

Fråga om omräkning från nettolön till bruttolön vid tillämpning av bestämmelserna om skattelättnader för vissa utländska arbetstagare i 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen, s.k. expertskatt.

Lagrum:

11 kap. 22 § och 23 § inkomstskattelagen (1999:1229)

B.H. var anställd i en nederländsk koncern. I mars 2012 kom han till Sverige för att under 18 månader arbeta för ett svenskt bolag i koncernen, PON Equipment AB (bolaget). Enligt en överenskommelse mellan B.H. och bolaget utgick nettolön som ersättning för arbetet i Sverige. B.H. ansökte hos Forskarskattenämnden om att få skattelättnader grundat på ersättningsnivå enligt 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Nämnden beslutade den 21 juni 2012 att avslå B.H:s ansökan med motiveringen att bruttolönen skulle beräknas med beaktande av skattelättnader och att lönen inte nådde upp till den nivå per månad som krävdes.

Bolaget överklagade nämndens beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att skattelättnader skulle medges för B.H.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2013-03-13, ordförande Pedersen)

yttrade: Av 11 kap. 22 § tredje stycket IL följer att en utländsk arbetstagare kan ges skattelättnader om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Beloppsgränsen för 2012 uppgår därmed till 88 000 kr. – B.H. har ett nettolöneavtal med bolaget, vilket innebär att hans bruttolön får beräknas genom s.k. uppgrossning. Till ansökan om skattelättnader har bolaget bifogat olika beräkningar, vilka Forskarskattenämnden och Skatteverket inte har ifrågasatt. Frågan i målet är därför om beräkningen av bruttolönen ska göras med eller utan beaktande av skattelättnader. Om hänsyn tas till skattelättnader understiger B.H:s bruttolön två prisbasbelopp och om sådan hänsyn inte tas överstiger hans bruttolön beloppsgränsen. – Huruvida skattelättnader ska beaktas vid prövningen av arbetstagarens ersättningsnivå har inte berörts uttryckligen i förarbetena. I författningskommentaren anges endast att det är den avtalade ersättningen som måste nå upp till den aktuella nivån varje månad (jfr prop. 2011/12:1 s. 516). Enligt förvaltningsrättens mening syftar dock detta till att klargöra att om ersättningen tillfälligt understiger beloppsgränsen på grund av omständigheter som inte inverkar på den avtalade ersättningsnivån påverkas inte skattelättnaden. Uttalandet ger däremot ingen närmare vägledning vad gäller frågan om skattelättnader ska beaktas vid beloppsprövningen. – Enligt förvaltningsrättens mening ska arbetstagarens ersättningsnivå bedömas med utgångspunkt i det anställningsavtal som föreligger vid tidpunkten för

Forskarskattenämndens prövning. Att lagstiftaren angett att den avtalade ersättningen ska uppgå till minst två prisbasbelopp varje månad innebär dock inte nödvändigtvis att arbetstagarens ersättning måste överstiga beloppsgränsen även efter att skattelättnader har beviljats. Med en sådan tolkning av bestämmelserna skulle det krävas att arbetstagarens avtalade bruttoersättning uppgick till ungefär 117 500 kr per månad eller 1,4 miljoner kr per år med 2012 års prisbasbelopp. – I förarbetsuttalanden rörande de offentligfinansiella effekterna av den förenklade expertskatten framgår att lagstiftaren räknat med att medellönen per år för de tillkommande nyckelpersonerna antas vara 1,1 miljoner kr och att den ligger strax över beloppsgränsen (jfr prop. 2011/12:1 s. 246). I samma avsnitt framgår även att statens intäktsbortfall till följd av beviljade skattelättnader beräknats genom att undanta 25 procent av arbetstagarnas medellöner. Att lagstiftaren angett att medellönerna bedöms ligga strax över två prisbasbelopp samt räknat med att 25 procent av medellönerna undantas från beskattning ger stöd för att skattelättnader inte ska beaktas vid prövningen av arbetstagarnas ersättningsnivåer. – Mot bakgrund av det anförda finner förvaltningsrätten att 11 kap. 22 § tredje stycket IL innebär att avtalad månatlig ersättning utan beaktande av skattelättnader ska uppgå till minst två prisbasbelopp för arbetet i Sverige. Att arbetstagaren har ett nettolöneavtal där bruttolönen, så som i B.H:s fall, får bestämmas genom s.k. uppgrossning saknar betydelse. Förvaltningsrätten finner därför att det är B.H:s bruttolön om 103 855 kr som ska ligga till grund för prövningen av om han kan medges skattelättnader. – Det är ostridigt att B.H. uppfyller de formella förutsättningarna för skattelättnader. Eftersom hans månatliga ersättning från arbetet i Sverige överstiger två prisbasbelopp ska han medges skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Överklagandet ska därför bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att B.H. har rätt till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL i sin anställning hos PON Equipment AB.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle förklara att B.H. inte var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL.

Bolaget ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Stockholm (2014-02-20, Svahn Lindström, Silfverhjelms referent, Widding-Gidlund) yttrade: Frågan i målet är om det är B.H:s bruttolön beräknad med eller utan beaktande av skattelättnader som ska ligga till grund för bedömningen om han är berättigad till skattelättnader. – Parterna är överens om att B.H:s bruttolön m.m. per månad, efter s.k. uppgrossning utan beaktande av skattelättnader, uppgår till 103 855 kr. – Möjligheten att bevilja skattelättnader enbart på grund av ersättningsnivå infördes den 1 januari 2012. Den nya bestämmelsen som tagits in i ett nytt tredje stycke i 11 kap. 22 § IL innebär att villkoren i första stycket alltid ska anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår som arbetet påbörjas. I förarbetena

anges att det är den avtalade månadsersättningen som ska nå upp till den aktuella nivån. Om ersättningen tillfälligt skulle understiga denna nivå på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande påverkar detta inte skattelättnaden (prop. 2011/12:1 s. 516). – Prisbasbeloppet för 2012 uppgår till 44 000 kr och beloppsgränsen per månad för att beviljas skattelättnader grundat på ersättningsnivå för arbete som påbörjats kalenderåret 2012 måste därmed överstiga 88 000 kr. – Kammarrätten gör följande bedömning. – Av ordalydelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket IL får det 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. Eftersom B.H:s avtalade bruttoersättning per månad från arbetet i Sverige överstiger två gånger prisbasbeloppet är han berättigad till skattelättnader. Skatteverkets överklagande ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

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

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Utgångspunkten bör vara de avtalsvillkor som gäller vid tidpunkten för Forskarskattenämndens prövning. Vid den tidpunkten finns inte något annat tabellskatteavdrag att ta hänsyn till än det som gäller för en på vanligt sätt framräknad bruttolön. Bruttolönen per månad ska jämföras med lagens beloppsgräns i samband med prövningen av om en person omfattas av regelverket. Det saknar därmed relevans om en sådan jämförelse senare leder till att bruttolönen kan komma att understiga beloppsgränsen. En sådan konsekvens följer av hur regelverket är utformat. Om Högsta förvaltningsdomstolen inte delar bolagets uppfattning bör domstolen beakta att underinstanserna inte har prövat om förutsättningarna för skattelättnader är uppfyllda enligt huvudregeln i 11 kap. 22 § första stycket IL.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-11-26, Jermsten, Knutsson, Nymansson, Bull, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

I 11 kap. 22 och 23 §§ IL finns bestämmelser om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner. Bestämmelserna gäller enligt 22 § första stycket för arbetstagare med vissa angivna specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- och utvecklingsuppgifter

eller företagsledande uppgifter. Av andra stycket framgår att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare och inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas samt att vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år. Enligt tredje stycket ska villkoren i första stycket anses uppfyllda om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Skattelättnaderna består, såvitt nu är av intresse, i att 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån inte ska tas upp, 22 § första stycket och 23 §.

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

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

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

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Mål nr 1495-14, föredragande Camilla Wernkvist

Rättsfall: RÅ 1987 ref. 61; RÅ 2010 ref. 15.