick K.P. och Kaes Consulting AB avslag på sin ansökan till Forskarskattenämnden om skattelättnader för K.P. såsom expert. Nämnden ansåg sig inte ha fått in tillräckliga uppgifter om åt vem och med vad K.P. skulle arbeta. Forskarskattenämnden fann det inte visat att K.P. besatt sådan kompetensnivå eller specialisering som lagen föreskriver. Bolaget och K.P. överklagade beslutet till länsrätten.

Till stöd för sin talan anförde de att K.P:s kompetens knappast fanns att tillgå i Sverige. K.P. hade erfarenhet av arbete i "högteknologiska multimiljonprojekt" för utveckling av stålanläggningar. K.P. hade tidigare arbetat för två av världens tre största internationella ingenjörsbolag som tillhandahåller specialistteknologi samt utrustning och tjänster inom stålindustrin. De uppgifter som K.P. skulle utföra bestod i att genomföra studier, leda och planera

²⁶⁶ Länsrätten i Stockholm, mål nr 16910-04, dom meddelad 2004-11-17.

²⁶⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7981-04, dom meddelad 2006-04-27.

projekt samt göra kostnadsanalyser för projekt med syfte att utveckla stålindustrin. Det var en svår uppgift att leda stora projekt med sådan specialiserad teknologi, och att rekrytera någon av K.P:s kaliber hade inte varit lätt. Länsrätten konstaterade att K.P. skulle arbeta som konsult åt svenska stålindustri-företag och att han och bolaget redogjort för vilken typ av arbete han var kapabel att utföra, dock ansåg rätten att det saknades uppgifter om vilka uppgifter som K.P. skulle utföra för uppdragsgivaren. Rätten avslog överklagandet då man i avsaknad av sådana inte ansåg sig kunna bedöma huruvida K.P:s arbete och kompetens gjorde honom berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket IL.²⁶⁸

Kaes Consulting överklagade domen till kammarrätten. Till vad som tidigare anförts tillades att K.P. hade varit anställd eller arbetat som konsult för leverantörer av kapitalutrustning eller teknik i europeisk stålindustri i 18 år. Han hade anlitats av SSAB Tunnpå AB i egenskap av högteknologisk expert inom industrin, men av arbetsrättsliga skäl hade han anlitats som konsult och haft sin anställning hos Kaes Consulting, där han också var delägare. B-E.W. Executive Vice President på SSAB Tunnpå, hade vidare lämnat in ett utlåtande till kammarrätten, där han uppgav att K.P. anlitats för att sköta den strategiska utvecklingen av SSAB eftersom hans kompetens var på en sådan nivå att den varit svår att finna i Sverige. Kaes Consulting var ett av få företag i världen som kunde tillhandahålla viktig utrustning och nyckelfärdiga projekt för stålindustrin inom sektorn platta produkter. Därutöver hade Kaes Consulting lämnat in två avtal till kammarrätten, där det framgick vilka tjänster K.P. utfört åt SSAB.

Kammarrätten tyckte att Sverige fick anses ha ett starkt intresse av att på stålindustriområdet konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Vidare fann rätten, utifrån de redovisade uppgifterna, att K.P:s arbetsuppgifter hade en sådan inriktning att det hade inneburit svårigheter att rekrytera rätt person för dem. Mot bakgrund av detta ansåg man att förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL var uppfyllda och överklagandet bifölls.²⁶⁹

För K.P:s arbete ska Kaes Consulting ha fakturerat SSAB cirka en miljon kronor. Därutöver skulle en bonus betalas ut efter slutfört arbete. Dess storlek omnämns inte.

1.31 Fråga om tid för inlämnande av ansökan om skattelättnader för medarbetare på Skanska-Vinci HB.

Forskarskattenämnden avslog i november 2004 Skanska-Vinci HB:s ansökan om skattelättnader för en anställd enligt 11 kap. 22 § IL eftersom ansökan hade kommit in senare än tre månader efter det att personen i fråga hade påbörjat sitt arbete i Sverige. Enligt lagen om Forskarskattenämnden (2000:1162) 6 § ska ansökan ha kommit in inom den tidsperioden för att

²⁶⁸ Länsrätten i Stockholm, mål nr 16863-04, dom meddelad 2004-11-19.

²⁶⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8367-04, dom meddelad 2006-10-17.

ansökan ska behandlas. Skanska överklagade beslutet till länsrätten, med motiveringen att personen haft en arbetsuppgift när denne började arbeta, men att dessa ändrats och specificerats först senare, vilket innebar att man först då kunde lämna in med en utförlig beskrivning av personens tjänst. Länsrätten gjorde dock ingen annan bedömning än Forskarskattenämnden och avslog överklagandet.²⁷⁰ Varken kammarrätten eller Regeringsrätten beviljade prövningstillstånd i fallet.²⁷¹

1.32 Veterinär, specialiserad på hästkirurgi, vid Hästsjukhuset Strömsholm AB

Forskarskattenämnden avslog i februari 2005 Hästsjukhuset Strömsholms ansökan om skattelättnader för specialisten på hästkirurgi F.H. Avslaget motiverades med att F.H. inte skulle bedriva forskning i någon nämnvärd utsträckning samt att hennes särskilda kompetens inte föll under lagstiftningens syfte såsom det framställdes i förarbetena och att hon dessutom varken kunde anses befinna sig i en företagsledande position eller en nyckelposition. Hästsjukhuset överklagade beslutet.

Till stöd för sitt yrkande på skattelättnader för F.H. anförde hästsjukhuset att hästnäringen i Sverige växer och att detta är av stor betydelse för ambitionen att ha en levande landsbygd. F.H. hade den högsta veterinärmedicinska utbildning som finns att tillgå i världen och rekryteringen av henne skulle komma att gynna utvecklingen av Sveriges roll i hästnäringen internationellt. Då sjukdomar hos djur ökat i antal till följd av den ökade rörligheten över gränserna, var det av nationellt intresse för Sveriges position i hästnäringen att den medicinska kunskapsutvecklingen höll internationell nivå. F.H. hade valt jobbet som överveterinär i Sverige framför en position på University of Michigan. F.H. skulle på hästsjukhuset leda en ökad satsning på forskning, men en förutsättning för att kunna behålla henne var att hon skulle beviljas skattelättnader. Länsrätten ansåg dock, liksom Forskarskattenämnden, att F.H:s expertis inte var sådan som åsyftas i lagstiftningen. Enligt förarbetena ska det t.ex. vara fråga om produktutveckling eller tillämpning av ny teknologi. Hon var alltså inte att se som specialist enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Man fann heller inte att hennes forskning skulle komma att vara tillräckligt omfattande för att uppfylla kraven i punkt 2 samma paragraf och slutligen bedömdes hon heller inte ha någon nyckelposition enligt punkt 3. Länsrätten avslog överklagandet.²⁷²

Hästsjukhuset överklagade domen till kammarrätten. Utöver det man redan anført, betonade sjukhuset att F.H:s arbete skulle komma att ha betydelse för utvecklingen av hästkirurgin i Sverige, vilket skulle kunna komma att möjliggöra ett utvecklat internationellt forskningssamarbete inom hästmedicin i

²⁷⁰ Länsrätten i Stockholm, mål nr 26524-04, dom meddelad 2005-03-16.

²⁷¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2136-05, beslut 2006-03-10 och Regeringsrätten, mål nr 2605-06, beslut 2006-12-18.

²⁷² Länsrätten i Stockholm, mål nr 4723-05, dom meddelad 2005-05-03.

framtiden. Kammarrätten resonerade dock på precis samma sätt som länsrätten, och avslog överklagandet.²⁷³

Det går inte att utläsa huruvida F.H. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.33 Vice President of Embedded Products hos Astec Sweden med erfarenhet av företagets verksamhet i Asien

Forskarskattenämnden avslag i slutet av 2004 Emerson Energy Systems AB:s ansökan om skattelättnader för M.R. Forskarskattenämnden bedömde att M.R:s bakgrund, meriter och arbetsuppgifter inte kvalificerade honom för skattelättnader som expert eller innehavare av en nyckelposition i bolaget.

Beslutet överklagades av M.R. som menade att han skulle beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. M.R. framhöll att den som leder Astec Sweden är att jämställa med en vd för ett större svenskt bolag. Astec Swedens omsättning utgjorde över 12 procent av Astec Powers hela omsättning. Bolaget är en division inom Astec Power som är ett helägt dotterbolag till Emerson Electric Co. Som skäl till att M.R. skulle beviljas skattelättnader angavs att han hade kunskap och erfarenhet inom områden som ingenjörsvetenskap, tillverkning, inköp och planering m.m. M.R. hade dessutom tillskansat sig kunskap om Astec Powers försäljningsmetoder, marknadsföring, produktutveckling, erfarenhet av att leda tillverkningspersonal och tillverkningsprocesser samt bred erfarenhet inom asiatiska enheter. Då M.R. arbetat på Astec Power i nio år, och då bl.a. gjort frekventa resor till Asien, hade erfarenhet av företagets ”världsomfattande kundkontoarbete” samt genomgått dess utvecklingsprogram för ledningspersonal ansåg ledningen att endast han var kapabel att leda förändringsarbetet på Astec Sweden. M.R. var direkt underställd vd:n för hela Astec Power och rapporterade och ansvarade endast gentemot denne. Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet.

Länsrätten delade Forskarskattenämndens bedömning att M.R. inte omfattades av det s.k. expertbegreppet i 11 kap. 22 § första stycket IL. Baserat på informationen om anledningen till att M.R. anställts som ledare för Astec Sweden, hans erfarenhet av utvecklingsarbete, bl.a. på den asiatiska marknaden, och hans uppdrag att överföra kunskap från Astec Power till Astec Sweden, fann länsrätten dock att han var att betrakta som innehavare av nyckelposition enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL och överklagandet bifölls.²⁷⁴

Skatteverket överklagade länsrättens dom då det ansåg att han inte hade en nyckelposition i bolaget. Verket angav som skäl att Ericsson Embedded Products/Astec Sweden inte var att jämställa med en egen enhet inom koncernen, vilket innebar att han hans arbetsuppgifter inte kunde jämföras med en vd:s i ett större svenskt bolag. Som ytterligare skäl angavs att det inte hade framkommit att M.R. hade ett ansvar för bolagets allmänna ledning och förvaltning på ett sådant sätt att han kunde anses ha företagsledande uppgifter i

²⁷³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3958-05, dom meddelad 2006-07-17.

²⁷⁴ Länsrätten i Stockholms län, mål nr 2552-05, dom meddelad 2005-09-26.

bolaget. Skatteverket argumenterade att i princip liknande krav i fråga om specialistkompetens bör ställas för kategorin specialistfunktioner som medför en nyckelposition i företaget som gäller för experter. Som stöd för sin uppfattning åberopade Skatteverket RÅ 2006 ref. 16.

M.R. menade att Skatteverkets tolkning innebar att samma kriterier ska gälla för personkretsen experter som för personer som innehar en företagsledande position. Enligt M.R. var syftet från lagstiftarens sida att utvidga kretsen som kan omfattas av skattelättnader. Vidare anfördes att Skatteverket hade missuppfattat den svenska bolagsstrukturen i fråga om Emerson Network Power Energy Systems AB och Astec Sweden. Emerson Electrics CO:s helägda dotterbolag Astec Power hade en Sverigeverksamhet, Astec Sweden. Dock samsades verksamheten med ett annat dotterbolag inom koncernen, Emerson Network Power Energy Systems AB (ENPES). Av administrativa och ekonomiska skäl hade man beslutat att endast registrera Astec Sweden som en bifirma till ENPES, som redan var registrerat i Sverige. Enligt M.R. bedrevs bolagen dock helt åtskilt. Att jämföra M.R:s position med valuta-handlaren som avsågs i RÅ 2006 ref. 16 var irrelevant. M.R. hade det operationella, det administrativa och det ekonomiska ansvaren som åligger en vd. Därutöver hade han de befogenheter som tillkommer en person i företagsledande ställning, t.ex. rätt att ingå avtal å bolagets vägnar och rätt att anställa och avskeda personal.

Kammarrätten konstaterar först och främst att man delar Forskarskattenämndens och länsrättens uppfattning om att M.R. inte är att betrakta som specialist enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Rätten refererade till Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16 där det slogs fast att bedömningen av om en person har en nyckelposition i ett företag ska göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Av den anledningen fann rätten att M.R:s arbetsuppgifter och position i Emerson Network Power Energy Systems AB inte uppfyllde de krav som anges i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Kammarrätten ändrade länsrättens dom och biföll således Skatteverkets överklagande.²⁷⁵ M.R. överklagade domen till Regeringsrätten, som dock inte beviljade prövningstillstånd.²⁷⁶

Det går inte att utläsa huruvida M.R. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.34 Marknadsdirektör på Wella AB med ansvar för den nordiska marknaden

Wella AB:s ansökan om skattelättnader för L.M-H. avslogs av Forskarskattenämnden i mars 2005. Hon bedömdes inte i kraft av några särskilda specialistkunskaper inneha någon nyckelposition i företaget enligt 11 kap. 22 § IL. Beslutet överklagades till länsrätten.

²⁷⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6217-05, dom meddelad 2007-05-23.

²⁷⁶ Regeringsrätten, mål nr 3911-07, beslut 2007-11-20.

Yrkandet på beviljande av skattelättnader för L.M-H. byggde Wella AB på det stora ansvar marknadsdirektörstjänsten, efter strukturförändringar i företaget, innebar. Moderbolaget Wella AG:s majoritetsägare sedan 2003, Procter & Gamble, hade infört en ny affärsmodell i Wella, där man delat in företaget i Global Business Units (GBU) och Market Development Organizations (MDO). En MDO ska utveckla och implementera globala program och strategier för den lokala marknaden. L.M-H. basade över MDO Nordic countries och hade även ansvar för varje nordiskt land. L.M-H. ansvarade för en budget på 800 miljoner kronor och hade i uppgift att introducera nya produkter i Norden samt att införa nya marknadsföringssystem. Hon rapporterade till ledningsgruppen för Wella AG i Tyskland. L.M-H. fick tjänsten eftersom hon hade cirka tio års erfarenhet från arbete i koncernen, kände den aktuella marknaden väl och ansågs vara den mest lämpade att leda marknadsföringen där. Tjänstens natur och L.M-H:s erfarenhet och kunnande, argumenterade Wella AB, gjorde henne till en nyckelperson.

Bedömningen av huruvida L.M-H. hade en nyckelposition enligt 11 kap. 22 § första stycket punkt 3 IL grundade länsrätten på det syfte med lagen som uttrycks i förarbetena. Mot bakgrund av att det var att underlätta för företag att behålla eller förlägga bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige och att det ska ställas höga krav på kompetens och specialisering för att komma i fråga för skattelättnader (liknande krav som ställs i punkt 1 samma paragraf) avslog länsrätten överklagandet. L.M-H. bedömdes sakna sådan unik kompetens som avses i lagen och kunde därför inte anses ha någon nyckelposition i lagens mening.²⁷⁷ Wella AB överklagade länsrättens dom till såväl kammarrätten som Regeringsrätten, men ingen av instanserna beviljade prövningstillstånd i målet.²⁷⁸

Det går inte att utläsa huruvida L.M-H. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.35 Försäljnings- och marknadsdirektör på Crane AB

I juli 2005 beviljades M.M. på Crane AB skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. M.M. befanns av Forskarskattenämnden ha en specialistfunktion som medförde en nyckelposition i bolaget. Skatteverket överklagade beslutet till länsrätten. Verket menade att man för att kvalificera sig för en nyckelposition i lagens mening måste ha en viss typ av arbetsuppgifter inom vissa i propositionen nämnda områden. Vad det närmare kunde vara hade kammarrätten klargjort i ett antal domar, t.ex. 4186-03 (se 1.11). M.M:s befattning innebar, enligt verket, att han sålde sedlar till andra länders centralbanker. Detta innebar inte en så hög specialisering att han var att betrakta som nyckelperson. Crane AB och M.M. bestred bifall till överklagandet och anförde följande. Bolaget hade köpts av Riksbanken 2003 av Crane & Co Inc.

²⁷⁷ Länsrätten i Stockholm, mål nr 8639-05, dom meddelad 2005-11-18.

²⁷⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1331-06, beslut 2007-02-14 och Regeringsrätten, mål nr 2358-07, beslut 2007-10-25.

Bolaget skulle leverera sedelpapper etc. till världsmarknaden. Finkänslighet i kontakten med världens centralbanker och beaktande av många säkerhetsaspekter krävdes i branschen. Dessutom var sedelproduktion högteknologisk. Även bolaget och M.M. åberopade kammarrättens dom i mål nr 4186-03 till stöd för sin talan. Länsrätten konstaterade att man för att komma in fråga för skattelättnader i egenskap av nyckelperson ska tillhöra en relativt snäv krets av chefer samt inneha en unik specialkompetens. Rätten fann det visat att detta gällde för M.M. Skatteverkets överklagande avslogs.²⁷⁹

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten, som prövade fallet. Verket anförde i princip samma sak som i länsrätten. Crane AB och M.M. bestred bifall och anförde återigen att sedelproduktion är en komplex uppgift. M.M. besatt branschspecifika kunskaper och erfarenheter om sedelköpares krav. Han hade bl.a. fem års erfarenhet av arbete på Österrikes centralbank. På Crane AB hade han ansvarat för uppbyggnaden av företagets marknadsföring, ett arbete som lett till att man vunnit upphandlingar av drygt 30 olika sorters sedlar. M.M. hade ingen underställd sig, men hade en chefsbefattning då han ledde olika team för olika säljprojekt. Tillgången på experter inom sedelbranschen var begränsad.

Kammarrätten konstaterade att det i förarbetena inte finns något krav på viss kompetenshöjd för att man ska kunna anses ha en nyckelposition enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Rätten beaktade dock RÅ 2006 ref. 16 och tog i sin bedömning hänsyn till hela Crane AB. Utifrån M.M:s position där och hans arbetsuppgifter i övrigt menade kammarrätten att han inte hade någon nyckelposition i lagens mening. Inte heller hade han företagsledande uppgifter. Skatteverkets överklagande bifölls.²⁸⁰ M.M. och Crane AB överklagade domen till Regeringsrätten, men den beviljade inget prövningstillstånd.²⁸¹

Det går inte att utläsa huruvida M.M. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.36 Ansvar för kablage hos Volvo Lastvagnar AB samt kunskapsöverföring mellan Volvo Lastvagnar och Renault

Hösten 2005 avslog Forskarskattenämnden en ansökan om skattelättnader för F.P. vid Volvo 3P inom Volvo Lastvagnar AB, en serviceorganisation för Volvo Lastvagnar, Renault Trucks och Mack Trucks. Volvo Lastvagnar överklagade beslutet. Som skäl för sitt yrkande på beviljande av skattelättnader för F.P. anförde företaget att denne i egenskap av Global Wiring Harness Concept Leader var globalt ansvarig för allt kablage i alla lastvagnsmodeller. Detta, argumenterade Volvo, medförde ett enormt ansvar, då ett kabelfel i värsta fall kan leda till olyckor, vilket i sin tur kan medföra att samtliga lastbilar av en viss modell måste kallas tillbaka. Sådant innebär stora goodwillför-

²⁷⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 17306-05, dom meddelad 2006-01-30.

²⁸⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1155-06, dom meddelad 2007-09-10.

²⁸¹ Regeringsrätten, mål nr 5916-07, beslut 2007-12-19.

luster. Volvo argumenterade att det kräver stort kunnande att ta fram en ny lastbilsmodell samt att arbetet sker i knivskarp konkurrens med andra bolag. Företaget menade därför att samtliga personer med en ledande ställning i produktutvecklingsprojekt borde falla under kategorin nyckelpersoner. Vidare hade F.P. arbetat på Renault Trucks sedan 1988. Kunskapen om Volvo-lastbilar och deras konstruktion fanns i Sverige, men inte kunskap om Renault-vagnar. F.P:s bakgrund innebar därför att han besatt viktiga och specifika kunskaper av stort värde för Volvo i den internationella konkurrensen. En person med samma erfarenhet vore omöjlig att finna i Sverige.

Länsrätten avslag överklagandet. Rätten började med att utifrån 11 kap. 22 § IL konstatera att en prövning av huruvida en person bör ges skattelättnader främst bör grundas på den enskildes kompetens. En expert i lagens mening ska enligt punkt 1 vara specialist på området avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, enligt punkt 2 forskare och enligt punkt 3 företagsledare eller specialist t.ex. inom områdena rationalisering, logistik eller engineering, vilket medför en nyckelposition. I bedömningen anfördes att experter och personer med nyckelpositioner ska vara specialister inom vissa områden. I det förra fallet är det specialistkompetensen som berättigar till en nyckelposition. Länsrätten fann inte att F.P:s arbetsuppgifter hade en sådan inriktning eller låg på en sådan nivå att de gjorde honom till expert enligt vad som avses i 22 § IL. Inte heller besatt han sådana expertkunskaper att han var att betrakta som nyckelperson.²⁸² Varken kammarrätten i Stockholm eller Regeringsrätten beviljade prövningstillstånd i ärendet.²⁸³

Det går inte att utläsa huruvida F.P. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.37 Försäljning av programvara och konsultation inom marknader som kemi, ventilation och material hos Fluent Sweden AB

Forskarskattenämnden beslutade den 4 juli 2006 att avslå S.B-S., anställd av Fluent Sweden AB, ansökan om skattelättnader i egenskap av expert. Man menade att det i förarbetena till IL framgår att en expert i lagens mening måste ha ”kompetens av unikt och särskilt slag”. Dennas arbetsuppgifter ska vidare vara högt kvalificerade eller ha en mycket speciell inriktning samt gälla ett område där Sverige konkurrerar internationellt om lämplig arbetskraft. Det ska dessutom vara svårt att rekrytera dylik arbetskraft i Sverige. Nämnden ansåg sig inte kunna utläsa ur beskrivningen av S.B-S. arbetsuppgifter och informationen om hans bakgrund och kompetens att han hade det specifika kunnande eller den unika inriktning som hade krävts för att han skulle falla under IL:s expertbegrepp. S.B-S. bedömdes också sakna nyckelposition i bolaget.

²⁸² Länsrätten i Stockholm, mål nr 22953-05, dom meddelad 2006-03-17.

²⁸³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2393-06, beslut 2007-05-04 och Regeringsrätten, mål nr 3667-07, beslut 2007-10-25.

S.B-S. överklagade beslutet till länsrätten. Till stöd för sitt yrkande på att medges skattelättnader anförde han att Fluent Sweden AB anställt honom för att företaget haft svårigheter att rekrytera en person med den bakgrund och de kvalifikationer som företaget behövde i Sverige. Han menade vidare att han fått uppehålls- och arbetstillstånd på grund av sin unika kompetens och fann det motsägelsefullt att man inom svensk förvaltning tycktes göra olika tolkningar av regelverket. Skatteverket yrkade på avstyrkt bifall till överklagandet. Länsrätten biföll dock överklagandet. Man stödde sig här på den information om S.B-S. tjänst som bifogats den avslagna ansökan till Forskarskattenämnden. Fluent Sweden AB är leverantör av CFD-programvaror och CFD-service.²⁸⁴ I bilagan till ansökan stod bl.a. att läsa att tjänsten innebar ansvar för fortsatt utveckling av programvaran samt konsultation inom olika marknader. En kandidat till tjänsten skulle ha civilingenjörsutbildning eller doktorsgrad samt minst tre års erfarenhet av försäljning inom området. Han eller hon skulle också ha erfarenhet av numeriska strömningsberäkningar samt goda kunskaper inom bl.a. kommunikation, förhandlingar och avslut. Under två års tid hade man utan framgång sökt en sådan kandidat i Europa. Länsrätten ansåg att Sverige har ett starkt intresse av att konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft på området, tog Fluent Sweden AB:s svårigheter att finna en lämplig kandidat i Europa i beaktande samt fann att S.B-S. hade hög utbildning och den rätta kompetensprofilen. Rätten menade att S.B-S. arbetsuppgifter var sådana att förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL förelåg och därför bifölls hans överklagande.²⁸⁵

Skatteverket överklagade länsrättens dom till kammarrätten. Myndigheten delade Forskarskattenämndens uppfattning att S.B-S. arbetsuppgifter, bakgrund och meriter inte kvalificerade honom för skattelättnader enligt 22 och 23 §§ IL. Han kunde inte anses ha unik kompetens på ett mer generellt område, någon nyckelposition i företaget eller ansvar för dess allmänna ledning och förvaltning. S.B-S. bestred överklagandet och anförde ånyo att han fått arbetstillstånd tack vare att han ansetts vara specialist och anställdt som detta. Kammarrätten biföll emellertid Skatteverkets överklagande. Varken enligt punkt 1 eller 3 11 kap. 22 § första stycket IL fann man tillräckliga omständigheter vara för handen.²⁸⁶ Regeringsrätten medgav inget prövningstillstånd i ärendet.²⁸⁷

Det går inte att utläsa huruvida S.B-S. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.38 Chief Financial Officer hos ISS Landscaping AB

ISS Landscaping AB:s ansökan om skattelättnader för H.S. såsom innehavare av nyckelposition i bolaget avslogs av Forskarskattenämnden hösten 2006. Nämnden ansåg att H.S. varken hade ansvar för företagets allmänna ledning

²⁸⁴ CFD står för Computational Fluid Dynamics, simulering av gas- och vätskeflöden.

²⁸⁵ Länsrätten i Stockholm, mål nr 16103-06, dom meddelad 2006-11-30.

²⁸⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8155-06, dom meddelad 2007-07-13.

²⁸⁷ Regeringsrätten, mål nr 4731-07, beslut 2007-10-25.

och förvaltning, som skulle innebära företagsledande position i lagens mening, eller att hennes arbetsuppgifter var så specialiserade att H.S. i kraft av dem var att betrakta som nyckelperson. ISS Landscaping AB överklagade beslutet till länsrätten.

Till stöd för sin talan anförde bolaget att H.S. fick tjänsten som Chief Financial Officer, i konkurrens med flera svenska kandidater, på grund av de kunskaper hon förvärvat på huvudkontoret i Köpenhamn. Bolaget var i färd med att sätta i verket en expansionsplan för den svenska marknaden. Hittills hade man förvärvat fem företag, och fler förvärv planerades. H.S., som ekonomichef med övergripande ansvar för frågor inom ekonomi och finans samt ansvar för uppbyggnaden av företagets förvaltningsorganisation, hade ansvar för det fusionerings- och integrationsarbete som företagsförvärven innebar. Hon deltog t.ex. i styrelsemöten som behandlade nyförvärv. H.S. var direkt underställd vd och delade, enligt bolaget, de företagsledande uppgifterna med vd:n. Bolaget hade 2006 en omsättning på 515 miljoner kronor. Denna hade ett år tidigare varit endast 150 miljoner kronor. Länsrätten fann, i likhet med Forskarskattenämnden, dock inte att H.S:s företagsledande arbete var sådant som avses i lagstiftningen. För att H.S. skulle berättigas till skattelättnader som innehavare av en nyckelposition menade rätten vidare att det förutsattes att arbetet var av mer omfattande natur och av betydande ekonomisk vikt för företaget, t.ex. kunde specialister inom rationalisering, administration eller marknadsföring komma i fråga. H.S. hade enligt bolaget en nyckelposition i kraft av sin erfarenhet av arbetet på huvudkontoret i Köpenhamn, men den erfarenheten fann rätten inte vara tillräcklig för att medföra specialistkompetens i lagens mening. Överklagandet avslogs därför.²⁸⁸

ISS Landscaping AB överklagade till kammarrätt och Regeringsrätten, men dessa instanser beviljade inget prövningstillstånd i målet.²⁸⁹

Det går inte att utläsa huruvida H.S. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.39 Administrations- och ekonomidirektör hos BMW Sweden AB

BMW Sweden AB:s ansökan om skattelättnader för P.P. såsom innehavare av nyckelposition i bolaget avslogs av Forskarskattenämnden i juni 2006. Forskarskattenämnden ansåg att P.P:s arbetsuppgifter inte medförde att de gjorde honom till nyckelperson i lagens mening. Vidare innebar det faktum att P.P. ibland ersatte bolagets vd inte att han hade sådant ansvar för bolagets förvaltning som avses i lagstiftningen.

Beslutet överklagades till länsrätten. BMW Sweden AB anförde att bolaget var ett helägt dotterbolag till BMW AG och var generalagent åt detta. Under 2004 hade BMW Group Nordic, en gemensam försäljningsorganisation för Norden, bildats. P.P. arbetade där som administrations- och ekonomidirektör

²⁸⁸ Länsrätten i Stockholm, mål nr 25233-06, dom meddelad 2007-02-16.

²⁸⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1638-07, beslut 2007-08-23 och Regeringsrätten, mål nr 5886-07, beslut 2007-12-19.

och var ansvarig för den nordiska verksamheten. Hans arbete innefattade att se till att affärsmålen uppnåddes och innebar dessutom ansvar för bl.a. kommunikation med ledningen, budgetprocessen, personal, kontakt med försäkringsbolag och myndigheter samt implementering av koncernens finansiella standarder i bolaget. P.P. var vice koncernchef och ingick i företagsledningen. Han rapporterade direkt till koncernchefen. I sin bedömning tog länsrätten fasta på Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16 och tolkningen att avgörandet om huruvida en person hade en nyckelposition måste ses utifrån hela företaget och inte en specifik verksamhetsgren. Länsrätten fann med detta i beaktande att P.P. saknade ansvar för företagets ledning i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL och liksom Forskarskattenämnden ansåg länsrätten att P.P:s kompetensnivå inte var specifik nog för att han skulle kunna ses som nyckelperson. Överklagandet avslogs.²⁹⁰

BMW Sverige AB överklagade domen till såväl kammarrätt som Regeringsrätten, men dessa meddelade inget prövningstillstånd.²⁹¹

Det går inte att utläsa huruvida P.P. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.40 Direktör med ansvar för institutionella relationer inom Norden hos Fidelity Investments SA Luxemburg

Forskarskattenämnden avslag i februari 2006 A.T:s ansökan om skattelättnader såsom expert alternativt innehavare av nyckelposition hos Fidelity Investments SA Luxemburg (Fidelity). Nämnden ansåg inte att A.T:s kompetens var tillräckligt hög eller så specialiserad att han kunde betraktas som specialist i lagens mening. Därför kunde han inte heller ses som nyckelperson i kraft av sin kompetens. Vidare saknade han enligt nämndens bedömning ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. A.T. överklagade beslutet till länsrätten.

Fidelity uppgav i sitt yttrande till länsrätten att bolaget rankades som ett av de största fondbolagen i världen. De institutioner som man riktade sig till var som regel sofistikerade investerare. Den som ansvarade för att skraddarsy lösningar hos Fidelity måste ha specifik kompetens. En rekryteringsfirma hade 2003 börjat leta efter lämpliga kandidater till den tjänst som A.T. skulle komma att få. Efter en första omgång fann man 30 kandidater, av vilka 6 var svenskar. Efter en utvärderingsprocess sållades dock samtliga bort; antingen var deras förväntade fackkunskaper otillräckliga eller så var deras kontaktnät i Norden för litet. A.T:s nätverk ska däremot ha sträckt sig ”över ca 75 % av de institutionella tillgångarna i Norden”. Vidare hade A.T. en examen i ekonomi från USA och diger erfarenhet av tillgångsplacering. Han var en eftersökt föredragshållare och rapporterade på Fidelity direkt till Managing Director för all europeisk verksamhet. I sitt eget yttrande vittnade A.T. om vilken intrikat

²⁹⁰ Länsrätten i Stockholm, mål nr 17030-06, dom meddelad 2007-03-21.

²⁹¹ Kammarrätten i Stockholm, mål 2692-07, beslut 2007-08-23 och Regeringsrätten, mål nr 5927-07, beslut 2007-11-20.

process att skräddarsy en investeringslösning innebär och hur hans karriär gradvis gjort honom lämpad för att syssla med uppgiften. Därför var han att betrakta som expert. Vidare innebar de höga summor som förvaltades inom hans ansvarsområde att han var en nyckelperson. Han var den enda inom Fidelity som hade ansvar för både institutionella placerare och försäljare inom sitt område.

Länsrätten fann det dock inte visat att det varit svårt att rekrytera en inhemsk kandidat till A.T:s tjänst. Flera svenska kandidater hade funnits, men några av dem hade valts bort för att deras kontaktnät ansetts vara för litet. A.T:s kontaktnät och goda rykte i branschen var enligt länsrätten ingenting som hade nämnvärd verkan på dess bedömning av huruvida han var att betrakta som expert. Här hänvisade rätten till RÅ 2006 ref. 16. Länsrätten fann inte A.T. vara expert i lagens mening, och att han därför inte heller kunde ses som innehavare av nyckelposition i bolaget. Han befattning ansågs inte heller innebära någon företagsledande ställning. Överklagandet avslogs.²⁹² A.T. överklagade domen till kammarrätt och Regeringsrätten, men ingen av instanserna beviljade prövningstillstånd i målet.²⁹³

Det går inte att utläsa huruvida A.T. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.41 Löneutbetalning av norskt bolag - angående förmedling av utbetalning mellan ett norskt och ett svenskt bolag

Forskarskattenämnden avslog i mitten av 2006 Hydro Production Partner AB:s ansökan om skattelättnader för Å.N. Motiveringen var att enligt 11 kap. 22 § andra stycket IL ska arbetsgivaren höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Enligt 1 § andra stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden är arbetsgivare den som betalar ut ersättningen. I det aktuella fallet ansågs Norsk Hydro och inte Hydro Production Partner AB vara utbetalare av lönen.

Å.N. återopade i sitt överklagande till länsrätten Skatteverkets skrivelse 130 352766-05/111 där det framgår att begreppet svensk arbetsgivare också omfattar utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. Därtill säger Skatteverket att ersättningar som förmedlas av utländsk arbetsgivare kan bli föremål för skattelättnader om det tydligt framgår att ersättningen enbart förmedlats av denne. Å.N. argumenterade att samtliga kostnader bars av den svenska arbetsgivaren och att hans lön endast av administrativa skäl hade betalats av Norsk Hydro i Norge. Länsrätten gjorde ingen annan bedömning i ärendet än Forskarskattenämnden.

Länsrätten ansåg att det av handlingarna i målet inte klart framgick vilket av bolagen som skulle bära ersättningen för Å.N. eller att Hydro Production Partner AB hade bekostat densamma. De förutsättningar som beskrivs i Skat-

²⁹² Länsrätten i Stockholm, mål nr 7407-06, dom meddelad 2007-03-30.

²⁹³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2836-07, beslut 2007-09-06. och Regeringsrätten, mål nr 6194-07, beslut 2007-11-20.

teverkets skrivelser ansågs inte vara uppfyllda och överklagandet avslogs då det inte kunde konstateras att Norsk Hydro i Norge enbart hade förmedlat ersättningen till honom.²⁹⁴

Å.N. överklagade domen till kammarrätten. Han hänvisade till tidigare skriftväxling och argumenterade att det klart framgick att Norsk Hydro i Norge hade förmedlat betalningen på den svenska arbetsgivarens uppdrag. Han hävdade att detta var i enlighet med Skatteverkets skrivelse 130 352766-05/111. Skatteverket tillbakavisade bifall till överklagandet och menade att lönen inte hade utbetalats av Hydro Production Partner AS. Å.N. hade inte deklarerat någon inkomst i Sverige och den svenska arbetsgivaren hade inte lämnat någon kontrolluppgift för honom. Vidare hade Å.N. inte visat att Hydro Production AB var hans arbetsgivare. Det faktum att det skett en överföring av pengar från det norska till det svenska bolaget innebär inte att Hydro Production AB per automatik ska anses ha varit arbetsgivare för Å.N. Kammarrätten ansåg att det var ostridigt att lönen hade utbetalats av Norsk Hydro i Norge och överklagandet avslogs därmed.²⁹⁵

1.42 Löneutbetalning av norskt bolag – om förmedling av utbetalning mellan ett norskt och ett svenskt bolag

Forskarskattenämnden avslog i mitten av 2006 Hydro Production Partner AB:s ansökan om skattelättnader för R.L. Nämnden argumenterade att enligt 11 kap. 22 § andra stycket ska arbetsgivaren höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Vidare är arbetsgivare, enligt 1 § andra stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden, den som betalar ut ersättningen. Lönen hade, enligt Forskarskattenämnden, utbetalats av Norsk Hydro och inte Hydro Production Partner AB, vilket innebar att skattelättnader inte kunde medges för R.L.

R.L. överklagade Forskarskattenämndens beslut och framhöll samma argument som i länsrätten i Stockholm läns mål nr 21639-06. Länsrätten angav som domskäl identiska argument som i målet 21639-06.²⁹⁶

Domen överklagades av R.L. Snarlik argumentation framfördes av R.L. respektive Skatteverket som i kammarrätten i Stockholms mål nr 3510-07. I likhet med i den domen avslog kammarrätten överklagandet.²⁹⁷

1.43 Löneutbetalning i Sverige respektive Finland – angående förmedling av utbetalning mellan ett finskt och ett svenskt bolag

K.F. redovisade i sin deklaration en inkomst av tjänst på 1 930 733 kronor. Kontrolluppgifter från hans arbetsgivare (Glaxo Smith Kline OY respektive Glaxo Smith Kline AB) medförde att Skatteverket, i samband med den årliga taxeringen, fastställde K.F:s inkomst av tjänst till 2 186 520 kronor. Skatte-

²⁹⁴ Länsrätten i Stockholm, mål nr 21639-06, dom meddelad 2007-04-13.

²⁹⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3510-07, dom meddelad 2009-06-16.

²⁹⁶ Länsrätten i Stockholm, mål nr 21593-06, dom meddelad 2007-06-28.

²⁹⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6124-07, dom meddelad 2009-06-16.

verket menade vid omprövningen av beslutet att Forskarskattenämndens beslut inte omfattade det finska bolaget. Det framgick inte att en del av ersättningen enbart hade förmedlats av den finske utbetalaren på den svenska arbetsgivarens uppdrag.

K.F. överklagade beslutet och yrkade på att hans inkomst av tjänst uppgick till 1 932 872 kronor. I mitten av 2005 beviljades K.F. skattelättnad av Forskarskattenämnden och en del av hans löneutbetalning förmedlades av praktiska skäl av Glaxo Smith Kline OY på uppdrag av Glaxo Smith Kline AB, t.ex. hade han kvar sin bostad i Finland. Skatteverket menade i och med sitt taxeringsbeslut att utbetalningen från det finländska bolaget inte skulle omfattas av skattelättnaden. K.F. menade att han endast arbetade för det svenska bolaget, att han hade erhållit sin ersättning från en svensk arbetsgivare och att samtliga kostnader för hans lön hade belastat det svenska bolaget. Det svenska bolaget hade skött inbetalningar av särskild A-skatt och det utländska bolaget hade endast förmedlat löneutbetalningen.

Länsrätten argumenterade att Forskarskattenämndens beslut om skattelättnad endast omfattade utbetalningar från det svenska bolaget. Det framgick inte i underlaget att en del av löneutbetalningen hade förmedlats av Glaxo Smith Kline OY på uppdrag av Glaxo Smith Kline AB som utbetalades av detta bolag. Överklagandet avslogs och Skatteverkets beslut att beskatta K.F. för 100 procent av ersättningen från det finska bolaget ansågs således vara riktigt.²⁹⁸

K.F. överklagade länsrättens dom och vidhöll att beslutet om skattelättnader också skulle omfatta den del av hans tjänsteinkomst som hade förmedlats av det finska bolaget. Förutom tidigare argument menade K.F. att ett Letter of Assignment visade att han under arbetet i Sverige hade möjlighet att erhålla löneutbetalning i både Sverige och Finland. K.F. argumenterade att 11 kap. 22 § IL endast ställer krav på att arbetsgivaren hör hemma i Sverige och att arbetsgivaren torde avse den arbetsgivare för vilken den tjänst som omfattades av beslut om skattelättnad utförs. Någon annan tolkning skulle, enligt K.F., innebära att det skulle bli dyrare att rekrytera personer som har ekonomiska åtaganden i hemlandet.

Skatteverket ifrågasatte inte vem som skulle betraktas som arbetsgivare, men vidhöll att det inte framgick att den ersättning som hade utbetalats av det finska bolaget enbart hade förmedlats på uppdrag av det svenska bolaget. Kammarrätten avslog överklagandet och menade att utbetalningen från Glaxo Smith Kline OY inte skulle omfattas av Forskarskattenämndens beslut om skattelättnader.²⁹⁹

²⁹⁸ Länsrätten i Stockholm, mål nr 10493-07, dom meddelad 2007-09-28.

²⁹⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8670-07, dom meddelad 2009-06-16. Regeringsrätten beslutade att inte ge prövningstillstånd 2010-04-13.

1.44 Hornbach – om förmedling av utbetalning mellan ett tyskt och ett svenskt bolag

Forskarskattenämnden beslutade i oktober 2005 att O.G. var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. I samband med den årliga taxeringen bedömde Skatteverket att förutsättningarna för nämndens beslut inte hade varit uppfyllda då arbetsgivaren Hornbach Byggmarknad AB inte kunde ha ansetts ha betalat ut ersättningen för anställningen. Skatteverket menade i stället att Hornbach Baumarkt AG var att betrakta som utbetalare av ersättningen till O.G. Skatteverket hade överklagat beslutet till länsrätten och där fått bifall.³⁰⁰

O.G. överklagade domen till kammarrätten och argumenterade i sitt yrkande att han hade ett muntligt anställningsavtal med Hornbach Byggmarknad AB, vilket bekräftades av ansökan hos Migrationsverket om anställningsintyg. Han menade att en vd så gott som undantagslöst är anställd av det bolag han leder och är utsedd att förvalta. Det vore vidare felaktigt att låta arbetsgivarens utbetalningsrutiner avgöra om reglerna om skattelättnader ska kunna tillämpas eller inte då det i förlängningen riskerar att påverka utländska företags val av etableringsform i Sverige. Därtill menade O.G. att en sådan tolkning skulle strida mot IL samt komma i konflikt med EG-fördragets artikel 43. Den svenska arbetsgivaren har genom interndebitering från det tyska bolaget stått för hela lönekostnaden.

I sitt yrkande argumenterade Skatteverket att överklagandet skulle avslås med motiveringen att det inte klart framgick att ersättningen till O.G. enbart hade förmedlats av det tyska moderbolaget, att det inte gick att konstatera att aktiebolaget hade gett det tyska moderbolaget i uppdrag att förmedla betalningen och att det inte hade visats att O.G. hade varit anställd av aktiebolaget under det aktuella året. Det hade, enligt Skatteverket, ingen betydelse att O.G. hade uppgett till Migrationsverket att han hade varit anställd av Hornbach Byggmarknad AB. Skatteverket menade att kravet på att arbetsgivaren ska vara hemmahörande i Sverige eller vara ett företag med filial i Sverige inte motverkade lagstiftningens syfte eller stod i motsättning till den fria etableringsrätten i EG-fördragets artikel 43. Den som betalar ut ersättning avses som arbetsgivare enligt 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden och 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). Detta innebar, enligt Skatteverket, att det tyska bolaget skulle anses som arbetsgivare vid tillämpning av 11 kap. 22 § IL. Det faktum att preliminärskatteavdrag hade skötts på ett visst sätt med avseende på hans ersättningar skulle inte heller påverka bedömningen av om skattelättnader skulle medges eller inte.

Kammarrätten skrev i domen att uppgiften om anställning hos Hornbach Byggmarknad AB stöds av olika uppgifter, bl.a. arbetsbeskrivningen för O.G. som innebar att han var vd i bolaget med yttersta ansvar för den svenska marknaden samt löneberäkningar som hade gjorts av det svenska bolagets ekonomichef. Den koncerninterna administrativa rutinen för lönehanteringen

³⁰⁰ Länsrätten i Göteborg, mål nr 3574-07, dom meddelad 2007-11-08.

hade, enligt kammarrätten, fungerat på det sätt som O.G. har uppgett. Bolaget hade vidare lämnat kontrolluppgift och betalat preliminärskatt för ersättningen till O.G.

Vid en sammantagen bedömning menade kammarrätten att de utbetalningar som det tyska bolaget hade gjort kunde anses vara ersättning som förmedlats på uppdrag från det svenska bolaget. Kammarrätten biföll sålunda överklagandet och ändrade länsrättens dom och Skatteverkets beslut och ansåg att O.G. var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 § IL.³⁰¹

1.45 Hornbach – om förmedling av utbetalning mellan ett tyskt och ett svenskt bolag

Forskarskattenämnden beslutade i slutet av 2003 att E.G. var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. I samband med den årliga taxeringen bedömde Skatteverket att förutsättningarna för nämndens beslut inte hade varit uppfyllda då arbetsgivaren Hornbach Bygghandels AB inte kunde ha ansetts ha utbetalat ersättningen för anställningen. Skatteverket menade i stället att Hornbach Baumarkt AG var att betrakta som utbetalare av ersättningen till E.G. Skatteverket hade överklagat beslutet till länsrätten, som bifallit dess överklagande.³⁰²

E.G. överklagade domen till kammarrätten och yrkade att han hade ett muntligt anställningsavtal med Hornbach Bygghandels AB. Han argumenterade att syftet bakom reglerna om skattelättnader var uppfyllda oavsett om en person är anställd av ett svenskt företag eller av ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Arbetsgivarens utbetalningsrutiner ska ej avgöra om reglerna om skattelättnader ska kunna tillämpas eller inte då det skulle strida mot IL samt EG-fördraget art. 43. Den svenska arbetsgivaren hade genom interdebettering från det tyska bolaget stått för hela lönekostnaden. Det vore, enligt E.G., orimligt att ett svenskt dotterbolag som omfattas av en utländsk koncerns administrativa betalningsrutiner skulle hamna i sämre lägre än en filial till ett utländskt bolag. E.G. menade att löneadministrationen var förenlig med Skatteverkets ställningstagande när det gäller under vilka premisser som utbetalningar från annan än den svenska arbetsgivaren omfattas av ett beslut från Forskarskattenämnden.³⁰³

Skatteverket menade att överklagandet skulle avslås då det inte klart framgick att ersättningen till E.G. enbart hade förmedlats av det tyska moderbolaget och att det inte gick att konstatera att aktiebolaget hade gett det tyska moderbolaget i uppdrag att förmedla betalningen. Vidare argumenterade Skatteverket att kravet på att arbetsgivaren ska vara hemmahörande i Sverige eller vara ett företag med filial i Sverige inte motverkade lagstiftningens syfte eller stod i motsättning till den fria etableringsrätten i EG-fördraget art 43.

³⁰¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 206-08, dom meddelad 2009-04-16. Regeringsrätten beslutade att inte ge prövningstillstånd 2010-04-13.

³⁰² Länsrätten i Göteborg, mål nr 3576-07, dom meddelad 2007-11-08.

³⁰³ Skatteverkets ställningstagande, Omfattas utbetalningar från annan än den svenska arbetsgivaren av ett beslut från Forskarskattenämnden?, dnr 130 352766-05/111.

Den som betalar ut ersättning avses som arbetsgivare enligt 1 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden och 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). Detta innebar, enligt Skatteverket, att det tyska bolaget skulle anses som arbetsgivare vid tillämpning av 11 kap. 22 § IL. Det faktum att preliminärskatteavdrag hade skötts på ett visst sätt med avseende på hans ersättningar skulle inte heller påverka bedömningen av om skattelättnader skulle medges eller inte.

I domslutet lyfter kammarrätten fram att uppgiften om anställning hos Hornbach Byggmarknad AB styrks av de uppgifter som hade lämnats i ansökningsen till Forskarskattenämnden, löneberäkningar som hade gjorts av det svenska bolagets ekonomichef, samt dokumentation som hade ställts till Tysk-Svenska Handelskammaren från bolagets tidigare vd. Kammarrätten menar vidare att löneberäkningarna visar att den koncerninterna administrativa rutinen för lönehanteringen hade fungerat på det sätt som E.G. hade uppgett samt att bolaget hade lämnat kontrolluppgift och betalat preliminärskatt avseende ersättningen till E.G. Kammarrätten biföll överklagandet och ändrade länsrättens dom och Skatteverkets beslut och ansåg att E.G., i enlighet med Forskarskattenämndens beslut, var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL.³⁰⁴

1.46 Chef för avdelningen Purchase, Marketing & Vendor Management på Ingram Micro AB

Forskarskattenämnden avslog i februari 2007 Ingram Micro AB:s ansökan om skattelättnader för J.v.E., chef för avdelningen Purchase, Marketing & Vendor Management. I ansökan angavs att J.v.E. ansvarade för hela avdelningen, vilken var en central del av bolagets verksamhet. Han satt i ledningsgruppen och rapporterade direkt till MD (Managing Director). Tjänsten ställde höga krav på erfarenhet av bolaget, dess organisation och processer. J.v.E:s kompetens hade ej funnits att tillgå i Norden. Forskarskattenämnden fann dock inte detta tillräckligt för att J.v.E. skulle ses som expert i lagens mening. Vidare ansåg man inte att han hade företagsledande uppgifter eller en nyckelposition till följd av sin expertis som medgav att han kunde betraktas som nyckelperson. Nämndens beslut överklagades till länsrätten.

I länsrätten anförde J.v.E. att han satt i bolagets ledning och ansvarade för dess huvudsakliga verksamhet. Han befann sig på chefsnivå 2 i bolaget och ersatte Nordic MD när denne inte var på plats. Han ansvarade för 20 procent av de anställda i bolaget, runt 45 personer. Detta innebar ansvar för bolagets allmänna ledning. J.v.E. hade vidare anlitats för att bygga upp en ny gemensam verksamhet för Norden och var till följd av sin tidigare erfarenhet inom bolaget särskilt lämplig för detta ändamål. Samma kompetens stod ej att finna i Sverige eller Norden och bolaget hade länge kämpat för att få J.v.E. till bolaget; därför var han att betrakta som nyckelperson. Länsrätten ansåg först

³⁰⁴ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 208-08, dom meddelad 2009-04-16. Regeringsrätten beslutade att inte ge prövningstillstånd 2010-04-13.

och främst att personer med företagsledande uppgifter borde vara en relativt snäv krets av chefer på hög nivå. Hit menade man att J.v.E. inte hörde. För det andra måste man, när man tog ställning till huruvida han kunde anses ha en nyckelposition i bolaget, beakta Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 16. Av uppgifterna i målet hade det framkommit att Ingram Micro AB ingick i Ingram Micro Inc., ett multinationellt företag med flera tusen anställda. Sett till hela företagets storlek och verksamhet kunde J.v.E. inte anses inneha någon nyckelposition. Överklagandet avslogs.³⁰⁵

J.v.E. överklagade domen till kammarrätten och anförde i tillägg till det han tidigare yttrat att Regeringsrättens dom ovan inte kunde tolkas på så sätt att bedömningen skall göras utifrån hela den koncern i vilken anställningsföretaget ingår. Inom Ingram Micro AB måste J.v.E. anses ha en företagsledande position då han ersatte vd när denne var borta och att han satt i bolagets ledning. Kammarrätten ansåg, till skillnad från länsrätten men i likhet med J.v.E:s resonemang, att bedömningen måste göras utifrån företaget och inte hela koncernen. Ändå ansåg man det inte visat att J.v.E. inom Ingram Micro AB hade företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medförde en nyckelposition i företaget och överklagandet avslogs.³⁰⁶

Det går inte att utläsa huruvida J.v.E. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.47 Chefsdirigent vid Göteborgsoperan AB

Forskarskattenämnden avslag i oktober 2007 Göteborgsoperans ansökan om skattelättnader för P.R., chefsdirigent, såsom expert. Nämnden fann att förarbetsuttalandena till den aktuella lagstiftningen gav vid handen att reglerna främst riktade sig till personer som var verksamma inom tekniskt avancerade eller forskningsintensiva områden. Fransk och italiensk opera, P.R:s specialitet, rymdes inte inom dessa områden.

Operan och P.R. överklagade beslutet till länsrätten. P.R:s kunskaper om fransk och italiensk opera var av avgörande betydelse för att etablera Göteborgsoperan som internationellt intressant. Ingen annan dirigent besatt kunskaper som var direkt utbytbara mot P.R:s. Att det i förarbetena anges att personer som kan komma att omfattas av lagstiftningen exempelvis kan vara personer med verksamhet inom tekniskt avancerade eller forskningsintensiva områden lämnar utrymme för personer som är verksamma inom andra områden. Vidare framgår det av RÅ 2003 ref. 58 att en person anställd som prefekt vid Botaniska trädgården i Göteborg ansågs nog specialiserad och kompetent för att kvalificera sig för skattelättnader. Han beviljades dock inga sådana, då det inte visats att rekryteringssvårigheter förelegat. Detta visade dock att även en dirigent torde kunna komma i fråga. Länsrätten gjorde dock ingen annan bedömning än Forskarskattenämnden och överklagandet avslogs.

³⁰⁵ Länsrätten i Stockholm, mål nr 7479-07, dom meddelad 2007-11-30.

³⁰⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9076-07, dom meddelad 2008-05-21.

Länsrättsfiskalen och ordföranden var dock av skiljaktig mening och anförde att det i förarbetena framgår att uppräknings av de områden som Forskarskattenämnden syftar på inte är uttömmande och snarare visar på vilka som främst bör omfattas av reglerna. Att de är begränsade på det sätt som nämnden anger hade inget stöd i lagtexten. Vidare noterade ordföranden att Forskarskattenämnden själv inte upprätthållit någon enhetlig praxis; bl.a. hade en expert på humanitära insatser beviljats skattelättnader. Han ansåg att P.R:s specialkunskaper inom opera var av sådant slag och låg på en sådan nivå att de berättigade honom till skattelättnader.³⁰⁷

Göteborgsoperan överklagade domen till kammarrätten och anförde att en chefsdirigent vid ett av landets ledande operahus uppenbarligen var verksam inom ett tekniskt avancerat område. Skatteverket bestred bifall och anförde vidare att syftet med lagstiftningen var att gynna svenskt näringsliv. Verket menade att även om en person som beviljas skattelättnader inte måste vara verksam inom industrin, är det oftast där som tekniskt avancerade eller forskningsintensiva yrken återfinns. Syftet med lagstiftningen var vidare att gynna svenskt näringsliv. P.R. nådde inte upp till den höga kunskapsnivå som krävdes för att ses som expert.

Kammarrätten tog fasta på RÅ 2003 ref. 58 och ansåg vidare att P.R. genom sina kunskaper i fransk och italiensk opera var viktig för Göteborgsoperan och att han verkade i en kunskapsintensiv bransch. Rätten fann heller ingen anledning att betvivla att det inte varit möjligt att hitta någon svensk med samma kunskaper som P.R. Överklagandet bifölls då man menade att P.R. var att betrakta som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL.³⁰⁸

1.48 After Sales Director vid Volvo Bussar AB

I januari 2008 fick Volvo Bussar AB avslag på sin ansökan om skattelättnader för R.K. Nämnden ansåg inte att R.K. hade uppnått den höga kompetensnivå som krävdes för skattelättnader såsom expert. R.K. hade heller ingen företagsledande funktion och hans arbetsuppgifter medförde ingen sådan specialistfunktion eller ställning som medförde en nyckelposition.

Bolaget överklagade beslutet till länsrätten och anförde att R.K. var ingenjör i grunden och hade 15 års erfarenhet av arbete på olika positioner i bussindustrin. I Sverige ansvarade han för bolagets eftermarknad, bl.a. service och reservdelsförsäljning. Tidigare hade han, med stor framgång enligt bolaget, arbetat med detta i Mexiko. Eftermarknaden är mycket viktig i dag och förväntas få ökad betydelse och därför har den som ansvarar för detta område central betydelse för företaget och dess framtid. R.K. har en MBA Engineering-examen. På Volvo Bussar rapporterade han direkt till chefen för Business Region NASA som i sin tur var direkt underställd vd. Han befann sig på nivå 3 i bolaget. Länsrätten fann i likhet med Forskarskattenämnden att R.K. inte levde upp till de kompetenskrav som ska ställas på en expert. Han hade

³⁰⁷ Länsrätten i Stockholm, mål 24845-07, dom meddelad 2008-02-15.

³⁰⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1776-08, dom meddelad 2008-10-06.

inte heller företagsledande uppgifter. Överklagandet bifölls emellertid då länsrätten ansåg att R.K:s erfarenhet, lön och rapporteringsnivå i bolaget gav honom en nyckelposition i bolaget.³⁰⁹

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten och anförde att när det gäller nyckelpersoner med specialistkunskaper ska det, även om det inte uttrycks direkt i lagtexten, föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. R.K. hade rekryterats inom koncernen och ingenting tydde på att hans kompetens inte hade stått att finna i Sverige. Vidare skulle bedömningen av en persons position i ett företag göras med beaktande av ställningen på hela företaget i fråga. Som After Sales Director kunde R.K. inte anses inneha en nyckelposition i kraft av sina specialistkunskaper. Volvo Bussar återopade till stöd för sin talan kammarrättens domar i mål 7981-04 och 7984-04 (se 1.28 respektive 1.29 ovan) där inga krav på rekryteringssvårigheter hade ställts. I centrum för bedömningen stod i stället positionen i sig och betydelsen för verksamheten. R.K. hade erfarenhet av förhållandena på de syd- och nordamerikanska busseftermarknaderna. Volvo Bussar skulle framöver satsa på att expandera i Amerika och av den anledningen var R.K. en nyckelperson för bolaget. Skatteverket menade dock att de återopade domarna inte var relevanta för det föreliggande målet, eftersom personerna där hade ansetts vara nyckelpersoner under en viss period då deras kompetens var central för att genomföra en lyckad fusion mellan tre lastbilstillverkande företag.

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att det för personer i nyckelposition inte måste föreligga rekryteringssvårigheter. Däremot gjorde rätten sin bedömning av hans position utifrån hela bolaget, i enlighet med RÅ 2006 ref. 16, och kom då fram till att hans position inte var en sådan som avses i lagtexten. R.K. hade heller ingen företagsledande position. Skatteverkets överklagande bifölls.³¹⁰

1.49 Associate Director hos Mc Neil Sweden AB med uppgift att bygga upp en supply chain-funktion i Norden

Forskarskattenämnden avslag våren 2008 Mc Neil Sweden AB:s ansökan om skattelättnader för R.A., Associate Director, såsom expert alternativt innehavare av nyckelposition. Forskarskattenämnden fann varken att R.A. hade visats besitta kompetens av unikt och särskilt slag eller att han i kraft av denna hade någon nyckelposition i företaget. Nämnden ansåg inte heller att han hade någon företagsledande ställning i bolaget.

R.A. överklagade beslutet till länsrätten och anförde följande till stöd för sitt yrkande på att beviljas skattelättnader. Mc Neil Sweden AB bildades 2006 när Johnson & Johnson-gruppen köpte upp Pfizer Consumer Healthcare. I samband med att det nya bolaget bildades etablerades också en ny nordisk organisation för affärsområdet Consumer Healthcare inom koncernen. Led-

³⁰⁹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 7118-08, dom meddelad 2008-05-30.

³¹⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4935-08, dom meddelad 2009-09-30.

ningsfunktionen för denna grupp placerades hos Mc Neil Sweden AB, vilket innebar att samtliga av koncernens bolag i Norden alltså arbetade under Mc Neil Sweden AB:s koncernledningsgrupp. Där byggde man upp en ledningsgrupp, vars medlemmar skulle ha erfarenhet av att leda, integrera och koordinera affärsverksamhet i en multinationell koncern. Dessa behövde ha erfarenhet av internationellt arbete, internt och externt, för att på bästa sätt kunna effektivisera det nya företaget. Rekryteringen kunde enligt R.A. därför inte ske i Sverige. Han hade rekryterats för att bygga upp en supply chain-funktion i Norden. Han hade operativt ansvar för funktionen och ansvar för dess budget på 15 miljoner dollar. I funktionen fanns ansvaret för att integrera och koordinera samtliga affärsprocesser inom områdena logistik, produktionsplanering, informationsflöden, ekonomistyrning, rapporterings- och redovisningsmodeller, affärsutveckling och kundsupport, detta för att optimera verksamhetens distributionskedja. Anställda i de nordiska länderna samt Schweiz rapporterade direkt till R.A., som var direkt underställd den nordiska koncernchefen. R.A. satt även med i koncernledningen och i den egenskapen hade han ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. Två andra medlemmar i koncernledningsgruppen, vilka hade liknande positioner som R.A., åtnjöt skattelättnader.

Länsrätten ansåg att R.A. visserligen hade en betydande kompetens på sitt område, men fann i likhet med Forskarskattenämnden att han inte varit företagsledare för ett dotterbolag eller i övrigt ansvarat för hela företagets allmänna ledning. Detta krävdes enligt en dom från Regeringsrätten för att en position skulle vara att betrakta som företagsledande (RÅ 2006 ref. 16). R.A. besatt inte heller sådana specialistkunskaper som gjorde honom till nyckelperson. Länsrätten avslag överklagandet.³¹¹ Domen överklagades till både kammarrätt och Regeringsrätten, men ingendera instans beviljade prövningstillstånd.³¹²

Det går inte att utläsa huruvida R.A. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.50 Vice President Human Resources hos Sandvik Mining and Construction AB

I juni 2008 avslag Forskarskattenämnden Sandvik Mining and Construction AB:s ansökan om skattelättnader för M.C. såsom innehavare av nyckelposition i bolaget. Nämnden fann inte att M.C. som Vice President Human Resources (personaldirektör) hade företagsledande uppgifter, trots att han satt i bolagets ledningsgrupp och även i ledningsgruppen för hela Sandvik-koncernens Human Resources. M.C:s arbetsuppgifter ansågs inte heller ge honom en sådan specialistfunktion eller ställning som gav honom en nyckelposition i företaget.

³¹¹ Länsrätten i Stockholm, mål nr 11381-08, dom meddelad 2008-10-15.

³¹² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8524-08, beslut 2009-01-07 och Regeringsrätten, mål nr 1351-09, beslut 2009-05-22.

M.C. överklagade beslutet till länsrätten och anförde att hans tjänst innebar att han var global personalchef inom bolaget. Bolaget hade drygt 15 000 anställda och verksamhet i 130 länder. M.C. var med i ledningsgruppen och rapporterade direkt till vd. I hans arbetsuppgifter ingick att anpassa och utveckla organisationen för ökad lönsamhet och produktivitet. Han skulle också leda och utveckla personalfunktionen globalt och bistå den globala organisationen med lag- och regeltolkning på personalområdet. Detta innebar att M.C:s arbete krävde omfattande erfarenhet av ledning och ansvar för internationella personalfunktioner. Han hade arbetat med sådant i över 20 år i bl.a. Mellanöstern, Asien och Australien. Närmast kom han från Tetra Pak i Schweiz. Hans erfarenhet och kompetens vore svår att finna i Sverige. Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket ansåg varken att M.C. hade företagsledande uppgifter eller att han tillhörde den snäva krets som kunde anses ha en nyckelposition i bolaget.

Länsrätten konstaterade bl.a. att M.C. hade ”det totala budgetansvaret för alla bolagets personalavdelningar världen över med direktrapportering till VD”. Rätten fann dock inte att M.C. hade unik specialistkompetens och ansvar för en för företaget nödvändig och central del. Hans arbetsuppgifter medförde ingen nyckelposition. Arbetsuppgifterna befanns heller inte vara företagsledande i lagens mening. Överklagandet avslogs.³¹³

M.C. överklagade domen till kammarrätten. Där anförde han samma sak om sin tjänst och sin position som i länsrätten. M.C. var som global personalchef direkt ansvarig för att leda och utveckla Sandvik Mining and Constructions personalfunktion i samtliga länder. Bolagets vd lämnade in ett intyg till rätten där det framgick att M.C. inom ledningsgruppen var direkt ansvarig för omstrukturering av personal samt alla HR-strategier i samband med fusioner och förvärv. Hans position i ledningsgruppen var beslutsfattande. Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket anförde bl.a. att bolaget inte vidtagit några åtgärder för att i Sverige rekryterna någonsin till M.C:s position. Det var alltså inte visat att rekryteringssvårigheter förelåg.

Kammarrätten noterade att M.C. hade betydande kompetens inom HR-området och ifrågasatte inte att han hade en viktig roll i arbetet med bolagets personalfunktion. Rätten fann dock att hans ansvarsområde inte innebar ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. Det hade heller inte framkommit att M.C. anställts för att underlätta en större omstrukturering. Mot denna bakgrund, och med beaktande av RÅ 2006 ref. 16, kunde han inte anses ha en sådan nyckelposition som avses i lagtexten. Överklagandet avslogs.³¹⁴

Det går inte att utläsa huruvida M.C. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

³¹³ Länsrätten i Stockholm, mål nr 16917-08, dom meddelad 2009-02-26.

³¹⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2634-09, dom meddelad 2010-10-11.

1.51 Forskare i nationalekonomi vid Uppsala universitet

Forskarskattenämnden beviljade i december 2009 L.S., nationalekonom vid Uppsala universitet (UU), skattelättnader såsom forskare. Skatteverket överklagade beslutet och anförde att det inte framgått att det varit svårt att rekrytera en lämplig forskare i Sverige, trots att detta är ett krav enligt lagtexten. Att en utländsk sökande visat sig mest kvalificerad var i sig ingen tillräcklig grund för skattelättnader. UU och L.S. bestred bifall och anförde att UU hade utlyst forskartjänster främst riktade till svenska forskare, men då dessa inte uppfyllde kompetenskraven hade man varit tvungen att även vända sig utomlands. L.S. utmärkte sig med sin specialisering på området skatt och migration, ett område där ingen svensk forskare hade kompetens som kunde mäta sig med hans. Till saken hörde också att Riksbankens Jubileumsfond under hösten 2007 utlyste ett stort forskningsprogram om skatter och skattesystem, detta mot bakgrund av en inventering som visat att mängden skatteforskning minskat i Sverige sedan 1970-talet och man ville nu stimulera uppbyggnaden av skatteforskningskompetens. I utlysningen underströk Riksbankens Jubileumsfond att forskningen skulle vara av hög internationell kvalitet. En grupp nationalekonomer vid UU sökte och vann utlysningen. Med anslaget, 11 miljoner kronor, bildades Uppsala Center for Fiscal Studies (UCFS). Ett av de områden som man skulle beforska vid centret var just skatter och migration, och därför behövde man en forskare inom området. UU argumenterade att L.S. trots sin relativa ungdom hade utmärkt sig internationellt och fått flera vetenskapliga artiklar publicerade, bl.a. en i den ansedda *Journal of Public Economics*. Förvaltningsrätten fann dock att det inte på ett tillfredsställande sätt visats att rekryteringssvårigheter förelegat och biföll överklagandet.³¹⁵

UU överklagade domen till kammarrätten och anförde där bl.a. att tjänsten utlysts i såväl Sverige som på American Associations webbplats under *Job Openings for Economists*. Webbplatsen lästes enligt UU av i princip alla ekonomer i världen som söker akademiska anställningar. Två sökande hade varit svenskar, men en av dem hade inte varit tillräckligt kvalificerad och den andra tackade nej till tjänsten. En professor i nationalekonomi, verksam vid UU sedan 1970-talet, hade via sitt kontaktnät fått tips om L.S., som var en av de ledande forskarna i världen på sitt område skatter och migration, ett område där det svenska kunnandet var ringa. Det fanns inget formellt krav på att tjänsten skulle utlysas internationellt för att det skulle anses föreligga rekryteringssvårigheter nationellt. Skatteverket bestred bifall till överklagandet. L.S. hade en doktorsexamen från 2007 och syftet med programmet hade enligt verket varit att rekrytera just yngre forskare. Detta tydde på att L.S. inte uppfyllde lagens högt ställda kompetenskrav. Kammarrätten fann dock att L.S. var tillräckligt kvalificerad, bl.a. då han skrivit flera artiklar som publicerats i aktade tidskrifter. Rätten ansåg också att det UU uppgivit om rekryterings-

³¹⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 21173-10, dom meddelad 2010-09-16.

processen visade att det funnits betydande rekryteringssvårigheter. UU:s överklagande bifölls.³¹⁶

1.52 Personalchef – Innehavare av en nyckelposition hos Göteborgs Kex AB

K.E:s ansökan om skattelättnader bifölls av Forskarskattenämnden i slutet av 2009. Skatteverket ifrågasatte beslutet och valde att överklaga till Förvaltningsrätten. Verket menade att bolaget inte hade visat att man haft betydande svårigheter att rekrytera en person med motsvarande kompetens i Sverige. Verket argumenterade att det inte är ett tillräckligt skäl att bevilja skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL att en utländsk sökande är mest meriterad och i övrigt mest lämpad för en anställning. Det framgick inte av underlaget vilken inriktning eller kompetensnivå de övriga arbetssökande hade.

Skatteverket betonade att endast en liten krets av personer kan komma i fråga för skattelättnader baserade på en nyckelposition i ett företag. Personen måste ha en unik specialistkompetens och ansvara för en för företaget särpräglad, nödvändig och central del utan att vara i företagsledande ställning. Därtill betonade Skatteverket med hänvisning till avgörandet RÅ 2006 ref. 16 att en sådan bedömning måste göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. Med hänvisning till dessa kriterier menade Skatteverket att K.E:s arbetsuppgifter inte var av den karaktären att han kunde anses inneha en nyckelposition i företaget. Han ansågs inte heller ha något ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning och var därmed inte berättigad till skattelättnader i egenskap som nyckelperson med företagsledande uppgifter.

Göteborgs Kex AB menade att K.E. uppfyllde de krav som kan ställas på en nyckelperson med specialistkompetens. K.E. hade, enligt bolaget, erfarenhet inom områdena rationalisering och administration. Angående kravet på att motsvarande kompetens inte ska finnas tillgängligt i Sverige menade bolaget att det vid rekrytering av nyckelpersoner på koncernledningsnivå inte är lämpligt att annonsera i media. Bolaget menade vidare att K.E. stämde väl in som innehavare av en nyckelposition i bolaget. K.E. hade i egenskap av nyckelperson medverkat vid den strategiskt viktiga omorganisation som hade genomförts under 2009–2010. Göteborg Kex AB ansåg att K.E. var en nyckelperson med företagsledande uppgifter i egenskap av personaldirektör med ansvar för personalcheferna och HR-organisationen i Sverige, Finland och Baltikum. Därtill ingick K.E. i ledningsgrupperna för ett antal av koncernens verksamheter. Skatteverket replikerade att den omständigheten att K.E. satt i ledningsgruppen inte per automatik innebar att han hade företagsledande uppgifter. Det framgick inte heller av underlaget att K.E:s arbetsuppgifter och position som personaldirektör hade inflytande över t.ex. beslut om verksamheten ska förläggas och absolut beslutanderätt i affärer som bolaget förrespråkar.

³¹⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5642-10, dom meddelad 2011-06-21.

Förvaltningsrättens bedömning var att det inte gick att utläsa huruvida K.E. hade en företagsledande ställning i bolaget då det inte framgick på vilket sätt hans arbetsuppgifter innefattade ansvar för bolagets allmänna ledning och förvaltning. Mot bakgrund av bolagets beskrivning av K.E:s erfarenheter och funktion i bolaget ansåg Förvaltningsrätten att han hade en nyckelposition inom företaget. Skatteverkets överklagande avslogs därmed.³¹⁷

Skatteverket överklagade Förvaltningsrättens dom och yrkade att K.E. inte skulle beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Enligt Skatteverket framgick det inte av handlingarna i målet vilken position K.E. hade inom Göteborgs Kex AB. Med hänvisning till organisationsschemat argumenterade Skatteverket att han inte kunde anses inneha en nyckelposition i bolaget. Därtill måste bedömningen av om han har en nyckelposition göras utifrån ett koncernperspektiv eftersom hans arbetsuppgifter berör hela koncernen. Det saknades, enligt Skatteverket, underlag för att göra en sådan bedömning. Göteborgs Kex AB framhöll samma argument som tidigare hade åberopats i målet.

Kammarrätten biföll Skatteverkets överklagande och K.E. bedömdes inte vara berättigad till skattelättnader. Rätten hänvisade till RÅ 2006 ref. 16 där det slås fast att bedömningen av om en person uppfyller förutsättningarna för att betraktas som en nyckelperson ska göras med beaktande av hela det företag i vilket personen är anställd. K.E:s position i Göteborgs Kex AB var sålunda avgörande för om han ansågs uppfylla förutsättningarna för att få skattelättnader. Kammarrätten ansåg att det inte var visat att han i egenskap av personaldirektör med ansvar för HR-frågor samt delaktighet i bolagets ledningsgrupp hade ett ansvar för den allmänna ledningen och förvaltningen av bolaget.³¹⁸

Det går inte att utläsa huruvida K.E. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.53 Tränare för Modo Hockey

Forskarskattenämnden avslag i december 2009 hockeytränaren M.H:s ansökan om skattelättnader då den inkommit för sent. Vid en omprövning senare samma månad ansåg nämnden dock att den skulle prövas i sak. M.H. fick avslag då hans arbetsuppgifter inte ansågs ha den inriktning som nämns i lagens förarbeten och därför inte kunde beviljas skattelättnader såsom expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. M.H. hade heller inte en sådan ställning i klubben att han kunde anses vara en nyckelperson.

M.H. och Modo överklagade beslutet till förvaltningsrätten och anförde där att M.H. hade rekryterats då Modo återigen ville bli en av Sveriges bästa ishockeyklubbar. Av den anledningen hade klubben vidtagit ett antal strategiska åtgärder, bl.a. tillsatt en ny styrelse och fastslagit en budget för resultatförbättring om 13 miljoner kronor. Därutöver hade M.H. rekryterats som ett

³¹⁷ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19534-10, dom meddelad 2010-09-17.

³¹⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5681-10, dom meddelad 2011-05-10.

led i förbättringsarbetet. Enligt Modo var den svenska elitserien världens tredje bästa hockeyliga. Detta innebar att det var svårt att hitta personer med lämplig bakgrund och kompetens som tränare. Klubben hade misslyckats att identifiera någon lämplig kandidat med samma kompetens som M.H. i Sverige. Modo hänvisade till kammarrättens i Stockholm dom 1776-08 och menade att om en dirigent kunde anses som expert i lagens mening och beviljas skattelättnader borde även en hockeytränare kunna beviljas detsamma.

Utifall rätten inte skulle finna att M.H. var expert borde han i alla fall betraktas som nyckelperson i klubben. I målen 7981-04 och 7984-04 hade Kammarrätten i Stockholm konstaterat att 11 kap. 22 § första stycket 3 IL inte förutsatte en viss höjd på kompetensen för att en person ska anses ha en nyckelposition i ett företag. I stället skulle speciell kompetens för det aktuella arbetet, arbetets betydelse för företaget (även den ekonomiska) vara avgörande. Som ansvarig för lagets resultat, det mest centrala för Modo, var M.H. nyckelperson. M.H. hade spelarmeriter från stora lag i Europa och Nordamerika samt tränarmeriter från Tjeckien. I Tjeckien hade han också utbildat sig till elittränare.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Verket menade att M.H:s situation inte gick att jämföra med dirigentens då dennes uppgifter var expertbetonade på ett annat sätt än M.H:s. Därtill ansåg Skatteverket att rekryteringssvårigheter skulle föreligga för att man skulle kunna beviljas skattelättnader såsom nyckelperson. Att så hade varit fallet framgick inte av det aktuella ärendet. M.H. hade heller ingen företagsledande position, och kunde därför inte beviljas skattelättnader av den anledningen. M.H. och Modo argumenterade att det bara fanns ett trettio-tal tränare i Sverige med elittränarlicens, något som krävs för att man ska få träna ett lag i elitserien. Flertalet av dessa jobbade redan i andra klubbar i Sverige eller utomlands.

Förvaltningsrätten menade att Modo inte på ett tillfredsställande sätt, utan endast i svepande ordalag, hade redogjort för rekryteringssvårigheterna. Därför var det inte visat att det varit svårt att finna en lämplig tränare inom Sverige. Rätten fann däremot att M.H. hade gedigen kompetens, teoretisk och praktisk, inom sitt område och att han var viktig för Modo:s kärnverksamhet. Överklagandet bifölls med motiveringen att M.H. skulle beviljas skattelättnader såsom innehavare av nyckelposition enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL.³¹⁹

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten. Till det man redan anfört i förvaltningsrätten tillades att Modo var en ideell förening. Högsta förvaltningsdomstolen hade i RÅ 2003 ref. 58 intagit ställningen att bl.a. kommuner och ideella föreningar inte kan anses utgöra företag i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL:s mening. Verket menade vidare att en viss utvidgning av det område som omfattades av den aktuella lagstiftningen hade skett i praxis, t.ex. i fallet med dirigenten på Göteborgsoperan. Att även bevilja en hockeytränare skattelättnader skulle dock innebära ett än större avsteg från lagens

³¹⁹ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 19788-10, dom meddelad 2010-09-17.

ursprungliga syfte och i förlängningen kanske t.o.m. berättiga idrottsutövare till skattelättnader. Slutligen argumenterade Skatteverket att utbildningen till elittränare innebar några månaders teoriutbildning samt praktik som tränare och att det inte var visat att det hade varit svårt att finna någon med samma kompetens som M.H. Modo och M.H. menade att hockey likt opera är underhållning och att ett begränsat antal personer har den kompetens som krävs för att träna ett stort hockeylag. Utifall M.H. beviljades skattelättnader skulle det inte betyda att spelare också skulle kunna beviljas det, eftersom det rörde sig om två helt olika typer av tjänster. Slutligen borde Modo, en organisation som sålde underhållning, kunna ses som ett företag när det gällde den idrottsliga verksamheten. Att klubben inte bedrev sin verksamhet i bolagsform berodde på att det inte var tillåtet enligt tävlingsbestämmelserna.

Kammarrätten fann, likt förvaltningsrätten, att det inte var visat att det förelegat rekryteringssvårigheter och att M.H. således inte kunde få skattelättnader såsom expert. Rätten menade vidare att begreppet företag inte har någon enhetlig innebörd inom skatterätten, utan ges ett avpassat innehåll med hänsyn till omständigheterna (i t.ex. RÅ 1995 ref. 13). Syftet med lagstiftningen, såsom det framgår i förarbetena, var dock bl.a. att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla koncernledande funktioner i Sverige och att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och på forskningsinstitut. Med hänsyn till detta ansåg kammarrätten att Modo, en ideell hockeyförening, inte kunde anses vara ett företag i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Kammarrätten biföll Skatteverkets överklagande.³²⁰ Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd i ärendet.³²¹

1.54 Chefsjurist hos Oriflame Services International AB

I april 2009 beslutade Forskarskattenämnden att avslå Oriflame Services International AB:s ansökan om skattelättnader för M.B. Oriflame överklagade beslutet till förvaltningsrätten och anförde att bolaget hade flyttat en rad koncernfunktioner till Stockholm under 2007. Etableringen där hade enligt företaget bl.a. skapat 370 nya arbetstillfällen. I Stockholm fanns numera t.ex. centrum för bolagets produktutveckling globalt. Då många där var högavlönade hade etableringen inte bara inneburit en investering i Stockholmsregionens "kompetensbas" utan också genererat skatteintäkter åt staden. M.B. var vidare chef för koncernfunktionen juridik och affärsutveckling. Bolaget menade att M.B. borde betraktas som nyckelperson med koncernledande uppgifter, trots att hon inte satt i företagsledningen. Oriflame hade valt att ha en liten ledningsgrupp, med bara sex medlemmar, vilket innebar att den juridiska enheten inte tillhörde de koncernledande funktionerna i den meningen. Bolaget hade försäljning i 61 länder. M.B. var ansvarig för att säkerställa att Oriflamegruppen som helhet uppfyllde alla juridiska, skattemässiga och övriga

³²⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5606-10, dom meddelad 2011-04-14.

³²¹ Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 3070-11, beslut 2011-10-11.

krav enligt aktuell nationell lagstiftning, t.ex. regler gällande konsument-skydd, produktgodkännande (av 450 nya produkter årligen) och arbetsrätt. Företaget hade merparten av sin försäljning i OSS och de baltiska länderna och av den anledningen bedömdes det viktigt att chefsjuristen hade kännedom om lagstiftningen där. M.B. hade varit skatterådgivare i Bulgarien och talade flytande ryska. Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Förvaltningsrätten ansåg att det inte framgick av utredningen i målet att M.B. utförde specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att hon kunde anses vara expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Hon hade heller inte företagsledande uppgifter som gjorde att hon kunde betraktas som nyckelperson. Då M.B. hade för bolaget mycket relevant erfarenhet och rapporterade till ekonomidirektören i ledningsgruppen och då hennes arbetsuppgifter låg företagsledande uppgifter nära ansåg förvaltningsrätten att M.B. kunde betraktas som nyckelperson för Oriflame. Oriflames överklagandet bifölls.³²²

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten. Verket anförde att M.B. befann sig på nivå 3 i bolaget och rapporterade till ekonomidirektören. M.B:s arbetsuppgifter var inte kopplade till den omorganisation som skett inom koncernen. Även om M.B. hade stor erfarenhet av för bolaget relevanta rättsområden och erfarenhet av den marknad där bolaget sålde mest var hennes arbetsuppgifter och position sådan att hon inte borde beviljas skattelättnader. Oriflame hade getts tillfälle att yttra sig i målet men inte avhört inom föreskriven tid.

Kammarrätten hänvisade till RÅ 2006 ref. 16 och menade att bedömningen av huruvida M.B. var nyckelperson i lagens mening skulle göras med beaktande av hennes position i bolaget. Rätten ifrågasatte inte att M.B. hade en viktig roll på Oriflame. Hennes arbetsuppgifter befanns dock inte vara av sådant slag att hon hade ansvar för bolagets allmänna ledning och förvaltning. Hon hade alltså ingen företagsledande ställning i lagstiftningens mening. Vidare fann rätten att M.B:s arbetsuppgifter var av traditionell karaktär. Därför kunde de inte anses medföra en nyckelposition i bolaget. Skatteverkets överklagande bifölls.³²³

1.55 Global marknadsdirektör hos Oriflame Services International AB

Forskarskattenämnden beslutade i april 2009 att avslå Oriflame Services International AB:s ansökan om skattelättnader för J.P., global marknadsdirektör. Oriflame överklagade beslutet till förvaltningsrätten. Oriflame anförde, liksom i målet ovan, att man hade flyttat en rad koncernfunktioner till Stockholm under 2007. Etableringen där hade enligt företaget bl.a. skapat 370 nya arbetstillfällen. I Stockholm fanns numera t.ex. centrum för bolagets produktutveckling globalt. Då många där var högavlönade hade etableringen inte bara

³²² Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 11855-10, dom meddelad 2010-09-29.

³²³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5838-10, dom meddelad 2011-06-16.

inneburit en investering i Stockholmsregionens ”kompetensbas” utan också genererat skatteintäkter åt staden. Konceptuell marknadsföring var vidare ett område där Sverige hade goda möjligheter att utveckla sin befintliga industri. Bilden av Sverige som framstående var en av anledningarna till att Oriflame valt att förlägga sin produktutveckling i landet då det skulle stärka företagets varumärke. J.P. var vidare expert inom konceptuell marknadsföring med inriktning mot skönhetsprodukter och direktförsäljning. I rollen som marknadsdirektör skulle hon leda framtagandet av produkter från koncept till presentation. Detta gav henne en nyckelroll i företaget. Bolaget lanserade 450 nya produkter årligen och av dessa var 80 procent utvecklade internt. Erfarenhet av att lansera så många nya produkter årligen krävde kunskap som inte stod att finna i Sverige. De få företag som fanns arbetade inte med både framtagning och lansering. Av den anledningen hade man sökt en lämplig person till J.P:s tjänst utomlands. J.P. hade arbetat på Avon, världens största skönhetsföretag inom direktförsäljning. Hon hade arbetat i branschen i elva år och hade erfarenhet inom konceptuell marknadsföring, utveckling och lansering av nya produkter, varumärkeshantering och logistik. Hon hade en masterexamen i Management and Marketing.

Förvaltningsrätten noterade att J.P. börjat arbeta för Oriflame i Bryssel 2006 och senare flyttat med till Sverige. Först efter ett halvår där hade hon blivit befordrad till marknadsdirektör. Rätten ansåg inte att J.P. hade specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att hon kunde anses vara expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Hon hade heller inte företagsledande uppgifter. Däremot fann rätten att hon som marknadsföringsdirektör ansvarade för flera områden av central betydelse för företaget. J.P. rapporterade till affärsutvecklingsdirektören som satt i ledningsgruppen. Hon hade erfarenheter, bl.a. av direktförsäljning, som var viktiga för bolaget. Oriflames överklagande bifölls då man ansåg att hon var en nyckelperson för bolaget och borde beviljas skattelättnader enligt punkt 3 i ovan nämnda paragraf.³²⁴

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten och anförde där att J.P:s arbetsuppgifter var traditionella marknadsföringsuppgifter som inte borde berättiga till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL. Oriflame gavs tillfälle att yttra sig med avhördes inte inom föreskriven tid. Kammarrätten utgick i sin bedömning, i enlighet med RÅ 2006 ref. 16, av huruvida J.P. hade en nyckelposition hos Oriflame ifrån hennes position i bolaget som helhet. J.P:s uppgifter bedömdes inte vara företagsledande. Hennes specialisering, kunskapsnivå och position i bolaget medgav inte heller att hon kunde betraktas som nyckelperson. Skatteverkets överklagande bifölls.³²⁵

³²⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 11843-10, dom meddelad 2010-09-29.

³²⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5837-10, dom meddelad 2011-06-16.

1.56 Företagsledande ställning eller innehavare av en nyckelposition hos Ikea

Forskarskattenämnden beviljade våren 2010 E.H:s ansökan om skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Skatteverket överklagade nämndens beslut och yrkade att förvaltningsrätten skulle upphäva beslutet då man menade att E.H. inte hade tillräckligt särpräglad kunskap och erfarenhet för att beviljas skattelättnader som nyckelperson med specialistkompetens. Verket menade vidare att de övriga arbetssökandes inriktning eller kompetensnivå inte framgick och inte heller att företaget hade annonserat eller utlyst någon ledig tjänst internt eller externt. Detta medförde att det kunde antas att det bland sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande i Sverige som var tillräckligt meriterade för att komma i fråga för tjänsten på objektiva grunder.

Enligt det av bolaget bifogade organisationsschemat ansåg Skatteverket att E.H. befann sig på en alltför låg nivå i bolaget. Det faktum att hon satt i ledningsgruppen för bolaget utgjorde inte ett tillräckligt starkt argument för att hon skulle anses inneha sådana företagsledande uppgifter som avses i 11 kap. 22 § IL. Hon ansågs inte tillhöra den snäva grupp av personer som hade en unik specialistkompetens och som ansvarade för en för företaget särpräglad, nödvändig och central del utan att vara i företagsledande ställning. Skatteverket refererade till Regeringsrättens avgörande RÅ 2006 ref. 16 där det slås fast att bedömningen av om en anställd ska anses ha en nyckelposition eller inte ska göras utifrån hela det företag som personen arbetar för. I det aktuella målet redovisas alla bolagets intäkter och kostnader, tillgångar och skulder, ansvarsförbindelser samt uppgifter om anställda i moderbolagets årsredovisning, vilket innebär att E.H:s kompetensnivå och arbetsuppgifter måste bedömas utifrån ett koncernperspektiv. Hon ansågs inte ha en position med företagsledande arbetsuppgifter då det inte gick att utläsa vilka befogenheter eller vilket inflytande som E.H. hade.

E.H. och Ikea bekräftade att den aktuella tjänsten inte hade utlysts då man inom koncernen kontinuerligt utvärderar och kompetensprövar alla kandidater som kan komma i fråga för ledande positioner. Policyn är att den mest lämpade kandidaten erbjuds den aktuella positionen och ingen hänsyn tas personens nationalitet. Det saknades interna kandidater i Sverige som överensstämde med kompetensprofilen för en Deputy Retail Manager eller som hade tillräcklig erfarenhet av bolagets varuhusverksamhet. Vid tillsättningen av tjänsten var det inte heller aktuellt att rekrytera externt då tjänsten krävde mångårig erfarenhet av Ikea:s verksamhet. E.H. hade mångårig erfarenhet som Deputy Store Manager och Store Manager och hade dessutom arbetat som projektledare och hade ingått i en ledningsgrupp inom Ikea-koncernen. Ikea argumenterade att den aktuella tjänsten innebar att hon som Deputy Retail Manager, motsvarande vice vd, var direkt underställd Retail Manager eller vd i bolaget. E.H:s arbetsuppgifter innebar att hon hade befogenhet att fatta självständiga beslut i fråga om verksamheten i de åtta varuhus samt den enhet hon ansvarade för.

Förvaltningsrätten slog fast att bedömningen av huruvida E.H:s ansvar innebar företagsledande uppgifter skulle göras mot bakgrund av hela Ikea-koncernen. Rätten menade att sådana företagsledande uppgifter som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL oftare förekommer i koncernledande bolag än i deras dotterbolag. Frågan om E.H:s arbete innebar att hon hade en nyckelposition skulle, enligt förvaltningsrätten, göras mot bakgrund av det svenska bolaget. Förvaltningsrätten ansåg att det inte hade framkommit uppgifter som visade på att hon hade en sådan unik kompetens eller ställning som krävdes för att kunna betraktas som nyckelperson. Hennes betydande erfarenhet inom Ikea innebar inte heller att hon var en nyckelperson i lagstiftarens mening. Förvaltningsrätten avslog överklagandet då det saknades förutsättningar för skattelättnader.³²⁶

E.H. och Ikea Försäljnings AB överklagade förvaltningsrättens dom och hänvisade till samma argumentation rörande E.H:s position och arbetsuppgifter som hade framförts i tidigare instanser. Förvaltningsrättens dom innebar, enligt dem, att ingen utöver vd i svenska dotterbolag inom en internationell koncern kunde beviljas skattelättnader. De menade vidare att ”om det är utifrån koncernnivå som bedömningen ska ske får det anses missgynna de större internationella företag som verkar i Sverige genom dotterbolag eftersom de inte bedöms på samma grunder som bolag verksamma i Sverige utan att tillhöra en internationell koncern.” Skatteverket bestred överklagandet och hänvisade till vad som hade anförts tidigare samt skälen för förvaltningsrättens dom.

Kammarrätten menade att bedömningen av om en person har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag ska göras utifrån det företag i vilken personen är anställd och inte utifrån hela koncernen som företaget tillhör. Överklagandet avslogs emellertid då kammarrätten menade att det inte var visat att E.H. hade företagsledande arbetsuppgifter eller andra uppgifter som medförde en nyckelposition i företaget.³²⁷

Det går inte att utläsa huruvida E.H. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.57 Marketing Performance Manager vid De Laval International AB

I juni 2010 beviljade Forskarskattenämnden en ansökan om skattelättnader för T.P., Marketing Performance Manager vid De Laval International AB. Skatteverket överklagade beslutet till förvaltningsrätten.

Skatteverket menade att T.P:s arbetsuppgifter enligt den beskrivning som lämnats var ”sedvanliga marknadsföringsuppgifter” och således inte kvalificerade honom för expertepitetet enligt lagstiftningen. Hans marknadskännedom i sig kunde enligt verket inte vara grund nog att bevilja honom skatte-

³²⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 31510-10, dom meddelad 2010-12-10.

³²⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7044-10, dom meddelad 2011-09-15.

lättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1. Vidare var det heller inte visat att rekryteringssvårigheter hade förelegat vid tillsättandet av tjänsten. Med beaktande av RÅ 2006 ref. 16, där Regeringsrätten gjort bedömningen att huruvida en person har en nyckelposition i ett företag eller ej ska avgöras utifrån företaget i fråga som helhet, ansåg verket också att T.P:s position som ansvarig för ett verksamhetsområde utan direkta underlydande inte berättigade till skattelättnader som företagsledare enligt punkt 3 samma paragraf. Hans kompetensnivå var heller tillräcklig för att göra honom till nyckelperson.

T.P. bestred överklagandet och anförde att han hade 15 års erfarenhet av arbete inom De Lavalkoncernen i bl.a. Schweiz och Kanada. Internationell erfarenhet och flerspråkighet var mycket viktiga i rollen som Marketing Performance Manager. Dessutom krävdes god förståelse av hur mjölkproduktion går till. Rekryteringen av honom hade föregåtts av en intern rekryteringsprocess där det framgick att ingen med hans meriter fanns att tillgå i Sverige. Vidare menade T.P. att hans fall inte var jämförbart med RÅ 2006 ref. 16, då det handlat om kundkontakt och språkkännedom. Det kunde inte jämföras med T.P:s unika kunskaper inom mjölkproduktion.

Förvaltningsrätten konstaterade att Regeringsrättens uttolkning av ordet företag innebar att prövningen ska begränsas till att enbart omfatta den association i vilken det formella anställningsförhållandet ligger, i föreliggande fall De Laval International AB. Vad domstolen menat med ”hela företaget” hade inte specificerats närmare. Enligt förvaltningsrättens mening skulle ”hela företaget” inte uttolkas från ett organisatoriskt perspektiv, alltså utifrån exempelvis titel, utan göras utifrån det faktiskt utförda arbetet och dess ekonomiska betydelse för företaget i fråga. Förvaltningsrätten ansåg att T.P:s arbete krävde hög kompetens och att hans arbete var viktigt för De Laval International AB. Däremot tyckte rätten att specifika kunskaper om marknadsföring och försäljning samt förståelse för företagets kultur och struktur var för allmänna och inte annat än i undantagsfall kunde kvalificera någon för skattelättnader ur ett nyckelpersonsperspektiv. Därför fann rätten att T.P. inte var kvalificerad för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL (och uppenbarligen inte heller enligt punkt 1). Skatteverkets överklagande bifölls. En nämndeman var av skiljaktig mening.³²⁸

Domen överklagades till såväl kammarrätten som Högsta förvaltningsdomstolen, men inget prövningstillstånd beviljades.³²⁹

Det går inte att utläsa huruvida T.P. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.58 Launch Events Manager vid De Laval International AB

I juni 2010 beviljade Forskarskattenämnden A.S. hos De Laval International AB skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Nämnden hade inte

³²⁸ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 34099-10. Dom meddelad 2011-07-12.

³²⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4531-11, beslut 2011-11-11 och Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 7938-11, beslut 2012-05-03.

redogjort för skälen till sin bedömning. Liksom i fallet ovan överklagade Skatteverket beslutet till förvaltningsrätten.

Skatteverket menade att A.S. arbetsuppgifter, precis som T.P:s, var att betrakta som sedvanliga marknadsföringsuppgifter. Bolaget hade inte heller redogjort för eventuella rekryteringssvårigheter, vilket innebar att det inte var möjligt att betrakta A.S. som specialist enligt lagstiftningens mening. A.S. arbetade som Launch Events Manager, vilket innebar att han hade ”globalt totalansvar” för lansering av nya produkter. Han hade dock, efter vad som uppgetts, ingen underordnad personal. Vidare var hans ansvarsområde ett av flera som var inordnat under enheten Marketing & Communications. A.S. hade tidigare arbetat för De Laval i Ryssland och behärskade, förutom ryska, engelska och lite tyska. Skatteverket ansåg dock att detta varken var nog för att ge A.S. en företagsledande ställning eller för att betrakta honom som innehavare av en nyckelposition i lagens mening. A.S. bestred överklagandet och anförde att hans arbete innebar att koordinera produktlanseringar med företagets 1 300 representanter samt fullt ansvar för säljresultatet för nysatsningarna. Kunskap, erfarenhet och förståelse för kunders krav var mycket viktiga egenskaper i A.S. arbete för att han skulle bidra till att upprätthålla företagets marknadsposition. Andra argument som fördes fram var A.S. flerspråkighet, förståelse för skillnader mellan olika marknader samt mångkulturella bakgrund. På grund av att han besatt alla dessa kvaliteter hade A.S. handplockats till verksamheten i Sverige. Få personer hade A.S. erfarenhet av mjölkindustrin och De Laval-koncernen – den erfarenheten kunde man bara tillskansa sig genom en längre tids arbete där. A.S. menade också att Forskarskattenämndens bedömningar endast i undantagsfall borde ändras i förvaltningsdomstol och i synnerhet gällde detta då nämnden bifallit en ansökan.

Skatteverket åberopade RÅ 2006 ref. 16 till stöd för sin talan, då A.S. endast kunde anses ha ansvar för en liten del av företagets verksamhet och man enligt domen skulle utgå från hela företaget i sin bedömning. A.S. menade dock att domen inte gick att tillämpa då hans kunskaper var mycket mer specifika än de var hos den som av Regeringsrätten nekats skattelättnader i RÅ 2006 ref. 16.

Förvaltningsrätten konstaterade inledningsvis att det inte hade visats att rekryteringssvårigheter förelegat vid tillsättandet av A.S. tjänst. Därför kunde han inte beviljas skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 eller 2. För det andra resonerade rätten, precis som i fallet ovan, kring RÅ 2006 ref. 16. Förvaltningsrätten ansåg att A.S. kunskaper i planering och produktlansering i kombination med förståelse för koncernens politiska och kulturella struktur, var för allmänna och endast i undantagsfall kunde vara tillräckliga för att bevilja skattelättnader utifrån ett nyckelpersonsperspektiv. Rätten gjorde alltså samma bedömning som i T.P:s fall ovan och Skatteverkets överklagande bifölls.³³⁰ A.S. överklagade domen till högre instanser, men varken

³³⁰ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 34103-10, dom meddelad 2011-07-12.

kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen beviljade prövningstillstånd.³³¹

Det går inte att utläsa huruvida A.S. hade en månadslön som översteg två prisbasbelopp.

1.59 Forskare vid institutionen för molekylärbiologi, Umeå universitet

Forskarskattenämnden beslutade i februari 2011 att bevilja Y.S., biolog vid Umeå universitet, skattelättnader. Skatteverket överklagade beslutet till förvaltningsrätten. Verket anförde att Umeå universitet inte är ett företag i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Därför kunde Y.S. inte beviljas skattelättnader såsom företagsledare eller nyckelperson. Även om hans kompetensnivå var hög ansåg verket inte heller att Y.S. var kvalificerad som forskare. Hans arbetsuppgifter och ansvarsområde tycktes främst vara av administrativ karaktär. Y.S. arbetade som gruppleddare och tjänsten innefattade tillsyn och administration av forskning vid ett laboratorium. Vidare var det inte visat att det förelegat rekryteringssvårigheter vid tillsättandet av tjänsten. Universitetet hade uppgett att en bland de sökande varit svensk och kvalificerad, men att denna tackat nej. Skatteverket hänvisade till stöd för sin talan till RÅ 2003 ref. 58 och menade att förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och i övrigt mest lämpad för en anställning i sig inte är en tillräcklig grund för skattelättnader. Umeå universitet underströk att möjligheten till skattelättnader fanns för att främja forskning av internationellt snitt vid lärosätena och att bidra till att ny kunskap kom svensk ekonomi till del. Den enda svenska sökande till tjänsten som befanns tillräckligt kompetent hade tackat nej.

Förvaltningsrätten ansåg inte att Y.S. var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 2 IL. Det ansågs inte tillräckligt att tjänsten varit utlyst på Umeå universitets webbplats. Annonsplattformen måste enligt rätten vara bredare än så för att nå presumtiva sökande – rikstäckande dagspress var ett minimikrav. Kravet på rekryteringssvårigheter var därför inte uppfyllt. Att bevilja skattelättnader enligt 3 punkten samma paragraf var heller inte möjligt då universitetet inte kunde likställas med ett företag. Skatteverkets överklagande bifölls.³³²

Y.S. och universitetet överklagade domen till kammarrätten. Där anfördes att Y.S. tjänst inte bara hade utlysts på webbplatsen utan också på Arbetsförmedlingens platsbank och på naturejobs.com. Den senare sidan var världens största annonsplats för vetenskapligt arbete. I urvalsprocessen hade de sökande värderats av externa sakkunniga, som hade rangordnat dem. Till överklagandet bifogade universitetet bl.a. en artikel som visade att Y.S. för perioden 2012–2014 erhållit ett projektanslag på 1,5 miljoner kronor från Vetenskaps-

³³¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4530-11, beslut 2011-11-11 och Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 7937-11, beslut 2012-05-03.

³³² Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 6085-11, dom meddelad 2012-06-21.

rådet. Detta borgade för hans kompetens. Skatteverket bestred bifall. Verket ifrågasatte inte uppgifterna om utlysningen av tjänsten, men saknade information om de andra sökande, deras meriter och varför de valts bort. Man betonade återigen att arbetet främst tycktes ha administrativ karaktär. Kammarrätten ansåg dock att Y.S. efter vad som framkommit i kraft av sin kompetens och sina meriter var kvalificerad för skattelättnader enligt punkt 2 ovannämnda paragraf. Kammarrätten fann till skillnad från förvaltningsrätten inte att utannonsering i dagspressen var ett minimikrav och att bl.a. det faktum att en svensk sökande erbjudits tjänsten men tackat nej visade att det förelegat betydande svårigheter att tillsätta den. Y.S. var därför berättigad till skattelättnader såsom forskare. Kammarrätten biföll överklagandet.³³³

1.60 Teknisk industriell expert samt innehavare av nyckelposition hos Huawei Technologies Sweden AB samt avsikten med vistelsen i Sverige

I slutet av 2001 avslog Forskarskattenämnden M.H:s ansökan om skattelättnader då varken 11 kap. 22 § första stycket 1 IL eller 11 kap. 22 § första stycket 3 IL ansågs vara uppfyllda.

M.H. överklagade beslutet och yrkade på att hon uppfyllde förutsättningarna enligt båda punkterna ovan. Hon menade att hennes tjänst innebar att överföra sin industriella och tekniska kunskap samt expertis från USA, Japan och Asien till Sverige och de nordiska länderna. Hon skulle upprätta ett teknologiskt kompetenscentrum i Sverige och vara med och utforma strategier för företagets produkter i Norden samt Central- och Östeuropa. Alla inom koncernen erhåller en ranking mellan 0 och 20 som beror på hur viktig person i fråga anses vara för koncernen. M.H:s ranking var 20, vilket var högre än den svenska vd:ns.

Skatteverket bestred överklagandet och anförde utöver det som Forskarskattenämnden hade anført i sitt beslut att bolaget inte hade redogjort för de andra sökande till tjänsten, deras kompetenser samt det faktum att M.H. rapporterade till en regionchef och inte till någon inom det svenska bolaget. Det senare argumentet indikerade, enligt Skatteverket, att hon inte kunde anses ha en nyckelposition i det svenska bolaget.

I samband med den muntliga förhandlingen framförde också Skatteverket argumentet huruvida M.H. hade för avsikt att stanna i Sverige i mer än fem år, eftersom tjänsten var ett tillsvidareavtal. M.H. svarade att hennes tjänst var en övergångstjänst. Arbetsuppgifterna innebar att under ett till två år etablera ett tekniskt kompetenscenter i Sverige. Detta faktum bekräftades av företagets HR-ansvarige som motiverade tillsvidareanställningen med att Huawei Technologies önskade ha kvar henne i koncernen efter arbetets avslutande.

Förvaltningsrätten ansåg att man inte kunde ifrågasätta att M.H. inte hade för avsikt att stanna i Sverige längre än fem år, trots tillsvidareanställningen. Rätten ansåg vidare att hon passade väl in i beskrivningen i förarbetena om

³³³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4890-12, dom meddelad 2013-03-25.

vem som kan anses vara en expert samt att hon hade specialistkunskaper med sådan inriktning och på sådan kompetensnivå att det hade förelegat betydande svårigheter att rekrytera inom landet. M.H. bedömdes av förvaltningsrätten ha specialistkunskaper inom kommunikationsteknologi, topprankning inom koncernen samt en mångsidig roll inom företaget. Förvaltningsrätten menade sålunda att hon innehade en nyckelposition inom företaget som innebar att hon hade rätt till skattelättnader enligt 22 kap. 11 § första stycket 3 IL.³³⁴

Skatteverket valde att överklaga förvaltningsrättens dom och anförde i första hand att M.H. inte uppfyllde de formella förutsättningarna för att beviljas skattelättnader. Verket ifrågasatte hur länge hon hade för avsikt att stanna i Sverige då hennes anställningsavtal var ett tillsvidareavtal. I yrkandet argumenterade Skatteverket: ”Ett anställningsavtal mellan två parter måste ha ett mycket högt bevisvärde när det gäller vad som har avtalats och hur lång en anställning är avsedd att vara. I det ingivna avtalet framgår inte att anställningen är avsedd att vara enbart en begränsad tid och för ett begränsat uppdrag.” Skatteverket menade att det faktum att avtalet var mellan det svenska bolaget och M.H. talade emot att tillsvidareavtalet hade tecknats för att behålla henne i koncernen. M.H. menade att det var företagets policy att ge alla anställda med uppdrag som varade längre än två år tillsvidareanställningar. I andra hand yrkade Skatteverket på att det inte hade framgått att M.H:s arbetsuppgifter hade varit av ett sådant slag att hon borde ha medgetts skattelättnader.

Kammarrätten konstaterade att frågan om avsikten med vistelsen i Sverige var avsedd att vara högst fem år inte tidigare hade belysts i praxis. Enligt kammarrätten har anställningsavtalet ett högt bevisvärde men är inte i sig avgörande för bedömningen. Avsikten med hennes vistelse bekräftades av företrädare för Huawei. Kammarrätten konstaterade vidare att uppehålls- och arbetstillståndet var tidsbegränsat till två år, att boendet tillhandahölls av bolaget samt att hon hade kvar sin bostad och sin familj i USA. Avsikten vid tidpunkten för ankomsten till Sverige var, enligt kammarrätten, att stanna i högst fem år. Vad gäller huruvida M.H. i övrigt uppfyllde kraven för att beviljas skattelättnader gjorde kammarrätten ingen annan bedömning än förvaltningsrätten. Skatteverket överklagande avslogs således av kammarrätten.³³⁵

Lönen översteg 88 000 kronor i månaden.

1.61 Fråga om tid för inlämnande av ansökan om skattelättnader för medarbetare hos Allison Transmission Nordic

Forskarskattenämnden avslog i december 2011 Allison Transmission Nordics ansökan om skattelättnad med motiveringen att ansökan inte hade inkommit i tid, dvs. tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Posten returnerade ansökningshandlingen till Allison Transmission Nordic då adressaten uppgavs vara okänd. Företaget returnerade ansökan till samma

³³⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 708-12, dom meddelad 2012-07-02.

³³⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4852-12, dom meddelad 2012-11-30.

adress tillsammans med originalkuvertet som visade att ansökan hade skickats in i tid. Försändelsen nådde nämnden den 4 oktober 2011, dvs. efter sista ansökningsdag som var den 30 september 2011. Företaget yrkade på att beslutet skulle undanröjas och att ansökan skulle prövas i sak då ansökan hade skickats in i god tid före sista ansökningsdag. Alternativt yrkade företaget att förvaltningsrätten skulle bevilja återställande av försutten tid och återförvisa ärendet till Forskarskattenämnden för handläggning. Förvaltningsrätten avslog företagets överklagande med motiveringen att det är avsändaren som bär risken för att överföringen av ett meddelande försenas eller inte fungerar.³³⁶ Angående återställande av försutten tid avvisades yrkandet med motiveringen att en sådan prövning ska göras av kammarrätt. Kammarrätten meddelade inte prövningstillstånd och avvisade ansökan om återställande av försutten tid.³³⁷

1.62 För sent inkommen ansökan för medarbetare hos Volvo Personvagnar AB

Forskarskattenämnden avslog i mars 2012 Volvo Personvagnar AB:s ansökan om skattelättnader för D.S. med motiveringen att den hade inkommit för sent. Företaget överklagade beslutet och menade att ansökan måste ha försvunnit i Postens hantering alternativt av misstag hamnat i fel akt hos nämnden och därmed aldrig blivit registrerad. En kopia av ansökan skickades in till nämnden, vilken avslogs. Volvo Personvagnar yrkade att den skulle anses inkommen i rätt tid då det inte var visat att den hade inkommit för sent till Forskarskattenämnden.

Förvaltningsrätten avslog överklagandet då ansökan om skattelättnader ska inkomma till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstägaren påbörjat arbetet i Sverige. Rätten baserade sitt beslut på att avsändaren bär risken utifall överföringen av ett meddelande försenas eller inte fungerar.^{338 339} Kammarrätten meddelade inte prövningstillstånd i ärendet.³⁴⁰

1.63 För sent inkommen ansökan för medarbetare hos Volvo Personvagnar AB

Volvo Personvagnar AB:s ansökan om skattelättnader för L.S. avslogs av Forskarskattenämnden med motiveringen att den hade inkommit för sent. Företaget överklagade Forskarskattenämndens beslut och yrkade på att ansökan skulle prövas i nämnden. Förvaltningsrätten avslog överklagandet då den ansåg att Forskarskattenämnden hade haft fog för sitt beslut då företagets ansökan kom in till nämnden den 2 februari 2012, dvs. mer än tre månader

³³⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 24977-11, dom meddelad 2012-09-19.

³³⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7120-12, beslut 2012-10-23.

³³⁸ Beslutet baserades på 10 § första stycket första meningen förvaltningslagen (1986:223).

³³⁹ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 8686-12, dom meddelad 2012-09-19.

³⁴⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7332-12, beslut 2012-11-09.

efter den 3 oktober 2011, vilket var det datum som L.S. påbörjade arbetet i Sverige.³⁴¹ Kammarrätten meddelade inte prövningstillstånd.³⁴²

1.64 Meriter vid anställning vid Chalmers tekniska högskola

I slutet av 2012 avslog Forskarskattenämnden en ansökan om skattelättnader med motiveringen att C.B.C:s arbetsuppgifter och meriter inte ansågs uppfylla villkoren enligt 11 kap. § första stycket 2 IL. I sin överklagan anförde C.B.C. att det faktum att han vid tidpunkten för beslutet inte hade erhållit sin doktorsexamen inte påverkade hans expertis eller hans ansvar för tjänsten vid Chalmers tekniska högskola. Vid tidpunkten för beslutet uppfyllde han alla kriterier för att försvara sin avhandling.

Förvaltningsrätten konstaterar att det krävs mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att kunna medges skattelättnad som forskare och att det ska föreligga betydande svårigheter att finna individer med samma inriktning eller kompetens i Sverige. Rätten skriver i domen att en postdoktoral tjänst inte vanligtvis kan anses omfatta så kvalificerade forskningsuppgifter som avses i IL. Vidare menade rätten att C.B.C. inte hade motiverat på vilket sätt hans arbete skiljer sig från andras motsvarande tjänster i detta avseende. Därtill konstaterade rätten att C.B.C. vid tidpunkten för ansökan inte hade avlagt doktorsexamen. Överklagandet avslogs då C.B.C. inte ansågs uppfylla förutsättningarna som forskare i 11 kap. 22 § IL:s mening.³⁴³ Kammarrätten meddelade inte prövningstillstånd i ärendet.³⁴⁴

1.65 Meriter vid anställning vid Chalmers tekniska högskola

I slutet av 2012 avslog Forskarskattenämnden M.B:s ansökan om skattelättnader då det inte gick att avgöra om villkoren var uppfyllda. Chalmers tekniska högskola hade inte inkommit med särskild komplettering till ansökan, vilket man hade ombetts att göra av Forskarskattenämnden. Chalmers tekniska högskola valde att överklaga Forskarskattenämndens beslut då man menade att M.B. inom kort skulle bli befordrad till docent och innehade en kompetens och erfarenhet som var betydligt mer omfattande än vad som var vanligt för en traditionell forskarassistent. Chalmers argumenterade även att det snäva ämnesområdet innebar att rekryteringsmöjligheterna var begränsade.

Förvaltningsrätten avslog överklagandet och menade i sin dom att det inte hade framkommit att M.B:s tjänst var av ett sådant kvalificerat slag att hon kunde anses vara forskare enligt IL. Det hade inte heller framkommit att M.B:s inriktning och tidigare forskningsresultat hade en tillräckligt hög specialisering. Avslutningsvis menade rätten att det hade funnits svenska sökande till tjänsten som hade uppfyllt kvalifikationskraven. Det är inte tillräckligt att

³⁴¹ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 8681-12, dom meddelad 2012-09-19.

³⁴² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7265-12, beslut 2012-11-09.

³⁴³ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26175-12, dom meddelad 2013-05-29.

³⁴⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4330-13, beslut 2013-07-09.

en utländsk sökande anses vara mest meriterad och lämpad för en tjänst för att betydande svårigheter att rekrytera inom landet ska ha ansetts föreligga.³⁴⁵

1.66 Överklagan av beslut om skattelättnad grundad på ersättningsnivå

B.H:s ansökan om skattelättnad grundad på ersättningsnivå avslogs i mitten av 2012 av Forskarskattenämnden. I ansökan om skattelättnad översteg lönen den fastställda beloppsgränsen endast då ingen hänsyn togs till skattelättnader. Nämnden anförde i sitt beslut att bruttoberäkningen av lönen ska göras med beaktande av skattelättnader. I annat fall skulle bruttoersättningen sjunka under den krävda nivån så snart skattelättnader har beviljats. Den sökandes lön uppgick till 78 006 kronor då hänsyn togs till skattelättnader.

PON Equipment AB anförde i sitt yrkande att B.N. garanterades en nettolön som också inkluderade ersättning för ökade levnadskostnader. Bolaget utgick från den anställdes nettolöneavtal när bruttoberäkningen av lönen gjordes. Beräkningen baserades på en av Skatteverkets metoder för att räkna fram bruttoersättning. Bruttoersättningen uppgick enligt den beräkningsmetodik till 103 855 kronor per månad. Detta innebar, enligt bolaget, att de formella förutsättningarna för skattelättnader var uppfyllda. Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås då nämnden enbart hade prövat om B.H. kunde medges skattelättnader utifrån den ersättning han hade fått från bolaget.

Förvaltningsrätten noterade att bruttolönen hade beräknats genom s.k. uppgrossning och att bolaget hade bifogat olika beräkningar till ansökan om skattelättnader. Skatteverket och Forskarskattenämnden ifrågasatte inte dessa beräkningar. Frågan att ta ställning till rörde sålunda huruvida beräkningen av bruttolönen skulle göras med eller utan beaktande av skattelättnader. Rätten konstaterade att denna fråga inte uttryckligen hade berörts i förarbetena. Som skäl för avgörandet argumenterade rätten att arbetstagarens ersättningsnivå ska bedömas med utgångspunkt i det anställningsavtal som gäller vid tidpunkten för nämndens prövning. Den anställdes ersättning måste nödvändigtvis inte överstiga beloppsgränsen även efter att skattelättnader har beviljats bara för att lagstiftaren har angett att den avtalade ersättningen ska uppgå till minst två prisbasbelopp varje månad. En sådan tolkning skulle innebära att arbetstagarens avtalade bruttoersättning skulle uppgå till 117 500 kronor per månad eller 1,4 miljoner kronor per år.

Förvaltningsrätten anförde vidare att man av förarbetsuttalanden om de ofentligfinansiella effekterna av den förenklade expertskatten kunde finna att lagstiftaren räknade med att medellönen per år för de tillkommande nyckelpersonerna antogs uppgå till 1,1 miljoner kronor. Vidare beräknades statens intäktsbortfall med anledning av beviljade skattelättnader genom att undanta 25 procent av arbetstagarnas medellöner. Detta tolkade förvaltningsrätten som att det fanns stöd för att skattelättnader inte ska beaktas vid prövningen av

³⁴⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26957-12, dom meddelad 2013-08-09.

arbetstagarnas ersättningsnivåer. Förvaltningsrätten biföll överklagandet och ansåg att B.H. hade rätt till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL.³⁴⁶

Kammarrätten hänvisade till ordalydelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL av vilken det får anses framgå att det är den avtalade bruttoersättningen per månad, beräknad utan beaktande av skattelättnader, som ska överstiga två prisbasbelopp, för att villkoren för skattelättnader ska anses uppfyllda. Av den anledningen avslogs Skatteverkets överklagande och B.H. ansågs berättigad till skattelättnader.³⁴⁷

1.67 Byte av löneutbetalare utan nytt beslut om skattelättnader för anställd först på Catella Retail AB och senare på Catella Fund Management AB

I december 2005 beviljades C.N-R. skattelättnader som gällde ersättning för arbete som utförts på och betalats ut av Catella Retail AB. I december 2010 beslutade Skatteverket att höja C.N-R:s inkomst av tjänst med 277 480 kronor och att påföra skattetillägg. Han hade nämligen, enligt verkets kontrolluppgifter, erhållit 1 672 300 kronor i lön och förmåner från Catella Fund Management AB. Beslutet om skattelättnader från Forskarskattenämnden gällde dock enbart ersättningen från Catella Retail AB och lönen från det andra bolaget togs därför upp till beskattning enligt kontrolluppgift. Skatteverket fann vidare att C.N-R. lämnat en sådan oriktig uppgift i samband med sin deklaration att det förelåg grund för att påföra skattetillägg med 40 procent av inkomstskatten på 277 480 kronor.

C.N-R. överklagade Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten och yrkade på att bli beskattad i enlighet med sin deklaration och Forskarskattenämndens beslut samt på att slippa skattetillägg. Han anförde att Catella Retail AB hade genomgått en intern omstrukturering 2008. I samband med denna hade hans anställning formellt flyttats till Catella Fund Management AB. Han hade dock samma arbetsuppgifter som tidigare. I sina uppgifter till Skatteverket hade han justerat sin inkomst av tjänst med 25 procent enligt Forskarskattenämndens beslut. Han anförde vidare att det måste anses oproportionerligt att ta ut ett skattetillägg på över 60 000 kronor.

Förvaltningsrätten ansåg att det framgick av handlingarna i målet att Catellakoncernen genomfört en omstrukturering som medförde att en del av C.N-R:s lön under det sista året med skattelättnader betalades ut av en annan juridisk person än den som omfattades av Forskarskattenämndens beslut. I normalfallet, ansåg rätten, måste den enskilda, för att säkerställa sin rätt till skattelättnader när anställningen flyttas från en juridisk person till en annan, ansöka om skattelättnader på nytt, detta för att nämnden skulle kunna avgöra om de förutsättningar som låg till grund för beslutet var applicerbara också hos den nya arbetsgivaren.

³⁴⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13.

³⁴⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, dom meddelad 2014-02-20.

Handlingar i målet, bl.a. ett intyg skrivet av C.N-R:s dåvarande chef, intygade dock att hans arbetsuppgifter inte hade ändrats. Därför ansåg rätten att Skatteverket borde kunna frångå presumptionen att lönen vid arbetsgivarbyte inte längre omfattades av skattelättnader, om det saknades skäl att ifrågasätta att förutsättningarna för skattelättnader fortfarande var uppfyllda. Det kunde knappast ha varit lagstiftarens avsikt att skattelättnader skulle försvinna enbart på grund av formella brister i förhållande till ordalydelsen i Forskarskattenämndens beslut. Förvaltningsrätten biföll överklagandet.³⁴⁸

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten och yrkade på fastställande av det egna beslutet. Verket ansåg att det rådde ett absolut hinder mot att tillämpa bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ IL när utbetalningen av tjänsteinkomst kom från en annan juridisk person än den som beslutet avsåg, så länge denna inte enbart var förmedlare av utbetalningen. C.N-R. bestred bifall och anförde till stöd för sin talan att Forskarskattenämnden hade ansett honom berättigad till skattelättnader utifrån de uppgifter han inkommit med. Uppgifterna efter omstruktureringen hade varit exakt desamma. Han fann att Skatteverket genom sitt uttalande ovan gjort en egen prövning av förutsättningarna för skattelättnad. Om kammarrätten dock skulle anse att förutsättningar för skattelättnader inte förelåg, fanns ingen anledning att påföra skattetillägg.

Kammarrätten hänvisade till förarbetena och konstaterade att det inte fanns något som hindrade att en arbetstagare hade fler än ett uppdrag samtidigt så länge ansökan lämnats in för bägge arbetena. Vidare framgick det där att det ankom på arbetstagaren eller arbetsgivaren att förete ett beslut om skattelättnad för Skatteverket (prop. 2000/01: s. 31–33). Mot bakgrund av detta ansåg kammarrätten att vid arbetsgivarbyte fanns ett formellt krav på att göra en ny ansökan och ett nytt beslut från Forskarskattenämnden för att rätt till skattelättnader skulle föreligga. C.N-R. hade inte gjort detta, varför de formella kraven för skattelättnader inte ansågs vara uppfyllda. Det faktum att hans arbetsuppgifter hade varit oförändrade efter arbetsgivarbytet föranledde inte att kravet på ny ansökan kunde efterges. Kammarrätten biföll överklagandet och fastställde Skatteverkets omprövningsbeslut.³⁴⁹

³⁴⁸ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 9658-12, dom meddelad 2013-06-03.

³⁴⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4885-13, dom meddelad 2013-12-03.

BILAGA 6

Antal forskare som har beviljats skattelättnader vid KI under perioden 2001– 2013

Institution	Ankomst	Land	Antal/år	Titel
C6	2001-01-01	Ryssland		Gästforskare
K2	2001-01-01	England		Forskare
K8	2001-01-01	USA		Gästforskare
C4	2001-09-01	Danmark	4	Forskare
C8	2002-01-01	Irland		Forskare
C8	2002-01-01	Irland		Forskare
H2	2002-01-01	Österrike		Forskare
C9	2002-01-15	USA	4	Forskare
UF	2003-01-01	Holland		Professor
H9	2003-01-01	–	2	Gästforskare
C8	2004-03-01	England	1	Forskare
H2	2005-05-25	Italien	1	Forskare
K1	2006-03-20	Brasilien		Postdoktor
C1	2006-04-30	USA		Forskare
C4	2006-08-15	Norge		Forskare
C4	2006-12-15	Tyskland	4	Forskare
S1	2007-02-05	Finland	1	Professor/överläkare
K7	2008-01-01	England		Professor
C4	2008-01-01	Kina		Biträdande avdelnings- chef
CA	2008-10-01	Kanada	3	Projektledare
C8	2009-01-01	England		Forskare
K1	2009-01-01	Tyskland		Professor/överläkare
H2	2009-03-01	–	3	Professor
H1	2010-01-01	Italien		Seniorforskare
CA	2010-12-01	USA	2	Avdelningsdirektör
C1	2011-02-01	Kroatien		Postdoktor
K7	2011-04-01	Indien		Forskarassistent
H2	2011-08-01	Kina		Laboratorieansvarig
C2	2011-09-01	Ungern		Senior lab manager
C2	2011-10-24	Indien		Forskare
CA	2011-11-01	England	6	Projektledare
H7	2012-01-01	Grekland		Postdoktor
H9	2012-01-01	Finland		Forskare
C3	2012-01-16	Italien		Forskare

Institution	Ankomst	Land	Antal/år	Titel
H7	2012-03-27	–		Postdoktor
H9	2012-04-01	–		Forskare
K2	2012-09-01	Tyskland		Forskare
C6	2012-11-01	Polen		Postdoktor
C4	2012-12-01	Australien		Postdoktor
C5	2012-12-01	USA	9	Professor kallad
C2	2013-02-01	Australien	1	Forskare

Källa: Information från KI.

RAPPORTER FRÅN RIKSDAGEN		2011/12
2011/12:RFR1	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Biologisk mångfald i rinnande vatten och vattenkraft – En uppföljning	
2011/12:RFR2	UTBILDNINGSUTSKOTTET Utbildningsutskottets offentliga utfrågning om forsknings- och innovationsfrågor	
2011/12:RFR3	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om biologisk mångfald i rinnande vatten och vattenkraft	
2011/12:RFR4	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Konstitutionsutskottets seminarium om en nordisk samekonvention	
2011/12:RFR5	NÄRINGSUTSKOTTET eHälsa – nytta och näring	
2011/12:RFR6	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Frågeinstituten som kontrollinstrument Volym 1 och 2	
2011/12:RFR7	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets öppna utfrågning på temat Missbruks- och beroendevård – vem ska ansvara för vad? torsdagen den 24 november 2011	
2011/12:RFR8	TRAFIKUTSKOTTET Tillsynen av yrkesmässiga <i>godstransporter</i> på väg – En uppföljning	
2011/12:RFR9	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning den 8 december 2011 om järnvägens vinterberedskap	
2011/12:RFR10	KULTURUTSKOTTET Verksamheten vid scenkonstallianserna – En utvärdering	
2011/12:RFR11	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Kunskapsöversikt om nationella minoriteter	
2011/12:RFR12	UTBILDNINGSUTSKOTTET Rapporter från utbildningsutskottet Förstudie – utbildningsvetenskaplig forskning Breddad rekrytering till högskolan	
2011/12:RFR13	SKATTEUTSKOTTET Uppföljning av undantag från normalskattesatsen för mervärdeskatt	
2011/12:RFR14	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning den 29 mars 2012 om framtida godstransporter	
2011/12:RFR15	ARBETSMARKNADSUTSKOTTET Arbetsmarknadspolitik i kommunerna Del 1 Offentligt seminarium Del 2 Kunskapsöversikt	
2011/12:RFR16	NÄRINGSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om life science-industrins framtid i Sverige	

RAPPORTER FRÅN RIKSDAGEN		2012/13
2012/13:RFR1	FINANSUTSKOTTET Statlig styrning och ansvarsutkrävande	
2012/13:RFR2	FINANSUTSKOTTET Utfrågningsprotokoll EU, euron och krisen	
2012/13:RFR3	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning den 29 mars 2012 om framtida godstransporter	
2012/13:RFR4	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET OCH NÄRINGSUTSKOTTET Uppföljning av vissa frågor inom landsbygdsprogrammet	
2012/13:RFR5	FÖRSVARsutskottet FöU Forskning och utveckling inom försvarsutskottets ansvarsområde	
2012/13:RFR6	CIVILUTSKOTTET Kontraheringsplikt vid tecknandet av barnförsäkringar	
2012/13:RFR7	KU, FiU, KrU, UbU, MJU och NU Öppet seminarium om riksdagens mål- och resultatstyrning: vilka mål, vilka resultat?	
2012/13:RFR8	UTBILDNINGSUTSKOTTET Utbildningsutskottets offentliga utfrågning om gymnasiereformen	
2012/13:RFR9	UTBILDNINGSUTSKOTTET Förstudier om – Förskolan – Utbildning för hållbar utveckling inklusive entreprenöriellt lärande	
2012/13:RFR10	UTBILDNINGSUTSKOTTET Hur kan ny kunskap komma till bättre användning i skolan	
2012/13:RFR11	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets öppna seminarium om folkhälsofrågor onsdagen den 27 mars 2013	
2012/13:RFR12	ARBETSMARKNADSUTSKOTTET Mogen eller övermogen? – arbetsmarknadsutskottets offentliga seminarium om erfaren arbetskraft	
2012/13:RFR13	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om sjöfartens kapacitetsmöjligheter	
2012/13:RFR14	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om flygtrafikledningstjänsten – har vi landat i den bästa lösningen?	
2012/13:RFR15	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om oredlighet i livsmedelskedjan	
2012/13:RFR16	UTBILDNINGSUTSKOTTET Utbildningsutskottets offentliga utfrågning om hur ny kunskap bättre ska kunna komma till användning i skolan	
2012/13:RFR17	NÄRINGSUTSKOTTET Näringsutskottets offentliga utfrågning om en fossiloberoende fordonsflotta	

2013/14:RFR1	SOCIALUTSKOTTET Etisk bedömning av nya metoder i vården – en uppföljning av landstingens och statens insatser
2013/14:RFR2	KULTURUTSKOTTET Uppföljning av regeringens resultatredovisning för utgiftsområde 17 Kultur, medier, trossamfund och fritid
2013/14:RFR3	KULTURUTSKOTTET En bok är en bok är en bok? – en fördjupningsstudie av e-böckerna i dag
2013/14:RFR4	KULTURUTSKOTTET Offentlig utfrågning om funktionshindersperspektiv i kulturarvet
2013/14:RFR5	TRAFIKUTSKOTTET Hela resan hela året! – En uppföljning av transportsystemets tillgänglighet för personer med funktionsnedsättning
2013/14:RFR6	FINANSUTSKOTTET Finansutskottets offentliga utfrågning om ändring av riksdagens beslut om höjd nedre skiktgräns för statlig inkomstskatt
2013/14:RFR7	SKATTEUTSKOTTET Inventering av skatteforskare 2013
2013/14:RFR8	ARBETSMARKNADSUTSKOTTET Ett förlängt arbetsliv – forskning om arbetstagarnas och arbetsmark- nadens förutsättningar
2013/14:RFR9	SOCIALFÖRSÄKRINGSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om vårdnadsbidrag och jämställdhetsbonus
2013/14:RFR10	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Subsidiaritet i EU efter Lissabon