

Målnummer:	3988-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-05-19		
Rubrik:	Ansökan om skattelättnader för utländsk forskare har avslagits eftersom det inte visats att det inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen. Inte heller har förutsättningar för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 inkomstskattelagen ansetts föreligga.		
Lagrum:	11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1995 ref. 13		

REFERAT

Forskarskattenämnden beslutade den 31 maj 2001 att avslå A.S:s ansökan om särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Som skäl anfördes bl.a. följande. En förutsättning för att komma i åtnjutande av skattelättnader är att arbetet avser specialist- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. Av uppgifterna i ärendet framgår att den aktuella tjänsten tillsatts genom ett sakkunnigförfarande. Det får antas att bland de sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande här i landet som hade kunnat komma i fråga för tjänsten även om A.S. enhälligt rekommenderades till denna. Enligt nämndens mening kan därför den nämnda förutsättningen för skattelättnad inte anses uppfyllt.

A.S. överklagade beslutet och yrkade bifall till sin ansökan.

Länsrätten i Stockholms län (2001-11-01, ordförande Annell) 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. - I andra stycket stadgas att det första stycket endast gäller om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

- arbetstagaren inte är svensk medborgare,

- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjades, och - vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. - Av förarbetena (prop. 2000/01:12 s. 18 f.) framgår bl.a. följande. "Behovet av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer vid tillfälliga anställningar av utländsk personal har accentuerats genom att bl.a. våra grannländer har infört sådan lagstiftning. Det kan innebära att dessa länder ter sig mera attraktiva när internationella företag väljer land för nyetableringar. Krav har därför rests på särskilda skatteregler för sådana internationellt

efterfrågade nyckelpersoner för att minska företagens lönekostnader. - - - En sådan särskild ordning för 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 en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt. Ett viktigt syfte med sådana regler skulle vara 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. - - - 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 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 industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som 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, produktioner, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi." - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. A.S. har fått anställning som prefekt för Botaniska trädgården i Göteborg och samtidigt som chef för den gemensamma förvaltningen för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet. Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet är kommunala institutioner. A.S. är dansk medborgare och har länge varit fast bosatt i Danmark. Han har varit professor vid Köpenhamns universitet. - Länsrätten gör följande bedömning. - A.S. uppfyller de formella kraven för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § andra stycket 1L. Länsrätten finner, med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena, att det torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare skall kvalificera sig för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 eller 2 1L. Det skall vidare innebära betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. Den i målet aktuella tjänsten har tillsatts genom ett sakkunnigförfarande. Forskarskattenämnden menar att det får antas att bland de sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande här i landet som hade kunnat komma ifråga för tjänsten även om A.S. enhälligt rekommenderades till tjänsten. A.S. har vidhållit att det inte fanns svenska kandidater till tjänsten med motsvarande kompetens eller inriktning. Enligt länsrättens mening kan inte det faktum att A.S. enhälligt har rekommenderats för tjänsten i fråga anses innebära att det finns betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Även om det inte fanns sökande till tjänsten med exakt motsvarande meriter utesluter inte detta att kompetens motsvarande A.S:s kan finnas att tillgå i landet. Att tillsättningen av tjänsten har föregåtts av ett ansökningsförfarande indikerar vidare att A.S. inte har varit exklusivt tilltänkt för tjänsten. Förutsättningarna för skattelättnad i 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 1L är således inte uppfyllda. - A.S:s arbetsuppgifter är liknande de som åvilar de företagsledare med en nyckelposition i ett rörelsedrivande företag. Bestämmelserna i 11 kap. 22 § första stycket 3 1L torde därför enligt sin ordalydelse vara tillämpliga på den aktuella tjänsten. Det allmänna syftet med föreskriften är emellertid enligt vad som kan utläsas av förarbetena (prop.

2000/01:12 s. 18 f.) att underlätta utländska företags etableringar i Sverige och göra det möjligt för företag i Sverige att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. Enligt länsrättens mening är föreskriften därför inte tillämplig på A.S:s situation som ju inte avser en utländsk etablering och inte heller den typ av arbetskraftskonkurrens som avses i förarbetena. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

A.S. överklagade länsrättens dom och yrkade att hans ansökan om skattelättnad skulle godkännas. Han anförde i huvudsak följande. Han har sannolikt den högsta graden av specialisering och kompetensnivå inom sitt ämnesområde och är kvalificerad för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § IL. Den tjänst han idag innehar söktes, förutom av honom själv, av ytterligare fem personer, samtliga svenska medborgare. De sökande bedömdes av en internationell sakkunnigkommitté bestående av tre professorer från Stockholm, Oslo och Helsingfors. Det faktum att han enhälligt rekommenderats, att han tidigare innehar en professur vid Köpenhamns universitet samt att han vid tillsättningen saknade konkurrens medför att han har hög kompetens och att motsvarande inte står att finna i Sverige. Som framgår av bifogat yttrande från Göteborgs botaniska trädgård skall han med sin erkända forskargärning stärka institutionens vetenskapliga profil och hortikulturella utveckling. Fråga är sålunda inte om att upprätthålla en tjänst såsom utkomst utan att avsevärda krav och förväntningar åvilar honom att vara drivande och verka för en utveckling av institutionen till att bli konkurrenskraftig även i ett internationellt perspektiv. Såväl Forskarskattenämndens som länsrättens skäl präglas av en beaktansvärd underskattning av A.S:s forskargärning och förringar institutionen i Göteborg såsom mindre akademisk eller mindre "värd" än motsvarande institutioner inom andra verksamhetsområden.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Kraven för att kunna anses som en expert eller inneha företagsledande uppgifter inom ett företag måste ställas högt. För att kunna komma ifråga för skattelättnader som expert krävs vad som kan beskrivas som "kompetens av särskilt och unikt slag". Arbetet som chef för Botaniska trädgården i Göteborg torde inte vara ett sådant arbete som expert som avses i 11 kap. 22 § första stycket punkt 1 IL. - Vad som avses med företag i 11 kap. 22 § punkt 3 IL har inte närmare angetts i lagtexten. Mot bakgrund härav måste termen ges en mot bakgrund av syftet med lagstiftningen anpassad betydelse. I inledningen till prop. 2000/01:12 s. 18 har lagstiftaren angett att "ett viktigt syfte med sådana regler skulle vara 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". Lagstiftningen syftar vidare till att underlätta utländska företags etableringar i Sverige. Mot bakgrund härav kan en kommunal förvaltning inte anses vara ett företag i lagens mening.

Kammarrätten i Stockholm (2002-05-23, Lindgren, Konradsson, referent, Lundström) yttrade: Kammarrätten meddelar prövningstillstånd och gör följande bedömning i sakfrågan. - Fråga i målet är om förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1-3 IL är uppfyllda i A.S:s fall. Av lagtext och förarbeten, utförligt återgivna i länsrättens dom, framgår att en bedömning skall göras av flera faktorer såsom sökandens kompetensnivå, arbetets inriktning och rekryteringsmöjligheterna inom landet. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att det med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare skall kvalificera sig för skattelättnad enligt punkterna 1 eller 2 i angiven paragraf. 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. Som exempel anges att medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna. Slutligen krävs att det föreligger betydande

svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. - A.S. har till styrkande av sin kompetens ingett en i och för sig diger meritlista. Av föreliggande anställningsavtal framgår att A.S. nu anställts som prefekt och förvaltningschef vid Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet. Ordföranden i styrelsen för Göteborgs botaniska trädgård och Göteborgs naturhistoriska museum anger i yttrande till Forskarskattenämnden att avsikten är att A.S. skall stärka institutionens vetenskapliga profil och hortikulturella utveckling. A.S. själv har anfört att det åligger honom att vara drivande och verka för en utveckling av institutionen även i ett internationellt perspektiv. Någon närmare beskrivning av arbetsuppgifterna har emellertid inte ingivits i målet. Mot bakgrund härav och av omständigheterna vid tillsättningen av den aktuella tjänsten har A.S. varken visat att arbetsuppgifterna är så kvalificerade som förutsätts för erhållande av skattelättnad eller att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera någon inom landet med för arbetsuppgifterna nödvändig inriktning eller kompetens. Förutsättningarna för skattelättnad i 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 IL är således inte uppfyllda. - I fråga om skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL gör kammarrätten samma bedömning som länsrätten. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

A.S. fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet och anförde sammanfattningsvis följande. Arbetet som prefekt och förvaltningschef för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet torde inte vara sådant att A.S. kan klassificeras som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 IL, eller som forskare enligt andra punkten samma lagrum. A.S. har inte heller visat detta eller att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera någon inom landet med för arbetsuppgifterna nödvändig inriktning och kompetens. Närmast till hands ligger därför att bedöma A.S:s arbetsuppgifter utifrån bestämmelserna i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL om den som har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag. Vad som menas med företag har inte närmare angetts i 11 kap. 22 och 23 §§ IL. Med hänsyn härtill får termen ges en mot bakgrund av syftet med lagstiftningen anpassad betydelse. Detta syfte har angetts vara att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och att bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del. Enligt RSV kan då en kommunal förvaltning inte anses vara ett företag och inte heller kan A.S. i lagens mening anses ha företagsledande uppgifter.

Regeringsrätten (2003-05-19, Ragnemalm, Nilsson, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 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. Skattelättnader kan också medges om arbetet avser företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (11 kap. 22 § första stycket 3). Enligt 11 kap. 22 § andra stycket IL kan sådana skattelättnader som avses i första stycket medges vid en tidsbegränsad vistelse i Sverige som är avsedd att vara högst fem år. Endast en person som inte är svensk medborgare kan få skattelättnader. En ytterligare förutsättning är att personen i fråga inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som närmast föregått det år då arbetet påbörjades. Vidare skall arbetsgivaren vara hemmahörande i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Anställningen som prefekt för Botaniska trädgården i Göteborg och chef för den

gemensamma förvaltningen för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet får med den inriktning som angetts anses innefatta sådana uppgifter som avses i 11 kap. 22 § första stycket 2 IL. Vidare är det klart att A.S. uppfyller de formella förutsättningarna för skattelättnader i 11 kap. 22 § andra stycket IL. Frågan är då om förhållandena vid anställningen varit sådana att det inneburit betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Utredningen i målet ger en bild av inriktningen på A.S:s forskning samt hans verksamhet och vetenskapliga produktion. Vidare framgår att A.S. av samtliga tre sakkunniga placerats i främsta rummet bland sex sökande. Det förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgör emellertid inte i sig tillräcklig grund för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL. Utredningen innehåller i detta fall inga uppgifter om övriga sökandes inriktning eller kompetensnivå. Mot den bakgrunden kan det inte anses visat att det inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen.

Bestämmelsen i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL är tillämplig i fråga om verksamhet i ett företag. Vad som avses med företag anges inte i lagtexten. Begreppet har inte heller någon enhetlig innebörd inom skatterättsens område utan ges ett med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll (RÅ 1995 ref. 13). Enligt förarbetena (prop. 2000/01:12 s. 22) avses här 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. Ett skäl för den nämnda bestämmelsen har angetts vara att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige (s. 18). Mot nu angiven bakgrund finner Regeringsrätten inte heller skäl att medge skattelättnader med stöd av 11 kap. 22 § första stycket 3 IL.

Av anförda skäl skall överklagandet avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2003-04-29, föredragande Abrahamsson, målnummer 3988-2002

Sökord: Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 2000/01:12 s. 18, 21-24, 30-31
