

<b>Målnummer:</b>	7306-05	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2006-05-08		
<b>Rubrik:</b>	En person har av Forskarskattenämnden förklarats berättigad till skattelättnader under tre år. Skattelättnaderna har ansetts omfatta bonusersättning till den del ersättningen kan hänföras till arbete som utförts under treårsperioden, även om den uppburits först efter periodens utgång. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1959 ref. 33</li><li>• RÅ 1983 1:58</li><li>• RÅ 2002 not. 134</li></ul>		

---

**REFERAT**

I ansökan till Skatterättsnämnden anförde A och bolaget X bl.a. följande. A är anställd hos X. Forskarskattenämnden beviljade den 3 september 2002 A skattelättnad enligt 11 kap. 22-23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Beslutet gällde under de tre första åren av den tillfälliga vistelsen i Sverige räknat från tidpunkten för ankomsten hit. Av beslutet framgår att arbetet i Sverige beräknades pågå under tre till fem år från den 5 september 2001 varefter A avsåg att lämna Sverige och återvända till hemlandet. - A:s period med skattelättnad avslutades således i början av september 2004. - I anledning av att A på grund av sin anställning under vissa förutsättningar hade rätt till bonusersättning och i februari 2005 erhöll en bonusersättning som belöpte på verksamhetsåret 2004 önskade A och X svar på följande frågor. - Fråga 1. Omfattar A:s skattelättnad enligt 11 kap. 22-23 §§ IL den del av bonusutbetalningen som belöpte på den period då A hade skattelättnad, trots att utbetalningen skedde under en period då A inte längre omfattades av sådan skattelättnad? - Fråga 2. Om svaret på fråga 1 innebär att bonusutbetalningen omfattas av A:s skattelättnad, skall då skattelättnaden omfatta den del av bonusutbetalningen som belöpte på den period då A hade skattelättnad?

Skatterättsnämnden (2005-11-28, Wingren, ordförande, Gäverth, Melbi, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Forskarskattenämndens beslut om skattelättnad omfattar den del av bonusutbetalningen som kan hänföras till arbete fram till utgången av den tidsperiod som anges i nämndens beslut. - Beslut. - A:s ansökan avvisas till den del den inte kan anses besvarad genom förhandsbeskedet.

X:s ansökan avvisas.

Motivering. - Enligt 11 kap. 22 § första stycket IL skall experter, forskare eller andra nyckelpersoner inte ta upp i 23 § angiven del av lön, arvode eller liknande ersättning och inte heller andra i den paragrafen angivna ersättningar om arbetet avser vissa i 22 § första stycket uppräknade arbetsuppgifter. I andra stycket anges att bestämmelserna i första stycket gäller bara om vissa förutsättningar angående arbetsgivarens och arbetstagarens förhållanden är uppfyllda, däribland att arbetstagaren inte är svensk medborgare och att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. I tredje stycket föreskrivs att bestämmelserna i paragrafen tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. - Bestämmelserna i 22 § gäller enligt 23 § bl.a. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet. Frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas enligt 23 a § av

Forskarskattenämnden. - Forskarskattenämnden beviljade i beslut den 3 september 2002 A skattelättnad i enlighet med de angivna bestämmelserna. I beslutet angavs att det gällde under de tre första åren av den tillfälliga vistelsen i Sverige räknat från tidpunkten för ankomsten hit. Av handlingarna framgår att arbetet i Sverige hos X beräknades pågå under tre till fem år från den 5 september 2001. Någon dag för ankomsten hit och således uppgift om när den tidsbegränsade vistelsen påbörjades finns inte noterad. - Av anställningsavtalet framgår att A under vissa förutsättningar äger rätt att erhålla en bonusersättning, som baserar sig på verksamhetsårets resultat. Denna bonus fastställs först efter kalenderårets utgång. För verksamhetsåret 2004 betalades den ut i februari 2005. Frågan i ärendet är om Forskarskattenämndens beslut om skattelättnad omfattar även denna utbetalning trots att den utbetalats efter treårsperiodens utgång (fråga 1) och, om så är fallet, om skattelättnaden omfattar den del som belöper på tiden fram till treårsperiodens utgång (fråga 2). - Nämnden gör följande bedömning. - Reglerna om skattelättnader innebär bl.a. att den som erhållit Forskarskattenämndens medgivande inte behöver ta upp viss del av lön, arvode och liknande ersättning eller förmån av arbetet under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen i Sverige. Bestämmelsen i 11 kap. 22 § IL behandlar således frågan om skattefria inkomster för experter, forskare m.fl. (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 503). Varken ordalydelsen eller förarbetena ger vid handen att det för reglernas tillämplighet krävs att inkomsterna har kunnat disponeras eller på annat sätt kommit den skattskyldige till del inom treårsperioden och att de således också reglerar beskattningstidpunkten för inkomsterna (jfr 10 kap. 8 § och följande paragrafer i IL och a. prop. s. 498). - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att skattelättnad i enlighet med Forskarskattenämndens beslut föreligger för uppbyggnad av bonus till den del den kan hänföras till arbete som utförts inom tre år från den tillfälliga vistelsens början även om den uppbyggnad först efter denna periods utgång (jfr RÅ83 1:58 och RÅ 2002 not. 134 samt RÅ 1959 ref. 33). - I ärendet saknas tillräckliga uppgifter för att besvara A:s ansökan i vidare omfattning än vad som skett.

Enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet. Ansökan avser inte X:s skattskyldighet. Bolagets ansökan skall därför avvisas.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle förklara att den ersättning som A uppbar från X efter utgången av en treårsperiod från den tillfälliga vistelsens början inte skulle omfattas av skattelättnader enligt bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ IL.

A bestred bifall till Skatteverkets yrkande och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2006-05-08 Eliason, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I likhet med Skatterättsnämnden finner Regeringsrätten att de i målet aktuella särskilda reglerna om tidsbegränsade skattelättnader får förstås så att de skall tillämpas för lön m.m. avseende arbete som har utförts inom treårsperioden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsråden Nordborg och Knutsson var skiljaktiga och anförde: Forskarskattenämnden förklarade i beslut den 3 september 2002 att A var berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Beslutet gällde under de tre första åren av A:s tillfälliga vistelse i Sverige, räknat från tidpunkten för ankomsten hit. Såvitt framgår av utredningen i målet påbörjade A sin vistelse här den 5 september 2001.

I februari 2005 betalade A:s arbetsgivare ut en bonus till honom som baserade sig på verksamhetsresultatet för 2004. Bonusersättningen utgick således som

en följd av A:s arbete under 2004 och frågan är om ersättningen därmed till någon del omfattas av Forskarskattenämndens beslut om skattelättnader trots att den utbetalades efter den tid som nämndens beslut om skattelättnader avsåg.

Vi gör följande bedömning.

I 11 kap. IL regleras vad som skall tas upp som intäkt av tjänst men inte när detta skall ske. Tidpunkten för beskattning regleras i stället i 10 kap. 8 § under rubriken "Beskattningstidpunkten" vari sägs att inkomster skall tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Huvudregeln i 11 kap. 1 § är att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt om inte annat följer av kapitlet i övrigt. Av bestämmelserna i kapitlets 22 och 23 §§ följer vidare att vissa inkomster inte skall tas upp men de säger inget om vid vilken tidpunkt som denna prövning skall göras. Den avgörande tidpunkten måste därmed vara den som anges i 10 kap. 8 §. Härav följer att prövningen av om en viss inkomst är undantagen från beskattning enligt 11 kap. 22 och 23 §§ skall göras det beskattningsår då inkomsten i fråga kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del.

Enligt 11 kap. 22 § tredje stycket skall bestämmelserna om att vissa inkomster inte skall tas upp som intäkt tillämpas bara under tre år. Såvitt framkommit i förevarande mål upphörde skattelättnaderna i september 2004 och därmed under beskattningsåret 2004 medan bonusersättningen utbetalades under beskattningsåret 2005. Bonusersättningen omfattas därmed enligt vår mening inte av Forskarskattenämndens beslut om skattelättnader. Skatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Föredraget 2006-03-08, föredragande Björnsson, målnummer 7306-05

---

**Sökord:** Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av tjänst

**Litteratur:** Prop. 1984/85:76 s. 6 f., 10 och 14; prop. 2000/01:12 s. 18, 24 och 30 f.; Andersson m.fl.: Inkomstskattelagen - en kommentar, del 1 2005 s. 258 och 303

---