

Målnummer:	2956-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-05-24		
Rubrik:	En person som arbetar med valutatransaktioner med utländska börsföretag har inte ansetts berättigad till skattelättnader enligt reglerna för den s.k. expertskatten.		
Lagrum:	11 kap. 22 § och 23 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2003 ref. 58		

REFERAT

Forskarskattenämnden beslutade den 22 april 2002 att avslå en ansökan av Svenska Handelsbanken AB (härefter Handelsbanken) och H.M. om skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för H.M. i egenskap av expert alternativt som nyckelperson i Handelsbanken. Som skäl för beslutet anförde nämnden bl.a. följande. H.M. arbetar inom avdelningen "Sales" på Handelsbanken och är ansvarig för handeln med de största finländska valutakunderna. H.M:s arbetsuppgifter ligger inte på den nivån att han kvalificerar som expert eller nyckelperson i de aktuella bestämmelsernas mening. Kännedom om den finländska marknaden och färdigheter i finska språket är enligt nämndens mening av för allmän karaktär för att medföra en annan bedömning.

Handelsbanken och H.M. överklagade Forskarskattenämndens beslut och yrkade att skattelättnad skulle medges i enlighet med ansökan. Till stöd för överklagandet anförde klagandena i huvudsak följande. Handelsbanken har sedan slutet av 1990-talet koncentrerat sin s.k. tradingverksamhet till Stockholm istället för att som andra svenska banker bedriva motsvarande verksamhet i flera länder. Denna omstrukturering har inneburit att även de produkter som Handelsbanken tidigare kunnat erbjuda i de andra länderna har överförts till verksamheten i Sverige. Ett stort antal av dessa produkter kräver särskilda kunskaper och kontakter i de länder de berör. Av det skälet var det nödvändigt för Handelsbanken att rekrytera utländsk personal för att kunna upprätthålla och utveckla produktutbudet. För det fall dessa personer skulle lämna Handelsbanken står inte annat till buds än att lägga ned de särskilda produkterna eftersom motsvarande kompetens inte går att finna i Sverige. H.M. är ansvarig för försäljningen av valutaoptioner och valutor på den finska marknaden inom Handelsbanken trading. Han har totalansvar för cirka tjugo av Handelsbankens största kunder i Finland. Dessa utgörs av flera av Finlands största börsnoterade företag. 60-70 procent av valutaoptionshandeln som Handelsbanken genomför sker med finländska kunder. H.M. har sedan år 1986 arbetat med valutor i Finland, USA och numera i Sverige. Han har en gedigen bakgrund på ett område som på senare år har blivit en mycket expansiv del av finansmarknaden i och med introduktionen av euron. Utöver detta har H.M. byggt upp en personlig relation till de finska börsföretag som är kunder till honom. Personliga relationer är ytterst viktigt på detta område. Många kunder har valt att inte handla när H.M. inte har funnits tillgänglig. En betydande nedgång i valutahandeln kan därför påvisas när han inte finns på arbetet. Någon person med kunskaper motsvarande H.M:s står inte att finna i Sverige. När det gäller ett företag av Handelsbankens storlek, med ett stort antal verksamhetsgrenar, bör bedömningen av om en person är i en nyckelposition eller inte ske utifrån den verksamhetsgren som berörd person är aktiv inom och inte utifrån företagets samlade verksamhet. En motsatt tolkning skulle kunna leda till att en nyckelposition i ett mindre företag skulle kunna uppnås lättare

än i ett företag av Handelsbankens storlek. Bedömningen av nyckelpersoners specialistkompetens måste göras utifrån andra kriterier än avseende experter. H.M. är ansvarig för försäljningen på den finska marknaden med ett totalansvar för Handelsbankens tjugo största kunder i Finland och innehar ett stort förtroende bland kunderna tack vare sin kompetens på området. Han uppstår en mycket hög lön. Även detta är en indikation på hans viktiga och betydelsefulla funktion i banken. Med hänsyn till detta får H.M. anses ha en nyckelposition i Handelsbanken.

Riksskatteverket yrkade att länsrätten, med samma motivering som Forskarskattenämnden, skulle fastställa nämndens beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2002-12-16, Björnsson, ordförande) yttrade: Enligt 11 kap. 22 § IL skall experter, forskare eller andra nyckelpersoner 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.

Bestämmelserna tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. - I förarbetena till bestämmelserna om skattelättnader (prop. 2000/01:12 s. 22) anges bl.a. följande. Regeringen anser att en närmare prövning bör göras som främst grundas på de enskilda personernas kompetens. De personer som föreslås 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. Även personer i ledande ställning som t.ex. kan ha ett inflytande över var verksamheten skall förläggas vid nyetablering bör kunna komma ifråga. Det torde alltså i princip röra sig om tre olika kategorier av personal. Den första kategorin avser specialister och experter med en sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller det är svårt att finna inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker. Den andra kategorin utgörs av forskare och där bör samma kompetensnivå gälla som för experter. Medan experterna främst torde vara verksamma inom forskningsinstitutionerna. Den tredje kategorin avser personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Här avses företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det t.ex. vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion,

engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi. - Av ansökningshandlingarna framgår att H.M., som är finsk medborgare, sedan augusti 1998 arbetar som "vice president" inom Sales på Handelsbanken Trading i Stockholm. Han uppges vara specialist inom den finska valutamarknaden och ansvarig för de finska valutakunderna. - Länsrätten gör följande bedömning. - Med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde det krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att komma ifråga för skattelättnader som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. Vidare skall arbetsuppgifterna i sig vara mycket kvalificerade och enligt förarbetena avse områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Det skall dessutom ha förelegat betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person till positionen. Av utredningen i målet har framkommit att H.M. har erfarenhet av framförallt valuta- och valutoptionshandel på den finska marknaden. Enligt länsrättens mening medför inte detta att han kan anses vara expert i inkomstskattelagens mening. Av handlingarna i målet kan inte utläsas att han har en sådan kompetens eller sådana arbetsuppgifter som förutsätts i 11 kap. 22 § första stycket 1 IL. - Beträffande bedömningen av om H.M. innehar en nyckelposition i företaget enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL får det anses framgå av förarbetena att man för dessa personer ställer lika höga krav på kompetensnivå som de som ställs på experter. Enligt länsrättens mening är det i målet inte visat att H.M. har en företagsledande roll i Handelsbanken. Det har inte heller visats att hans kompetensnivå är sådan att han därigenom kan anses inneha en nyckelposition i Handelsbanken. Förutsättningar för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL är därmed inte uppfyllda. - Mot bakgrund av det sagda finner länsrätten att Forskarskattenämnden har haft fog för sitt beslut att avslå ansökan om skattelättnader för H.M. - Länsrätten avslår överklagandet.

H.M. överklagade och yrkade att kammarrätten skulle medge skattelättnader för honom enligt ansökan.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2004-04-20, Hallberg, Sjöberg, Lewis, referent) yttrade: Frågan i målet är om H.M. i sitt arbete som "vice president" inom Sales på Handelsbanken Trading i Stockholm har rätt till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 eller 3 IL. Beträffande lagtexten hänvisas till länsrättens dom. - H.M. har i målet uppgivit bland annat följande. Ett stort antal av de produkter som hör till den tradingverksamhet som sedan slutet av 1990-talet koncentrerats till Stockholm kräver särskilda kunskaper och kontakter i de länder de berör. Det har därför varit nödvändigt att rekrytera utländsk personal för att kunna behålla dessa produkter. Han är ansvarig för handeln med de största finländska valutakunderna. Han har arbetat med valutor sedan år 1986 och byggt upp en personlig relation till kunderna, bland andra flera av Finlands största börsföretag. 60-70 procent av bankens valutoptionshandel sker med finländska kunder. De personliga relationerna är ytterst viktiga på området och någon motsvarande person i Sverige har inte kunnat ersätta honom på banken. Uppgifterna har inte bestritts av Skatteverket. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Liksom länsrätten finner kammarrätten att det bör krävas en mycket hög kompetensnivå eller specialisering för att en arbetstagare skall anses tillhöra den krets av personer som kan komma i fråga för skattelättnad enligt första punkten i den aktuella bestämmelsen. Kammarrätten finner inte att H.M. har en sådan bakgrund eller att arbetsuppgifterna är så kvalificerade att han når upp till den höga kompetensnivå som krävs för att förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL skall anses uppfyllda. Hans överklagande kan därför inte bifallas på denna grund. - Frågan är då om förutsättningarna för skattelättnader enligt tredje punkten i nu aktuellt lagrum kan anses uppfyllda. Enligt denna punkt krävs att det är fråga om en person i företagsledande ställning eller annan nyckelposition. Enligt kammarrättens mening bör det här vara fråga om en relativt snäv krets av chefer som ansvarar för en för företaget

viktig och central del. Denna bedömning bör enligt kammarrättens mening göras olika i små och stora företag för att inte stora företag skall diskrimineras. H.M. har uppgivit att han haft att leda en inom Sales på Handelsbanken Trading viktig och central funktion. Om banken inte kunnat rekrytera honom hade banken inte kunnat behålla valutaoptionshandeln med de största finländska valutakunderna. Uppgifterna har inte bestritts av Skatteverket. Vid bedömningen av om H.M. skall anses ha en företagsledande ställning skall beaktas att Handelsbanken är ett stort företag med ett flertal verksamhetsgrenar. Med hänsyn till vad ovan anförts finner kammarrätten att H.M. är innehavare av en nyckelposition inom en av bankens verksamhetsgrenar. Han är således berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL. Överklagandet skall därför bifallas. - Med bifall till överklagandet och med undanröjande av länsrättens dom den 16 december 2002 och Forskarskattenämndens beslut den 22 mars 2002 förklarar kammarrätten att förutsättningarna för skattelättnader enligt 22 § första stycket 3 IL är uppfyllda beträffande den hos Handelsbanken anställde H.M.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att H.M. inte var berättigad till skattelättnader enligt bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Verket anförde bl.a. följande. H.M. arbetar inom avdelningen "Sales" på Handelsbanken och är ansvarig för handeln med de största finländska valutakunderna. I prop. 2000/01:12 anges (s. 22) att de personer som föreslås bli omfattade av systemet med skattelättnader 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. Kategorin experter sägs avse specialister med sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller som det är svårt att finna inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker. Mot bakgrund av lagtextens utformning och syftet med lagstiftningen som det kommit till uttryck i förarbetena krävs en mycket hög kompetensnivå eller specialisering för att skattelättnader skall komma i fråga. Arbetsuppgifterna i sig skall vara högt kvalificerade. Det krävs också att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens. H.M:s arbetsuppgifter ligger inte på den nivån att han kvalificerar som expert. Kännedom om den finländska marknaden och färdigheter i finska språket är av för allmän karaktär för att kunna kvalificera för skattelättnader. I princip bör samma höga krav på kompetens som gäller för experter också gälla för specialister för att dessa skall anses inneha nyckelpositioner i företag. Det är här fråga om en relativt snäv krets av chefer som besitter en unik specialkompetens och som ansvarar för en för företaget nödvändig och central del.

H.M. bereddes tillfälle att svara men hördes inte av.

Regeringsrätten (2006-05-24, Sandström, Dexe, Rundqvist, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 11 kap. 22 § IL kan utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner få vissa skattelättnader om arbetet avser specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet (första stycket 1 och 2). Detsamma gäller om arbetet avser företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (första stycket 3). Det krävs att arbetsgivaren är hemmahörande i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftsställe här. Skattelättnader kan medges om vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år och bara för de tre första åren av vistelsen här. Vidare får personen i fråga inte ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som närmast föregått det år då arbetet påbörjades. I 11 kap. 23 § finns bestämmelser om vad skattelättnaderna avser.

Bestämmelserna i 11 kap. 22 § IL är allmänt utformade och saknar definitioner

av centrala begrepp. Av förarbetena framgår bl.a. följande angående det allmänna syftet med skattelättnaderna. Lättnaderna skall kunna ges till internationellt efterfrågade nyckelpersoner vilket kan ge företag incitament att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Reglerna är avsedda att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga 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 (prop. 2000/01:12 s. 18). När det gäller den krets av personer som kan komma i fråga för skattelättnader anges att prövningen främst bör grundas på de enskilda personernas kompetens. Det kan vara fråga om personer som arbetar 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. De skall ha sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller som är svår att finna inom landet. Här avses exempelvis experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker. När det gäller personer i företagsledande ställning eller i andra nyckelpositioner avses t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. Som exempel på personer i nyckelpositioner anges specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi (a. prop. s. 22).

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande beträffande H.M. och hans arbetsuppgifter under den i målet aktuella perioden. Han arbetade som "vice president" på området "Sales" inom affärsområdet "Trading", ett av de fyra affärsområden som ingår i divisionen Handelsbanken Markets inom Svenska Handelsbanken AB. Han var ansvarig för handeln på valutamarknaden med de 20 största börsnoterade finländska företagen. När han påbörjade sin anställning hade han drygt tio års erfarenhet av valutamarknaden och handel med de finansiella produkter som finns på denna marknad. H.M. hade redan före anställningen hos banken haft nära kontakter med de nämnda företagen och personliga relationer till företagens finanschefer. Därigenom hade han också lärt känna dessa kunders sätt att handla samt deras krav och i de flesta fall också deras strategiska positioner. Han kunde även kommunicera med bankens kunder på finska.

Regeringsrätten konstaterar att H.M. uppfyller de formella förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § andra stycket 1L. I övrigt gör Regeringsrätten följande bedömning.

Av utredningen i målet framgår att H.M. har en betydande kompetens på sitt specialområde och att han även är väl inarbetad på den marknad han ansvarar för. Regeringsrätten finner inte anledning att ifrågasätta att hans erfarenhet och kontaktnät med de största finska valutakunderna är av stort intresse för hans arbetsgivare och att dessa faktorer var av betydelse när han anställdes. H.M:s arbete avser en begränsad del av valutamarknaden. Det har - med beaktande av denna och närliggande marknaders omfattning och karaktär - inte framkommit att det skulle föreligga svårigheter att inom landet rekrytera personal till funktioner inom banken av det slag som det nu är fråga om. I målet har åberopats att H.M. har nära kontakter med kundföretagen och kännedom om finländska förhållanden samt att han har kunskaper i finska språket. Sådana omständigheter kan emellertid enligt Regeringsrättens mening endast undantagsvis inverka på bedömningen av frågan om en person uppfyller lagens krav på experter och specialister. I det nu aktuella fallet får dessa omständigheter anses sakna särskild betydelse. Mot bakgrund av vad som ovan anförts om de aktuella bestämmelsernas syfte finner Regeringsrätten att H.M:s arbetsuppgifter inte kan anses vara sådana att förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 1L är uppfyllda.

Enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL kan skattelättnader komma i fråga också

om arbetet avser företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag. Av vad som ovan redovisats om H.M:s arbetsuppgifter framgår att han inte haft en sådan position i företaget som innefattar företagsledande uppgifter.

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. Med hänsyn härtill och med beaktande även av vad som ovan angetts om H.M:s arbetsuppgifter och position inom banken kan inte den slutsatsen dras att han haft en sådan nyckelposition som avses i lagtexten. H.M. uppfyller således inte heller de krav som anges i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL.

Av det anförda följer att Skatteverkets överklagande skall bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att H.M. inte är berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL.

Föredraget 2006-04-05, föredragande Hallbäck, målnummer 2956-04

Sökord: Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 2000/01:12 s. 18 f. och 22
