



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Experts kattens förutsägbarhet

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Lisa Andersson

Handledare: Elise Adelsköld

Framlägningsdatum: 19 maj 2011

Jönköping maj 2011

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel: Expertskattens förutsägbarhet

Författare: Lisa Andersson

Handledare: Elise Adelsköld

Datum: 2011-05-19

Ämnesord: **Expertskatt, förutsägbarhet, 11:22-23a IL**

Sammanfattning

År 1984 infördes skattelättnader för forskare som under en begränsad tid bedrev forskning eller utvecklingsarbete i Sverige. Detta för att underlätta för företagen att rekrytera kompetenta medarbetare utanför Sveriges gränser för att täcka saknaden av spetskompetens inom Sverige. År 2001 utvecklades expertskatten till att även omfatta experter, specialister, företagsledare och nyckelpersoner. Allt för att de svenska företagen skall bli så konkurrenskraftiga som möjligt.

Denna reformering har kommit att innebära problem gällande förutsägbarheten för vem som kan bli aktuell för att få möjlighet att tillämpa expertskatten. I denna uppsats behandlas expertskatten med inriktning på förutsägbarheten av att kunna tillämpa expertskatten. Fokus ligger på att analysera den praxis som tillkommit på området för att se om praxis har utvidgat expertskattens syfte eller om problemet ligger i expertskattens grundläggande utformning.

Varför det idag är ett problem gällande förutsägbarheten inom expertskatten beror till största del på lagstiftningens och förarbetenas vaga utformning. Utformningen framkommer i förarbeten och praxis som i doktrin och har gett upphov till all den tolkning som behövt göras av Forskarskattenämnden och domstolarna. Detta har lett till att expertskattens syfte har vidgats och idag inte utesluter någon bransch eller arbetstagare. Idag är det svårt att förutse vem som skall kunna bli aktuell för expertskatten vilket visar på expertskattens vaga utformning och innehåll. Det handlar om att tolka lagstiftningen i varje enskilt fall vilket har resulterat i att beslut har kunnat skilja sig åt även om omständigheterna varit av liknande karaktär. Det behövs en starkare och klarare lagstiftning över vad expertskatten skall stå för, för att kunna få expertskatten väl fungerande och undvika dess förutsägbarhetsproblem.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title: The predictability concerning the tax for foreign experts

Author: Lisa Andersson

Tutor: Elise Adelsköld

Date: 2011-05-19

Subject terms: **Tax for foreign experts, International Tax Law, Predictability**

Abstract

In 1984 the Swedish government introduced a special law which gave tax benefits to foreign researchers who for a limited time was engaged in research or development work in Sweden. The purpose was to facilitate for companies to recruit skilled employees from outside of Sweden and to make Sweden more attractive to this important group of researchers and to strengthen the Swedish competitiveness. In 2001 the law for foreign researchers was reformed to include foreign experts, researchers, managers and other key personnel. In Sweden called “expert tax”.

As a result of this; problem with the predictability of who may have the potential to apply for the expert tax benefits was developed. This thesis deal with the tax rules for foreign expert, focusing on the predictability in order to apply for the expert tax. The focus has been on analyse the case law in this area to see if the case law has expanded the tax purposes or if the problem lies in the tax basic design in terms of predictability. Problems today are found in the preambles, case law and doctrine.

The law and preambles for the expert tax rules have a vague formulation. Hence, this is why so many interpretations have been done by Foskarskattenämnden and the Swedish courts. This has led to the purpose of the tax being enlarged and do not exclude any business or employees today. This is why it is so difficult to predict who would become suitable for the expert tax, which indicates that the tax is vague formulated and not precise enough. The complexity has lead to interpreting the law in each case which may produce results that can differ among cases of similar nature. We need stronger legislation and a more clear picture of what the tax rules for foreign expert stand for, in order to obtain a tax functioning and avoid predictability problems.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	3
2	Den svenska inkomstbeskattningen	5
2.1	Inledning.....	5
2.2	Bakgrund.....	5
2.3	Ett skattesystems önskvärda utformning.....	6
2.4	Obegränsat och begränsat skattskyldig	6
3	Expertskatten.....	8
3.1	Inledning.....	8
3.2	Bakgrund.....	8
3.3	Forskarskattenämnden.....	9
3.4	Formella regler för tillämpning av expertskatten.....	9
3.5	Den svenska expertskattens funktion.....	10
3.6	Danmarks expertskatt	12
3.7	EU:s ståndpunkt.....	12
3.8	Framtidens möjliga expertskatt	13
4	Personkategorierna som utgör experter.....	14
4.1	Inledning.....	14
4.2	Expert eller specialist	14
4.2.1	Begrepp.....	14
4.2.2	KR mål Göteborgsoperan AB	15
4.2.3	KR mål German Frers Sweden AB.....	16
4.3	Forsknings- eller utvecklingsarbete	18
4.3.1	Begrepp.....	18
4.3.2	FR mål Uppsala Universitet	19
4.4	Företagsledare eller nyckelperson	20
4.4.1	Begrepp.....	20
4.4.2	KR mål Volvo Lastvagnar	21
4.4.3	RÅ 2006 ref. 16 Handelsbanken.....	23
4.4.4	KR mål Volvo Bussar	24
4.4.5	FR mål MODO Hockey.....	26
4.5	Företagsdefinitionen.....	27
4.5.1	Begrepp.....	27
4.5.2	RÅ 2003 ref. 58 Botaniska Trädgården	27
5	Slutdiskussion.....	29
5.1	Inledning.....	29
5.2	Lagtextens utformning.....	29
5.3	Möjligheten att kunna konkurrera med andra stater	30
5.4	Den utländska experten	31
5.5	Tidsperioden	32
5.6	Tolkning och kriteriers olika rang.....	32
5.7	Ansökningsförfarandet	33
5.8	Förslaget för en reformerad expertskatt	34

5.9	Önskvärd expertskatt	35
6	Slutsats	36
	Referenslista	37

I Inledning

I.1 Bakgrund

År 1984 infördes skattelättnader för de forskare som under en begränsad tid bedrev forskning eller utvecklingsarbete i Sverige¹. Detta för att underlätta för företagen att rekrytera kompetenta medarbetare utanför Sveriges gränser, för att täcka saknaden av spetskompetens inom Sverige. Allt för att de svenska företagen skall bli så konkurrenskraftiga som möjligt.² I dagens samhälle blir det allt vanligare att yrkesmän och privatpersoner flyttar över landsgränserna. Även företag och verksamhetsgrenar flyttar mellan länder för att hitta den bästa lönsamheten eller försöka expandera som företag. I dessa sammanhang kan utländska chefer eller andra nyckelpersoner behöva medverka i flytten för att starta en verksamhet i en annan stat. Ett behov kan även finnas hos ett inhemskt bolag att rekrytera utländska experter när kompetensen saknas inom det egna landet.

I och med att den utländska medborgaren kommer att beskattas i Sverige för sin svenska inkomst och kanske endast i ringa utsträckning kan komma att utnyttja de svenska sociala förmånerna, på grund av sin korta tid i Sverige, fanns behovet att göra undantag i beskattningen för dessa personer på grund av den höga marginalskatten på inkomst av tjänst.³ Detta var en bidragande orsak till att Sverige år 2001 reformerade lagen från år 1984 till att även inkludera experter, nyckelpersoner, specialister och personer med företagsledande uppgifter i den så kallade expertskatten. Andra grannländer hade vid denna tidpunkt redan reformerat sin lagstiftning till att inkludera dessa personkategorier i expertskatten och Sverige ville inte ses som ett mindre attraktivt land att etablera sig i på grund av bättre skatteförmåner i andra länder.⁴

Att erbjuda skattelättnader för en utländsk medborgare för tillfälligt arbete i Sverige får dock anses vara en motsats till 1990/91 års skattereform där huvudsyftet löd ”lika inkomst skall beskattas lika”⁵ enligt principen om likformig beskattning.⁶ Expertskatten är i mångas ögon något som ur ett individuellt perspektiv, kan uppfattas som en orättvis behandling

¹ Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

² Dahlberg, s. 59 f.

³ Prop. 2000/01:12, s. 18.

⁴ Prop. 2000/01:12, s. 18.

⁵ Prop. 1997/98:1, bilaga 6, s. 7.

⁶ Prop. 1997/98:1, bilaga 6, s. 7.

mot de inhemska arbetstagarna som för samma jobb inte får samma skattemässiga fördelar.⁷

Efter ikraftträdandet av den nya expertskatten har praxis utvecklat begreppen expert och nyckelperson. I dag skall en samlad bedömning göras för varje enskilt fall ”grundat på den enskilda personens kompetens”⁸ gällande möjligheten att få tillämpa expertskatten. Detta har bidragit till en försämrad förutsägbarhet och en försvårad tillämplighet. Genom domstolarnas bedömningar och beslut i mål gällande expertskatten är frågan om expertskatten kan ha utvidgats och på så sätt tappat sitt ursprungliga syfte.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet är att redogöra för expertskattens innebörd och dess tänkta syfte för att sedan analysera den i jämförelse med den praxis som tillkommit på området, i ett försök att urskilja om det går att dra några slutsatser gällande förutsägbarheten för att kunna tillämpa expertskatten i varje enskilt fall. Detta för att utreda om praxis har utvidgat expertskatten i för stor utsträckning så att den tappat sitt grundläggande syfte samt att belysa det nya förslaget tillsammans med en tanke om expertskattens framtid.

Avgränsningar har gjorts till att endast avse den svenska beskattningen på inkomst av tjänst för arbete utfört i Sverige enligt inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Hänsyn tas inte till arbetstagarens beskattning i hemlandet.

Avgränsningar i praxis har gjorts till att endast omfatta avgjorda mål som behandlar frågan om personen i det enskilda fallet kan placeras in under 11:22 första stycket IL som expert, forskare eller andra nyckelpersoner samt företagsdefinitionen. Avgjorda mål gällande om de formella kraven är uppfyllda enligt 11:22 andra stycket IL har alltså lämnats utanför denna uppsats på grund av att de i dagens läge, inte till någon större del, utgör något juridiskt problem gällande förutsägbarheten för att kunna tillämpa expertskatten. Dock redogörs de formella kraven i uppsatsen tredje kapitel för att ge en så tydlig bild som möjligt av tillämpningsmöjligheterna av expertskatten. Avgränsningar har gjorts i praxis till att endast avse nio rättsfall som avgjorts inom expertskattens område. Anledningen härtill är att det för denna uppsats inte varit tidsmässigt möjligt att kunna göra en analys av samtliga avgjorda fall. De utvalda avgörandena är endast hämtade från de allmänna domstolarna eftersom Forskar-

⁷ Ericsson T & Jonsson G, s. 16.

⁸ Prop. 2000/01:12, s. 22.

skattenämndens beslut är belagda med sekretess enligt 9:1 tredje stycket sekretesslagen (1980:100).

1.3 Metod och material

För att uppnå uppsatsens syfte används en rättsvetenskaplig metod genom att redogöra för och analysera den gällande rätten genom en juridisk argumentation.⁹ De primära källorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin kommer att tolkas och redogöras för enligt deras rang, för att ge en bild av 11:22-23a IL:s lydelse och dess tänkta syfte. Rättsområdet är i dagens läge aktuellt och omtalat varför det finns anledning att även ta del av sekundära källor som artiklar, förslag och studier inom området. De sekundära källorna uppnår inte samma värde som de primära källorna men för att ge en tydlig bild av rättsläget är det relevant att även använda sig av sekundära källor för denna uppsats.

Vid slutdiskussionen i uppsatsen kommer en jämförande analys att utformas som jämför vad som tillförts av praxis med lagtextens lydelse. Detta för att avgöra hur förutsebarheten att tillämpa expertskatten ser ut idag i jämförelse med vad det egentliga syftet enligt lagstiftning och förarbetena är. Jämförelsen kommer göras med riktmarke att försöka se om praxis utvidgat lagtexten och eventuellt finna vissa kriterier som väger tyngre än andra i bedömningen. I detta kapitel kommer analysen att utgå från det juridiska problemet avseende förutsebarheten, men med anledning av att expertskatten behandlar skatteregler speglar analysen även vissa frågeställningar av rättspolitisk karaktär. Uppsatsens syfte avser det juridiska problemet, men för att få en väl uppbyggd analys hjälper de politiska övervägandena till med att förklara hela problematiken och framtidsutsikterna för expertskatten.

Nedanstående praxis har valts ut på grund av att de behandlar mål som berör samtliga kategorierna av experter som finns i lagen från år 2001, med andra ord expert, specialist, forskare, företagsledande position och nyckelposition samt företagsdefinitionen. De mål som redovisas nedan ligger under den domstols beteckning som varit den sista instans som prövat målet, på grund av att alla beslut inte har överklagats till den högsta instansen. Allt för att ge en så tydliga bild av rättsläget gällande svårigheterna att förutse vem som egentligen får tillämpa expertskatten. Utvald praxis kommer sammanfattas i sin helhet för att återge en så tydlig beskrivning av innehållet som möjligt. I denna uppsats är det av betydelse för att förstå huvudproblemet att rättsfallen återges i sin helhet då omständigheterna är av stor betydelse eftersom lika omständigheter, eventuellt, ändå kan behandlas olika. Den

⁹ Sandgren, C, s. 39.

praxis som kommer i fråga är avgjorda mål från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)¹⁰, kammarrätterna (KR) och förvaltningsrätterna (FR)¹¹ gällande tillämpning av expertskatt i enskilda fall fram till idag.

Rättskällevärdet gällande de olika instanserna är av olika värde. Domar från HFD rankas som de mest värdefulla i följd av domar från KR och till sista FR. Även om värdet skiljer sig är det för denna uppsats nödvändigt att inkludera domar även från KR och FR på grund av att det finns för få antal domar avgjorda i HFD inom detta område. Utöver domar från HFD har i första hand domar från KR använts, och i andra hand domar från FR. Domarna från FR belyser nya förutsägbarhetsproblem gällande expertskatten varför de är av vikt att inkludera i denna uppsats, dock med hänsyn till rättskällevärdet.

I och med att expertskatten ligger inom området internationell beskattning ligger det i uppsatsens intresse att även belysa området med ett EU-perspektiv. Därav har EU:s ståndpunkt gällande expertskatten valts att ta med. På grund av att det framkommer i materialet att Sverige önskar uppnå en liknande expertskatt som återfinns i exempelvis Danmark är det av vikt för uppsatsen att inkludera ett avsnitt som visar på skillnaderna i expertskatten i jämförelse med Danmark, och vad Sverige önskar att uppnå med sin expertskatt i framtiden.

¹⁰ Före 1 januari 2011 under namnet Regeringsrätten.

¹¹ Före 15 februari 2010 under namnet länsrätterna.

2 Den svenska inkomstbeskattningen

2.1 Inledning

För att få en övergripande förståelse gällande expertskatten ges en beskrivning av bakgrunden gällande beskattningsgrunder och en redogörelse för vilka kategorier av personer som faller inom den svenska beskattningen och hur det påverkar deras ekonomiska förhållanden. En historisk redogörelse kommer att ges för att visa hur vi kommit fram till den beskattning vi har idag.

2.2 Bakgrund

Den moderna inkomstbeskattningen infördes under de första decennierna på 1900-talet och år 1928 antogs Kommunalskattelagen (1928:370) som har varit den viktigaste författningen på inkomstbeskattningens område.¹² Huvudprincipen var att var och en skulle betala skatt efter förmåga enligt skatteförmågeprincipen vilket var en allmänt accepterad princip i sin roll att utforma inkomstbeskattningens progressivitet i skatteskalan.¹³ Progressivitetens roll utgörs av att skatten ökar i proportion med högre löner och ökad procentsats.¹⁴ Under åren ändrades denna lag ett hundratal gånger vilket till slut resulterade i en lag som blev svår att hålla samman.¹⁵ Under 1980-talet utvecklades vår nuvarande skattereform som trädde ikraft år 1990¹⁶. I och med denna skattereform krymptes inkomstlagen till tre, nämligen inkomst av näringsverksamhet, tjänst och kapital.¹⁷

Det var i samband med 1990 års skattereform som neutralitetsprincipen växte fram. Neutralitetsprincipen har sin grund i att skatterna inte skall vara det avgörande för hur vi personer handlar.¹⁸ Vidare har likformighetsprincipen varit den rådande huvudbeskattningsprincipen i Sverige och andra västländer med syftet att det skall vara lika beskattning och skatteeffekter för lika inkomst, hur de än uppkommit.¹⁹ I och med skattereformen år 1990 inleddes arbetet med att modernisera inkomstskattelagstiftningen som resulterade i dagens inkomstskattelag (1999:1229) som trädde i kraft 1 januari 2001 och ersatte i och med detta kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.²⁰ Lagen

¹² Andersson, M & Saldén Enérus, A, s. 15.

¹³ Gyland, C & Smiciklas, M & Jakobsson O, s. 15.

¹⁴ Gyland, C & Smiciklas, M & Jakobsson O, s. 15.

¹⁵ Andersson, M & Saldén Enérus, A, s. 15.

¹⁶ 1990-91 års skattereform.

¹⁷ Andersson, M & Saldén Enérus, A, s. 15.

¹⁸ Gyland, C & Smiciklas, M & Jakobsson O, s. 15.

¹⁹ Ericsson T & Jonsson G, s. 20.

²⁰ Andersson, M & Saldén Enérus, A, s. 15.

(1984:947) om beskattning av utländska forskare var en av de som ersattes och infördes istället i IL kap 11:22-23a och i lagen (1999:1305) om forskarskattenämnden.²¹

2.3 Ett skattesystems önskvärda utformning

Det är i praktiken svårt, men önskvärt, att utforma ett skattesystem som uppfyller kriterierna på att vara ett effektivt, rättvist, transparent och administrativt hanterbart system.²² Effektiviteten som önskas uppnås handlar om att minska skatternas snedvridande effekter. Insatser som gjorts har bland syftat till att försöka minska möjligheter för avdrag och krypt-hål samtidigt som marginalskatten har sänkts.²³

Skatter som påverkar personers agerande gällande ekonomiska beslut anses som ineffektiva och istället riktas åtgärderna mot att beskatta okänsliga produkter hårdare, så att effektiviteten upprätthålls.²⁴ Den rättvisa aspekten när det handlar om skattesystem syftar till att personer på jämn nivå skall beskattas lika i samma ekonomiska situation, exempelvis samma beskattning mellan kvinnor och män för lika arbete.²⁵ De två kriterierna, transparent och administrativt hanterbart system, innebär en önskan om att uppnå en förutsägbarhet gällande vad som förväntas betalas i skatt och det skall vidare vara administrativt hanterbart.²⁶

2.4 Obegränsat och begränsat skattskyldig

Som obegränsat skattskyldig i Sverige är personen skattskyldig för samtliga inkomster från Sverige och från utlandet.²⁷ För att kunna tillämpa expertskatten måste den fysiska personen vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta framgår inte i 11:22-23a IL, utan stadgas i 3:3 IL. För att falla in under begreppet obegränsat skattskyldig enligt i 3:3 IL skall den fysiska personen vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller ha väsentlig anknytning till Sverige.

Bosatt står för platsen där den fysiska personen bor eller har sin hemvist.²⁸ Reglerna i folkbokföringslagen (1991:481) anger var en person skall anses ha sin hemvist. Var personen anses folkbokförd framgår enligt 6-13 §§ i folkbokföringslagen där det stadgas att en person skall vara folkbokförd på den fastighet och i den territoriella församling där han anses

²¹ Andersson, M & Saldén Enérus, A, s. 69-70.

²² Ericsson T & Jonsson G, s. 19.

²³ Ericsson T & Jonsson G, s. 19.

²⁴ Ericsson T & Jonsson G, s. 20.

²⁵ Ericsson T & Jonsson G, s. 20.

²⁶ Ericsson T & Jonsson G, s. 20.

²⁷ 3:8 IL.

²⁸ Prop. 1999/2000:2 s. 51.

vara bosatt.²⁹ Vidare stadgas att han anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.³⁰

Stadigvarande vistas har tolkats av HFD. Ett vägledande fall anses RÅ 1997 ref. 25 vara i denna fråga. Utfallet i detta fall blev att det räcker med två till tre övernattningar i veckan inom Sverige för att uppnå en stadigvarande vistelse. Kortare avbrott i vistelsen saknar betydelse. Det är alltså frågan om en viss kontinuitet och enligt praxis så anses en sammanhängande vistelse över sex månader som stadigvarande.³¹

Väsentlig anknytning är kanske den svåraste att läsa ut. I lagtexten finns en, icke uttömmande, lista på omständigheter som visar på om den fysiska personen kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige eller inte.³² Uppfyller personen ett av de uppställda kriterierna måste det inte betyda att personen är obegränsat skattskyldig. Det skall göras en samlad bedömning av uppfyllda kriterier där vissa kriterier väger tyngre än andra och beroende på antalet omständigheter personen uppfyller väger även det olika tungt.³³ Kriterierna i lagtexten är inte rangordnade men i praxis har det framkommit att vissa kriterier väger tyngre än andra. Att ha bostad, familj eller näringsverksamhet i Sverige är några av de som genom praxis vuxit fram som de omständigheter som väger tyngre.³⁴

Faller en fysisk person inte inom begreppet obegränsat skattskyldig är personen att anse som begränsat skattskyldig.³⁵ Personen blir således inte beskattad för samtliga inkomster den inbringat från Sverige och utlandet i Sverige, men om inkomster har en stark anknytning till Sverige tillåts Sverige att beskatta den inkomsten, trots att det är en fysisk person från en utländsk stat som inbringat inkomsten.³⁶

²⁹ 6§ Folkbokföringslagen.

³⁰ 7§ Folkbokföringslagen.

³¹ Prop. 2000/01:12, sid. 15.

³² Dahlberg, M, s. 33.

³³ Dahlberg, M, s. 33.

³⁴ Dahlberg, M, s. 34.

³⁵ 3:17 IL.

³⁶ Dahlberg, M, s. 40.

3 Expertskatten

3.1 Inledning

I detta kapitel skall expertskattens innebörd och syfte presenteras enligt författningstext och förarbeten. Först kommer ett bakgrundskapitel ge en bild av varför 2001 års expertskatt uppkom och hur expertskatten såg ut tidigare. Vidare kommer det ges en förklaring av vem som utgör expert enligt dagens författning och vilka formella villkor som måste vara uppfyllda för att expertskatten skall komma i fråga, samt en redogörelse för Forskar-skattenämndens arbete.

3.2 Bakgrund

Expertskatten infördes 1984 genom lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Skattelättnader enligt denna lag beviljades för forskare för tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag i Sverige gällande kvalificerat utvecklings- och forskningsarbete där det fanns svårigheter att rekrytera personer inom landet.³⁷ Ett viktigt skäl till expertskattens uppkomst var tanken om att en utländsk person, som kvalificerar sig inom expertbegreppet, uppehöll sig i Sverige under så pass kort tid att han, och eventuellt hans familj, inte utnyttjade de sociala förmånerna Sverige erbjuder (pension, sjukvård och skola), men som påverkar att vi i Sverige har en relativt hög marginalskatt.³⁸

Skattelättnad beviljades i högst två år, eller vid särskilda skäl, för fyra år under en tioårsperiod.³⁹ Vidare för att beviljas skattelättnad skulle forskaren direkt före anställningen i Sverige varit bosatt och verksam utanför Sverige eller endast en kortare tid varit verksam i Sverige för att inte anses som bosatt här.⁴⁰ I den skattepliktiga inkomst som skulle komma ifråga för skattelättnad skulle inte kostnader för bostad eller flytt till och från Sverige för familjen räknas in som en del av arbetstagarens lön.⁴¹

Sverige såg behovet av en ny lagstiftning i början av 2000-talet. Grannländerna hade vid denna tidpunkt utökat expertskatten till att även inkludera experter, specialister och andra nyckelpositioner som föremål för skattelättnader enligt expertskatten. Sverige ville inte anses som ett mindre attraktivt land att arbeta i och näringslivet höjde även sin röst gällande

³⁷ 1-2§§ Lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

³⁸ Prop. 2000/01:12, sid. 18.

³⁹ 2§ Lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

⁴⁰ 3§ Lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

⁴¹ 5§ Lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

detta konkurrensproblem.⁴² Det blev stora skillnader i lönenivåer för de som kunde erbjuda expertskatt till fler utländska medarbetare i jämförelse med Sverige som inte hade den möjligheten.⁴³

3.3 Forskarskattenämnden

Det är Forskarskattenämnden som utgör första instans för prövning av samtliga ansökningar gällande expertskatt.⁴⁴ Reglerna för ansökning och prövning samt sammansättningen av nämnden regleras i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden. Det är regeringen som utser ordföranden och ledamöterna och av de sex utsedda ledamöter som sitter i nämnden har tre särskild insikt i beskattningsfrågor medan övriga tre har särskild insikt i företagslednings-, forsknings-, eller produktutvecklingsfrågor.⁴⁵

Beslut från Forskarskattenämnden är belagda med absolut sekretess under 20 år.⁴⁶ Överklagas nämndens beslut till allmän domstol blir dock besluten offentliga. Till förvaltningsrätten krävs inget prövningstillstånd, något som dock behövs till kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.⁴⁷ Ansökan om skattereduktion måste lämnas in till Forskarskattenämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren har börjat sin anställning i Sverige och för sent inkomna ansökningar avvisas.⁴⁸

3.4 Formella regler för tillämpning av expertskatten

Expertskatten regleras i 11:22-23a IL. 11:22 andra stycket IL stadgas de formella förutsättningarna för att expertskatten skall kunna bli aktuell och rekvisiten är kumulativa. Kriterierna som uppställs idag är i stora drag de samma som 1984 års expertskattelag.

- Arbetsgivaren skall höra hemma i Sverige eller skall vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.⁴⁹ Definitionen av fast driftställe återfinns i 2:29 IL och innefattar bland annat filial, kontor, fabrik, verkstad och plats för företagsledning.
- Arbetstagaren skall inte vara svensk medborgare.⁵⁰ Just denna förutsättning är den som orsakat flest diskussioner kring diskriminering av de inhemska medborgarna

⁴² Prop. 2000/01:12, s. 18.

⁴³ Prop. 2000/01:12, s. 18.

⁴⁴ 1§ lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

⁴⁵ 2§ st. 2 lag om Forskarskattenämnden.

⁴⁶ 9:1 sekretesslagen.

⁴⁷ Prop. 2000/01:12, s. 26.

⁴⁸ 6§ lag om Forskarskattenämnden.

⁴⁹ 11:22 st. 2 IL.

⁵⁰ 11:22 st. 2 IL.

med samma kompetens som de utländska experter som kommer till Sverige och får ta del av expertskattens förmåner. Dock utgör inte denna punkt en diskriminering av de inhemska medborgare på grund av att EUF-fördraget artikel 18⁵¹ inte hindrar staterna att gynna minoriteter och tillämpas inte på rent interna förhållande utan endast när det handlar om ett krav på att utländska medborgare skall behandlas lika i jämförelse med de inhemska medborgarna.⁵²

- Arbetstagaren skall inte ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de senaste fem kalenderår innan arbetet i Sverige påbörjades.⁵³ Syftet bakom denna punkt är utesluta sådana personer som hade kommit till Sverige för att arbeta oavsett skattelättnader eller inte.⁵⁴
- Vistelsen i Sverige skall vara avsedd att vara i högst fem år.⁵⁵ Detta kriterium är det svåraste för Forskarskattenämnden att ta ställning till då det för den är väldigt svårt att förutse den sökandes avsikt med vistelsens längd i Sverige genom ansökan. Skulle det senare framkomma att den sökandes avsikt hela tiden varit att stanna i Sverige en längre tid än fem år skulle arbetstagarens skattereduktion, teoretiskt sätt, kunna återkallas och arbetstagaren eftertaxeras genom skattetillägg⁵⁶ eftersom det handlar om felaktiga uppgifter i deklarationen.⁵⁷ Skatteverket (SKV) har dock i ett ställningstagande uttalat att om en person som vistats i Sverige enligt expertskattens regler, efter femårsperioden, fortfarande befinner sig i Sverige skall det inte utgöra tillräckliga skäl för att Forskarskattenämndens beslut skall omprövas och att en eventuell eftertaxering skall bli aktuell.⁵⁸

3.5 Den svenska expertskattens funktion

Expertskatten innebär att endast 75 procent av inkomsten beskattas och de resterande 25 procenten av inkomsten är skatte- och avgiftsfri. Vidare skall kostnadsersättningar för flytt till och från Sverige, egen familjs resor mellan hemlandet och Sverige och avgifter för eventuella barns skolgång gällande grundskola och gymnasieskola eller liknande vara skattefria.

⁵¹Tidigare artikel 12 EG-fördraget.

⁵²Prop. 2000/01:12, s. 23.

⁵³ 11:2 st. 2 II.

⁵⁴Pettersson M, s. 276.

⁵⁵ 11:22 st. 2 II.

⁵⁶ 5:1 Taxeringslag (1990:324).

⁵⁷Pettersson M, s. 276.

⁵⁸ SKV ställningstagande, Dnr 131 129981-06/111.

Den beskattningsbara delen på 75 procent beskattas med gällande regler för en obegränsat skattskyldig i Sverige enligt IL och är den del socialavgifter beräknas på.

Denna metod tar hänsyn till arbetsgivare och arbetstagare i och med att arbetsgivarens lönekostnad för arbetstagaren kan hållas lägre och arbetstagarens extra utgifter som tillkommer när en person tjänstgör i ett annat land, än det egna hemlandet, är skattefria, vilket bidrar till att arbetstagaren får en jämförbar ekonomisk standard i Sverige som i sitt hemland.⁵⁹

Vid tiden för framläggningen av propositionen till dagens expertskatt⁶⁰ beviljades årligen 10 till 20 utländska experter skattelättnad enligt lagen om utländska experter från 1984. I och med att personkretsen utvidgades till att gälla även experter, specialister och nyckelpositioner kom det att innebära att antalet personer som skulle kunna falla in under dessa kategorier kraftigt steg. År 2000 uppskattade Statistiska centralbyrån att det i Sverige vid denna tidpunkt skulle kunna finnas upp emot 800 personer som skulle kunna vara aktuella för skattereduktion.⁶¹Första året inkom 1391 stycken ansökningar⁶² till Forskarskattenämnden, vilket visar på att utvidgningen helt klart gav fler utländska personer i Sverige möjlighet att tillämpa expertskatten.

Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) gjorde under år 2005 en utvärdering av expertskatten som bland annat redovisade skattebortfallet för år 2003⁶³ på grund av expertskatten i Sverige. 645 personer omfattades och om dessa personer hade beskattats, utan expertskatten och enligt svenska regler, hade den totala skattesumman uppgått till cirka 380 miljoner kronor. Istället var skatteinkomsten för dessa personer endast cirka 274 miljoner kronor och därmed innebar expertskatten ett skattebortfall på ungefär 100 miljoner kronor under år 2003. Därtill uteblev cirka 60 miljoner kronor i arbetsgivaravgifter och den totala kostnaden för expertskatten under år 2003 landade på cirka 160 miljoner svenska kronor.⁶⁴

⁵⁹ Prop. 2000/01:12, s. 20 (gäller hela stycket).

⁶⁰ Prop. 2000/01:12.

⁶¹ Prop. 2000/01:12, s. 29.

⁶² Statistik från Forskarskattenämnden gällande inkomna ansökningar.

<http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamndenochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html> 18 april 2011.

⁶³ Då det inte gått att finna någon liknande uträkning från senare år har 2003 års uträkning valts att ta med för att ge läsaren en bild av hur Sveriges ekonomi påverkas av expertskatten.

⁶⁴ Ericsson T & Jonsson G, s. 26-27. (Detta gäller sista delen av stycket).

3.6 Danmarks expertskatt

Ett av argumenten för en reformerad expertskatt var, som tidigare nämnts, att Sverige inte ville bli sett som ett mindre attraktivt land att etablera sig i på grund av landets höga skatter på inkomst av tjänst.⁶⁵ I de andra länderna som infört expertskatt har metoden att lörens storlek avgör använts till största del i motsats till Sverige som grundar bedömningen på den enskildes kompetens. Ett intressant exempel att jämföra med är Danmark som likt Sverige har en jämförelsevis hög marginalskatt i jämförelse med många andra länder.⁶⁶

Danmarks expertskatt grundar sig på att det skall vara frågan om en inkomst över 69 300 DKK per månad (2011)⁶⁷ och arbetstagaren behöver inte uppnå någon speciell kompetensnivå men skall kvalificera sig inom begreppet ”forskning och utveckling” enligt OECD:s definition.⁶⁸ Det handlar om att skapa arbete som ökar de vetenskapliga och tekniska kunskaperna eller användning av den befintliga kunskapen inom områden som till exempel teknik, hälsovetenskap, samhällsvetenskap eller ekonomi.⁶⁹ Om arbetstagaren uppfyller dessa kriterier kan experten välja att tillämpa 25 procent beskattning under maximalt 36 månader eller 33 procent beskattning under maximalt 60 månader.⁷⁰

3.7 EU:s ståndpunkt

EU har behandlat frågan om expertskatten i ett KOM-dokument från kommissionen till Rådet, EU-parlamentet och den ekonomiska kommittén. I dokumentet framkommer att expertskatten inte är att anse som ett otillåtet statsstöd, men att rättvisan gällande skattesystemen ifrågasätts.⁷¹ Främst med hänsyn till de inhemska skattebetalarna. Kommissionen fortsatte i utläggningen att det även kan leda till en ”brain-drain” i övriga medlemsstater vilket innebär att de andra staterna kan känna en press att själva behöva införa liknade regler för att inte hamna utanför konkurrensen.⁷² År 1997 utfärdades EU:s uppförandekod gällande företagsbeskattning.⁷³ Detta för att samordna åtgärder mot skadlig skattekonkurrens inom gemenskapen.⁷⁴ I dokumentet framhöll kommissionen att expertskatten skulle kunna

⁶⁵ Prop. 2000/01:12 s. 18.

⁶⁶ Motion 2010/11:SK232.

⁶⁷ SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=107050&vId=204401&i=14#i107050>, 15 maj 2011.

⁶⁸ SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=92237&vId=202344&i=31&action=open#i92237>, 18 april 2011.

⁶⁹ SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=92237&vId=202344&i=31&action=open#i92237>, 18 april 2011.

⁷⁰ SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1800153&vId=202344&i=2#i1800153>, 18 april 2011.

⁷¹ Brussels, 23/05/2001 COM(2001) 260 final, s. 18.

⁷² Brussels, 23/05/2001 COM(2001) 260 final, s. 18.

⁷³ EKOFIN-RÅDETS SLUTSATSER av den 1 december 1997 (98/C 2/01).

⁷⁴ EKOFIN-RÅDETS SLUTSATSER av den 1 december 1997 (98/C 2/01).

falla inom uppförandekoden och att det kanske skulle kunna uppstå behov att utvidga uppförandekodens tillämpningsområde. Dock ansåg kommissionen att det var för tidigt att uttala sig om detta vid den tidpunkten men att expertskatten skulle kunna ha potential av att kunna bli skadlig.⁷⁵

3.8 Framtidens möjliga expertskatt

I och med vårbudgeten 2011 lades ett förslag från Moderaterna, Folkpartiet, Centern och Kristdemokraterna fram gällande en förändring av expertskatten. Förslaget går ut på att det införs en lönegräns som indikator för när en arbetstagarare skall anses ha uppfyllt kraven för expert i lagens mening. Enligt förslaget skulle talanger som elitidrottare kunna beviljas expertskatt om deras månadslön översteg två prisbasbelopp (85 600 kronor per månad år 2011⁷⁶).⁷⁷ Två av de sporter i Sverige som tar hjälp av utländska spelare är fotboll och ishockey. Lönerna i de högsta serierna inom dessa sporter i Sverige ligger i dagens läge i linje med och över två prisbasbelopp i genomsnitt.⁷⁸ Dessa löner är inte offentliga och det är därför svårt att försöka uppskatta hur många som skulle kunna söka expertskatt inom denna kategori

I förarbetena är det inte uttömt vilka typer av arbetsuppgifter som skall beviljas expertskatt vilket gör att det inte går att utestänga någon grupp från expertskatten.⁷⁹ Att införa en lönegräns är dock inte riskfritt. Inom olika branscher och företag kan det förekomma betydande skillnader i löner vilket kan resultera i att ansökningar som anses klara för bifall ändå kan avslås eftersom löner kan variera stort, till exempel inom läkemedelsindustrin i jämförelse med finanssektorn.⁸⁰

Detta är idag dock endast ett förslag men ger en indikation på eventuella kommande förändringar av lagen. Dock kan detta förslag förmodas få uppbackning av både politiker och företag eftersom det tidigare har lämnats en motion till riksdagen om att införa en expertskatt som fungerar på ett liknande sätt som expertskatten i Danmark.⁸¹

⁷⁵ Brussels, 23/05/2001 COM(2001) 260 final, s. 18.

⁷⁶ 2011 års prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

⁷⁷ http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/vi-vill-se-over-flera-skatter_6079219.svd
http://www.svd.se/sport/skatterabatt-for-stjarnor_6083205.svd den 12 April 2011 (gäller hela stycket).

⁷⁸ För fotbollen 58 073kr/månad i genomsnitt enligt ”Analys av allsvenskan klubbar 2010” av Svenska fotbollsförbundet genom Kjell Sahlström, s. 15.

För ishockeyn mellan 75 000 till 90 000kr/månad i genomsnitt enligt SICO (Sveriges Ishockeyspelares Centralorganisation) <http://www.sico.nu/Ekonomiblandlagochspelare.htm> 28 april 2011.

⁷⁹ Prop. 2000/01:12, s. 22.

⁸⁰ Eriksson, J, s. 71.

⁸¹ Motion 2010/11:SK232.

4 Personkategorierna som utgör experter

4.1 Inledning

I propositionen framhålls att bedömningen av eventuell tillämpning av expertskatt skall grundas på den enskilda personens kompetens och att lönenivån inte skall vara det vägledande.⁸² Regeringen delade in arbetstagarna i tre personkategorier som kan komma att uppfylla kriterierna som gäller för att tillämpa expertskatten, experter, forskare och företagsledare eller andra nyckelpositioner. I detta kapitel kommer en redogörelse för samtliga personkategorier att ges. Till varje kategori kommer utvald praxis att redogöras utefter den personkategori målet behandlar i domstolen.

4.2 Expert eller specialist

4.2.1 Begrepp

Begreppet expert eller specialist regleras i 11:22 första stycket, första punkten IL. Denna kategori av personer tillsammans med företagsledare och andra nyckelpositioner är den mest svårtolkade kategorin då förarbetena inte innehåller någon uttömmande beskrivning av vilka dessa personer kan anses vara. Enligt lagtexten handlar det om uppgifter med en sådan inriktning eller på en sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera den typen av personer inom landet.⁸³ Enligt regeringens proposition kan det beröra personer som arbetar inom tekniskt avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi.⁸⁴

Det finns inget krav på att en expert skall inneha formell utbildning, men saknar personen utbildning krävs en relativ lång praktisk erfarenhet.⁸⁵ Forskarskattenämnden har dock dragit åt detta krav och i regel beviljat expertskatt till dem med adekvat akademisk utbildning för arbetet samt en arbetslivserfarenhet, som varierat beroende på vilken bransch, med ett riktmärke på mellan fem till tio år inom den aktuella branschen.⁸⁶ En expert utan akademisk utbildning har beviljats skattelättnad i vissa fall om han innehaft en lång arbetslivserfarenhet som bidragit till att personen i fråga fått unik och speciell kunskap.⁸⁷ Det räcker inte med att inneha kunskap om sitt eget lands hemmamarknad och språk för att uppnå expertstatus, om det inte handlar om speciell kunskap om världsledande nationer och avvikande

⁸² Prop. 2000/01:12, s. 22.

⁸³ 11:22 st. 1 IL.

⁸⁴ Prop. 2000/01:12, s. 22.

⁸⁵ Pettersson, M, s. 278.

⁸⁶ Eriksson, J, s. 67.

⁸⁷ Eriksson, J, s. 67.

marknader, som exempelvis den amerikanska. I ett sådant fall kan det anses ha en viss betydelse i bedömningen.⁸⁸ I vilket fall som helst måste dock en viss nivå på kunskap uppfyllas.⁸⁹

Enligt 1984 års proposition⁹⁰ skall ”svårigheter att rekrytera inom landet”⁹¹ utläsas som att det inte räcker med en viss brist på forskare inom landet, men det behöver inte heller vara omöjligt att rekrytera någon person inom Sverige för att rekrytering från utlandet och expertskatten skall komma i åtanke.⁹² Eftersom detta kriterium uttalas även i 11:22 första stycket IL får det anses som att 1984 års proposition kan användas för att vägleda i gränsdragningen gällande experter.

Av stor betydelse för Forskarskattenämndens bedömning är den enskilda personens bakgrund samt hur arbetsuppgifterna, som utförs i Sverige, beskrivs i ansökan.⁹³ Kunskapsöverförande arbetsuppgifter, uppstart av nya verksamheter liksom fusioner i företag bidrar till positiva faktorer i bedömningen eftersom dessa verkar för att främja synergieffekter som gynnar Sverige i kunskap och nyetableringar.⁹⁴ Som förklarar i propositionen vill Sverige främja konkurrensen av den internationella arbetskraften inom intressanta områden för Sverige.⁹⁵

4.2.2 KR mål Göteborgsoperan AB

Göteborgsoperan (GO) ansökte om expertskatt för sin chefsdirigent. Till stöd för sin talan anförde GO att dirigenten hade specialkunskaper som inte gick att finna inom landet och att hans kunskap var avgörande för operan att kunna verka som ett av Europas mest intressanta operahus. Forskarskattenämnden beslutade att avslå GO:s ansökan gällande expertskatt för sin chefsdirigent. I Forskarskattenämndens beslut framgick det att nämnden inte delade GO:s talan gällande inställningen till att dirigenten var innehavare av specialkunskaper enligt ansökan. FR:s bedömning grundade sig på Forskarskattenämndens beslut och skattelättnad för chefsdirigenten beviljades inte.⁹⁶ Målet överklagades av GO till KR.

⁸⁸ Lodin, S-O, s. 242.

⁸⁹ Lodin, S-O, s. 242.

⁹⁰ Prop.1984/85:76.

⁹¹ 11:22 st. 2 IL.

⁹² Prop 1984/85:76, s. 15.

⁹³ Lodin, S-O, s. 241.

⁹⁴ Lodin, S-O, s. 242.

⁹⁵ Prop. 2000/01:12, s. 22.

⁹⁶ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 24845-07, meddelad 2008-02-15, s. 4 (gäller hela stycket).

KR uppmärksammade i målet att förarbetena är allmänt utformade och saknar vissa definitioner gällande tillämpningen av 11:22 IL. Av förarbetena framgår inte att reglerna om skattelättnad endast är begränsade till att avse personer inom industri eller högteknologiska branscher. En jämförelse gjordes med RÅ 2003 ref. 58 där en prefekt vid Botaniska trädgården i Göteborg ansågs omfattas av lagens tillämpningsområde. KR fann att GO hade visat att dirigentens kunskaper var av sådant värde för GO och att han verkade inom en kunskapsintensiv bransch, var internationellt eftertraktad och att det inte fanns någon möjlighet att rekrytera inom landet vilket gjorde att han föll inom tillämpningsområdet för att beviljas skattelättnader. GO:s chefsdirigent skulle därmed anses som expert i lagens mening.⁹⁷

Slutsatsen i detta mål blev att lagens förarbeten inte är begränsade till att endast avse vissa kategorier av branscher utan förarbetena visar bara på exempel på kategorier som kan falla inom tillämpningen.

4.2.3 KR mål German Frers Sweden AB

German Frers Sweden AB (bolaget) ägdes av bolagets VD German Frers (G.F) och bedrev ritnings- och konstruktionsarbete för avancerade tävlingsbåtar och förenlig verksamhet. G.F agerade även styrelse för bolaget och det fanns ytterligare en anställd. Bolaget fick i uppdrag att konstruera två båtar enligt speciella tävlingsregler. När arbetet var avslutat skulle G.F lämna Sverige och bolaget skulle avvecklas. G.F ansökte om skattelättnad hos Forskarskattenämnden som först avlog men efter omprövning biföll ansökningen.

Skatteverket (SKV) överklagade Forskarskattenämndens beslut och anförde i FR att det arbete som G.F gjort i Sverige handlade om att vidareförmedla kunskap till andra företag och skulle inte ses som tillräcklig för att leva upp till lagens tillämpningsområde samt att G.F kompetensnivå inte skulle anses tillräcklig för att uppnå kriterierna för att anses som expert. SKV anförde att ” i en situation där kompetenskravet för att kunna anses som expert inte är uppfyllt är det att kringgå lagstiftningens syfte om man anses ha företagsledande uppgifter i ett företag i vilket man är VD och som man själv registrerat för att via detta utföra arbete i Sverige. Skulle detta tillvägagångssätt accepteras skulle alla anställda kunna sätta sig på bolag och bli beviljade skattelättnader för företagsledande uppgifter som medför en nyckelperson i företaget.”⁹⁸ G.F argumenterade emot att företaget, efter utfört arbete i Sverige, skulle avvecklas. Vidare menade G.F att bolagets arbete med täv-

⁹⁷ Kammarrätten i Stockholm mål 1776-08, meddelad 2008-10-06, s. 2-3 (gäller hela stycket).

⁹⁸ Skatteverkets yrkande i FR mål 20627-02, s. 2-3.

lingsbåtarna hade bidragit till att stärka Sveriges ekonomi och kompetens, både direkt och indirekt. Skattelättnad hade sökts som expert eller specialist vilket innebar att det borde varit frågan om specialistuppgifter med en hög kompetensnivå och att det innebar stora svårigheter att kunna rekrytera liknande arbetskraft inom Sverige. Av utredningen framgick att G.F rankades som en av världens främsta konstruktörer för denna typ av båtar och FR menade att det avsåg avancerad teknisk kunskap där Sverige ville vara med och konkurrera om arbetskraften. Vid en samlad bedömning menade FR att G.F uppfyllde kraven på mycket höga specialistkunskaper och med hänsyn till hans kompetens och arbetsuppgifter skulle han beviljas skattelättnad enligt 11:22 första stycket IL.⁹⁹ SKV överklagade beslutet till KR.

I KR tillade bolaget i sin talan att Sverige borde anses ha ett stort intresse av att konkurrera om internationell arbetskraft i samtliga områden där svenska företag bedriver teknisk avancerad och kunskapsintensiv verksamhet och där den inhemska arbetskraften inte räcker till. Vid arbetet i Sverige hade landet fått nya kunskaper och erfarenheter, inte bara för båtarna i fråga utan också för den kunskap som svenskt näringsliv och högskolor fått tillgång till då Chalmers Tekniska Högskola i Göteborg fick vara delaktig i bolagets arbete. KR delade FR anförda skäl och ansåg att G.F uppfyllde kraven enligt lagstiftningen för att anses som expert/specialist enligt 11:22 första stycket IL. För det fall att verksamheten skulle upphöra i och med att G.F inte längre var bosatt i Sverige skulle enligt KR inte medföra någon annan bedömning än den som hade lagts fram.¹⁰⁰

Slutsatsen i detta mål blev att om arbetsuppgifterna i det aktuella fallet främjar områden där Sverige vill vara med att konkurrera och ses som ett ledande land inom utveckling och kunskap, ger det en fördel när det kommer till att ansöka om expertskatt. Det är med andra ord av vikt, för att anses hamna inom expertskattens tillämpningsområde, att det arbete som personen utför gynnar Sverige ekonomiskt eller kunskapsmässigt även om arbetskategorierna inte finns uttalat i förarbetena. Detta mål visar ett exempel på att domstolen anser att det är ok att gå utanför de tillämpningsområden som förarbetena ger.

⁹⁹ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 20627-02, meddelad 2003-09-12, s. 7 (gäller hela stycket).

¹⁰⁰ Kammarrätten i Stockholm mål 6313-03, meddelad 2005-03-09, s. 3-4 (gäller hela stycket).

4.3 Forsknings- eller utvecklingsarbete

4.3.1 Begrepp

Denna kategori av personer är samma kategori som beviljades expertskatt enligt 1984 års lag. 11:22 första stycket, andra punkten II gällande forskare har identisk lydelse som den upphävda lagen en beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Förarbetena för dagens expertskatt¹⁰¹ är på inga sätt detaljerad för någon av personkategorierna men eftersom forsknings- och utvecklingsarbete sedan 1984 års lag har beviljats skattelättnader enligt expertskatten finns 1984 års proposition att tillgå tillsammans med utvecklad praxis.¹⁰² Denna andra kategori av personer skall uppnå samma kompetensnivå som gäller för experter eller specialister och de personer som skulle kunna bli aktuella för att kunna tillämpa andra stycket torde vara verksamma forskare inom industrier såväl som forskningsinstitutionerna.¹⁰³ För att kunna tillämpa detta stycke skall det handla om forsknings- eller utvecklingsarbete med en sådan inriktning eller på en sådan kompetensnivå att det leder till stora svårigheter att kunna rekrytera kompetent arbetskraft inom Sverige.

Enligt propositionen¹⁰⁴ skall ”svårigheter att rekrytera inom landet”¹⁰⁵ utläsas som att det inte räcker med en viss brist på forskare som är kvalificerade inom ett visst område samtidigt som det från andra hållet sett, inte behöver vara omöjligt att över huvudtaget kunna rekrytera någon person från Sverige för att rekrytering från utlandet och expertskatten skall komma i åtanke.¹⁰⁶ Framförallt förväntas forskaren överföra en betydande kunskap och vara med och bidra till att Sveriges forskning når nya nivåer.¹⁰⁷

Inom den akademiska forskarvärlden finns ett vägledande meritvärderingssystem att tillgå.¹⁰⁸ För att kvalificera sig som forskare i lagens mening krävs i de flesta fall att personen har avlagt doktorsexamen och inom några områden även avverkat postdoc-stadiet,¹⁰⁹ till skillnad mot en forskningsassistent inte kan anses ha uppfyllt kraven för forskare enligt expertskatten.¹¹⁰ Något som också läggs vikt vid gällande gränsfall är svårighetsgraden på

¹⁰¹ Prop. 2000/01:12.

¹⁰² Lodin, S-O, s. 240.

¹⁰³ Prop. 2000/01:12, s. 22.

¹⁰⁴ Prop.1984/85:76.

¹⁰⁵ 11:22 st. 2 II.

¹⁰⁶ Prop 1984/85:76, s. 15.

¹⁰⁷ Lodin, S-O, s. 240.

¹⁰⁸ Pettersson, M, s. 278.

¹⁰⁹ Självständiga forskaruppgifter i två år efter doktorsexamen.

¹¹⁰ Lodin, S-O, s. 240.

forskningsområdet och vid vilket lärosäte doktorsavhandlingen framlagts.¹¹¹ Det bör vara frågan om en forskartjänst och inte en lärartjänst, även om forskaren skulle kunna inneha rätt erfarenhet. De nivåer som ligger lägre än arbete vid forskningsinstitution borde inte ge möjlighet till expertskatt.¹¹² Konkurrenten mellan svenska och utländska forskare vid samma forskningsinstitution skall inte påverka den utländska forskarens möjlighet till skattelättnad om det klart framgår att den utländska forskaren är överlägsen sin svenska kollega, även om den svenska kollegan uppfyller de formella kraven för expertskatt.¹¹³

4.3.2 FR mål Uppsala Universitet

Uppsala universitet ansökte om skattelättnad för sin forskare Laurent Simula (L.S) inom området skatt och migration. Ett område som L.S var internationellt meriterad inom. Ansökan om skattelättnad bifölls av Forskarskattenämnden men överklagades av SKV.

I målet framhöll Uppsala universitet (universitetet) att de sökte forskare till universitetet där sökningen riktade sig mot svenska forskare, men när resultatet uteblev hade universitetet inget annat val än att söka forskare utanför Sveriges gränser. Vid denna sökning fann universitetet L.S som med sina särskilda sakkunskaper och gedigna meritlista var en kandidat för universitetet. Universitetet menade att det inte fanns någon annan kandidat med liknande kunskaper inom Sverige och att L.S besatt en sådan speciell vetenskaplig kunskap att han borde kvalificera sig inom expertskattens kriterier. Universitetet anförde vidare att denna rekrytering låg i linje med den satsning som Riksbanken utlyste under 2007 gällande ett stort forskningsprogram om skatter och skattesystem i en allt mer globaliserad värld. Detta för att det fanns en trend i Sverige av nedgående forskning inom skatt. Riksbanken ville stimulera till forskning och det var av vikt att forskningen höll hög internationell kvalitet. En grupp forskare från universitetet ansökte om stöd ur forskningsprogrammet vilket resulterade i att de tilldelades en större summa pengar i anslag. I ansökan pekades ”Taxes and Migration” ut som ett av de fem viktigaste områdena. I och med detta anslag bildades Uppsala Center för Fiscal Studies (UCFS) med ambition att bygga upp en stark kompetens inom området ”Taxes and Migration”. När sökandet inom Sverige inte resulterade i någon rekrytering valde UCFS att anställa L.S som var en av de internationellt mest meriterade forskarna på området. I L.S meritlista fanns både publicerade artiklar och working papers inom området. Enligt UCFS fanns det ingen annan med samma meriter inom landet och

¹¹¹ Lodin, S-O, s. 241.

¹¹² Lodin, S-O, s. 241.

¹¹³ Lodin, S-O, s. 240.

UCFS menade att universitetet gjort avancerade försök att rekrytera inom landet i första hand.¹¹⁴

SKV delade inte universitetets mening utan anförde att SKV:s bedömning av handlingarna som universitet inkommit med i målet inte innehöll några konkreta uppgifter som visade på övriga sökandes inriktning eller kompetensnivå. Universitetet hade inte heller några uppgifter som visade hur och var tjänsten varit utlyst eller hur många som sökt tjänsten. Därför borde det enligt SKV inte anses som att universitet visat på att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera kompetent personal inom Sverige. FR:s bedömning grundade sig helt på SKV:s bedömning och biföll överklagan. Med ändring av Forskarskattenämndens beslut ändrade FR beslutet till att L.S inte var att anses som en expert i expertskattens mening.¹¹⁵

Slutsatsen blev att även om den utländska experten i fråga är den mest meriterade och lämpade att utföra tjänsten måste det vara visat att rekryteringen inom landet uteslutit eventuella inhemska experter i frågan om den aktuella tjänsten. Ansökningen kan alltså avslås endast på grund av att det inte är visat att rekryteringen inom landet varit så pass omfattande.

4.4 Företagsledare eller nyckelperson

4.4.1 Begrepp

Begreppet företagsledare eller nyckelposition regleras i 11:22 första stycket, tredje punkten IL. Enligt lagtexten handlar det om företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i företaget och som kan ligga till grund för att expertskatten skall kunna tillämpas.¹¹⁶ Det handlar om en snäv krets och här kan nämnas VD, vice VD, personer som ingår i företagsledningen och som i regel rapporterar direkt till VD.¹¹⁷ Gällande företagsledare behöver det dock inte råda rekryteringssvårigheter och inte heller behöver personen besitta någon speciell nivå på expertis.¹¹⁸ Dock skall personen avse att ansvara för något viktigt inom företaget och svara för företagets allmänna ledning och förvaltning.¹¹⁹ Företagsledare som borttagits från expertskattens tillämplighet är de som endast överfört personlig verksamhet till ett bolag. Annars skulle det vara möjligt för experter eller forskare som inte anses uppfylla lagens mening för expertskatt, enligt de andra personkategorierna,

¹¹⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 21173-10, meddelad 2010-09-16, s 3-4 (gäller hela stycket).

¹¹⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 21173-10, meddelad 2010-09-16, s 5-6 (gäller hela stycket).

¹¹⁶ 11:22 st. 3 IL.

¹¹⁷ Pettersson, M, s. 282.

¹¹⁸ Lodin, S-O, s. 243.

¹¹⁹ Eriksson, J, s. 68.

att istället genom ett eget bolag uppbära skattereduktion som företagsledare.¹²⁰ Storleken på företaget speglar en viss betydelse inom denna kategori. Gäller det ett litet företag med endast ett fåtal personer anställda har Forskarskattenämnden dragit gränsen vid att det i dessa fall endast är företagets VD som skulle kunna beviljas expertskatt.¹²¹ I något större företag har nämnden utvidgat till att bevilja expertskatt för produktionschefer, finansdirektörer eller liknande befattningar där personen ingått i företagets ledningsgrupp, och i stora företag har även personer på lägre ansvarsnivåer beviljats expertskatt.¹²²

När det handlar om nyckelpositioner har det i förarbetena inte kunnat gå att göra en precisering som täcker in alla kategorier av personer utan istället har det listats exempel som skulle kunna utgöra denna kategori. De exempel på område som ställs upp i propositionen är bland annat specialister inom logistik, marknadsföring, ekonomi, rationalisering, administration, produktion, engineering och informations- och kommunikationsteknologi.¹²³ Det skall handla om kompetens av ett unikt slag.¹²⁴ För nyckelposition krävs inte heller att det skall föreligga rekryteringssvårigheter inom landet för att expertskattens skall kunna bli aktuell.¹²⁵ I fall när det berört stora företag har Forskarskattenämnden beviljat expertskatt för personer som inte ingår i ledningsgrupp eller rapporterar till VD men som ändå innehar företagsledande uppgifter och innehar specifik kompetens som är av stor vikt för företaget.¹²⁶ Nämnden har till stora delar dock använt sig av den principen att det bör ställas lika stora krav för en nyckelposition som på en expert.¹²⁷ Båda dessa personkategorier lämnar mycket åt Forskarskattenämnden att ta ställning till och mycket lämnas obesvarat i förarbetena vilket bidrar till att det blir svårt att förutse vem som egentligen kan falla inom dessa två personkategorier.

4.4.2 KR mål Volvo Lastvagnar

Volvo Lastvagnar (VL) ansökte om skattelättnader för två medarbetare som anställdes på grund av en fusion i VL vid förvärv av Renault och Mack. Tjänsterna gällde en fordonsarkitekt och en projektledare. VL anförde att de var ett av världens största lastvagnstillverkare tillika ett av Sveriges största exportföretag och hade i och med denna fusion stärkt sin position på den internationella marknaden. Båda ansökningarna avslogs och VL överklagade

¹²⁰ Lodin, S-O, s. 243.

¹²¹ Eriksson, J, s. 68.

¹²² Eriksson, J, s. 68.

¹²³ Prop. 2000/01:12, s. 22 (gäller första delen av stycket).

¹²⁴ Eriksson, J, s. 69.

¹²⁵ Lodin, S-O, s. 244.

¹²⁶ Pettersson, M, s. 282.

¹²⁷ Eriksson, J, s. 69.

båda besluten till FR. Ludovic Foggia (L.F) och Sylvie Chapon (S.C) hade sänts ut från Renault till VL för att leda och koordinera funktionerna inom produktutveckling med ansvar för det kompletta fordonet och utvecklingen av gemensamma plattformar, samt projektledare avseende uthållighet och köregenskaper inom ingenjöravdelningen. Detta skulle innebära stora besparingar för företaget. För att kunna utföra detta arbete krävdes ingående kunskaper och erfarenheter. Kandidater med erfarenhet inom VL gick att finna inom Sverige, dock inte med erfarenheter inom Renault och Mack. Bolaget ansåg sig därför tvingat att söka efter specifik personal i utlandet. L.F hade arbetat inom Renault sedan år 1995 som fordonsarkitekt och S.C sedan år 1990 som projektledare och besatt därför den kompetens som VL efterfrågade.

FR:s bedömning i dessa två mål¹²⁸ tog hänsyn till lagtextens utformning av begreppet expert. I båda fallen ansåg FR att det inte framkommit att de båda medarbetarna skulle innehaft sådana specialistuppgifter med en sådan inriktning eller hög kompetensnivå att de uppfyllde de uppställda kraven för att kunna anses som experter. FR prövade istället om de båda medarbetarna kunde anses som innehavare av nyckelposition i företaget. Av förarbetena framgår att lagstiftningen skall verka för att underlätta för utländska företags möjligheter att etablera sig i Sverige och göra det enklare för Sverige att konkurrera om internationell arbetskraft. FR ansåg det dock inte visat att de båda medarbetarna skulle falla in under begreppet nyckelposition och överklagandena avslogs.¹²⁹

VL överklagade beslutet till KR och anförde i KR att den produktutveckling som de båda medarbetarna var delaktig i, gjordes för att främja svensk som utländsk teknologi och att slutprodukten skulle komma Sverige och den svenska ekonomin tillgodo. KR inledde sin bedömning med att påpeka att VL var ett av Sverige mest betydelsefulla exportföretag och att Sverige hade ett stort intresse av att konkurrera om den internationella arbetskraften inom detta område. KR fann ingen anledning att ifrågasätta att de båda medarbetarnas arbete var nödvändigt för företaget vid denna tidpunkt men KR fann det inte visat av handlingarna i målet att de båda medarbetarna hade sådan specialistkunskap som krävs för att falla in under begreppet expert. KR prövades istället begreppet nyckelposition. Vid en fusion i ett stort företag, som VL, var det KR:s bedömning att där arbetsuppgifter som var

¹²⁸ Dessa båda mål har behandlats identiskt av förvaltningsrätten i deras bedömning med den enda skillnaden att målen behandlar två olika individer. Därför har målet behandlat under samma rubrik och med en samlad redogörelse för målen utgång.

¹²⁹ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 16910-04, meddelad 2004-11-17, s. 5-6 & förvaltningsrätten i Stockholm mål 16909-04, meddelad 2004-11-17, s. 4-5 (gäller hela stycket).

avsedda för att underlätta arbetet med sammanslagningen får utförarna av detta jobb anses som innehavare av nyckelpositioner i företaget, dock under förutsättning att personerna har rätt kompetens att utföra jobbet samt att arbetet är av betydande omfattning och ekonomisk betydelse för företaget. Mot denna bakgrund fann KR att de båda medarbetarna var att anses som innehavare av nyckelpositioner i företaget och beviljades skattelättnader.¹³⁰

Slutsatsen i detta mål visar att domstolarna lägger vikt vid vilket sorts företag som är det aktuella i målet eftersom det i detta fall var möjligt att godkänna expertskatt för medarbetare inom en verksamhetsgren på ett företag som hade ett stort värde för Sverige. Att kunna ha möjlighet att konkurrera inom detta område bidrar till att Sveriges kunskaper växer. Begreppet verksamhetsgren kom kort därefter att prövas av HFD i RÅ 2006 ref.16 och kom att få en ny innebörd.

4.4.3 RÅ 2006 ref. 16 Handelsbanken

Efter en omstrukturering inom Handelsbanken (banken) var det nödvändigt för banken att rekrytera personal för att kunna tillgodose alla sina kunder specifika behov. H.M anställdes som vice president på avdelningen ”Sales”, ett av de fyra affärsområdena inom banken, med ansvar för handeln med de största finska valutakunderna. H.M hade ett totalansvar för cirka 60-70 procent av valutaoptionshandeln för banken, vilka skedde med finländska kunder. H.M hade arbetet sedan 1986 med valutor gällande Finland, USA och Sverige. Han hade en personlig relation med kunder liksom en gedigen bakgrund på området.

FR gjorde bedömningen att erfarenhet av valuta- och valutaoptionshandel inte kunde göra att H.M skulle anses som en expert i IL:s mening. Det gick inte av handlingarna i målet att avläsa att han hade en sådan kompetens eller arbetsuppgifter som förutsätts för att uppfylla kriterierna för att anses som expert. I frågan om H.M kunde anses inneha en nyckelposition i företaget fann FR att det inte framgick att H.M skulle ha en företagsledande ställning. Inte heller hade det framgått att hans kompetensnivå var sådan att han därmed kunde anses som innehavare av en nyckelposition.¹³¹

KR fann inte heller att H.M, med hans erfarenhet och arbetsuppgifter, kunde ses som en expert i lagens mening. Istället prövades H.M möjlighet som eventuell innehavare av en nyckelposition med företagsledande uppgifter. Enligt KR mening handlar det om en relativ

¹³⁰ Kammarrätten i Stockholm mål 7981-04, meddelad 2006-04-27, s. 3-4 & Kammarrätten i Stockholm mål 7984-04, meddelad 2006-04-27, s. 3-4 (gäller hela stycket).

¹³¹ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 9383-02, meddelad 2002-12-16, s. 5 (gäller hela stycket).

liten, snäv krets av chefer, som ansvarar för en betydande viktig och stor del av företaget. Det var dock KR:s åsikt att denna bedömning måste göras med hänsyn till företagets storlek. Detta för att inte diskriminera de stora bolagen. Banken var ett stort företag med ett flertal verksamhetsgrenar. H.M:s arbetsuppgifter var att leda en viktig funktion inom verksamhetsgrenen ”Sales” som banken hade behövt lägga ner helt om inte de haft möjligheten att rekrytera H.M. Mot denna bakgrund ansåg KR att H.M skulle anses som innehavare av en nyckelposition i företaget och beviljas skattelättnad.¹³²

HFD såg till H.M:s kompetens och relationen till marknaden som han hade sedan tidigare och fann ingen anledning att ifrågasätta detta. HFD resonerade dock kring att H.M:s ansvar i förhållande till valutamarknaden endast avsåg en begränsad del av marknaden. Med detta i jämförelse med närliggande marknadens omfattning och inriktning fann inte HFD det bevisat att det framkommit svårigheter med att anställa personer till den aktuella tjänsten inom landet. H.M:s finska kännedom och språkkunskap kunde enligt HFD endast undantagsvis läggas vikt vid, men inte i detta fall. Detta grundade HFD:s beslut vilket innebar att H.M inte skulle ses som en expert i lagens mening. Vidare gjordes bedömning av HFD gällande begreppet nyckelposition. KR:s bedömning grundade sig på att H.M var innehavare av en nyckelposition inom en verksamhetsgren. HFD tolkade lagtexten istället som att det skall vara frågan om en nyckelposition i hela företaget. Detta gjorde att HFD ändrade KR:s dom till att H.M inte skulle anses som innehavare av en nyckelposition i företaget och därmed inte beviljas skattereduktion.¹³³

Slutsatsen i detta mål blev att hänsyn skall tas till hela företaget och inte endast en verksamhetsgren när det avgörs om en person kan anses falla inom expertskatten.

4.4.4 KR mål Volvo Bussar

Volvo Bussar AB (VB) ansökte om skattelättnad för sin medarbetare Rafel Kiesel (R.K) vars arbetsuppgifter i företaget gällde eftermarknadsfrågor för fordon, After Sales Director. R.K var i denna anställning underställd chefen för Business Region NASA som i sin tur var underställd bolagets VD. R.K var ingenjör med över 15 års erfarenhet inom bussindustrin i olika positioner och var före anställningen i Sverige ansvarig för samma arbetsuppgifter i Mexico. VB anförde att eftersom R.K:s arbetsuppgifter berörde en stor del av ett så pass stort företag borde R.K anses som en nyckelperson i bolaget. Arbetet inom detta område

¹³² Kammarrätten i Stockholm mål 942-03, meddelad 2004-04-20, s. 3 (gäller hela stycket).

¹³³ RÅ 2006 ref.16, s. 4 (gäller hela stycket).

skulle på längre sikt komma att finnas med i utvecklingsarbetet inom företaget vilket måste ses som en helt central betydelse för företaget. Forskarskattenämnden beslutade att avslå VB:s ansökan. Enligt bedömningen framgick det inte i ansökan att R.K var innehavare av den höga kompetensnivå eller innehavare av en unik inriktning som krävs för att han skulle ses som en expert i lagens mening. Det framgick inte heller att R.K besatt företagsledande arbetsuppgifter eller specialistfunktioner som medförde en nyckelposition i företaget.

VB överklagade beslutet till FR som i sin bedömning tog hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och placering i bolaget. Inte heller FR ansåg att R.K kunde anses som en expert i lagens mening. Istället prövades frågan om företagsledande uppgifter. Frågan kunde dock besvaras med att det var ostridigt att R.K inte hade en företagsledande funktion i VB och därav prövades istället om R.K kunde anses inneha en nyckelposition i bolaget. Bedömningen grundades på R.K:s arbetsuppgifter, erfarenhet, lön och rapporteringsnivå inom bolaget. Vid denna bedömning ansåg FR att det var visat att R.K hade sådana specialistkunskaper och en sådan ställning i bolaget att han skulle beviljas skattelättnader.¹³⁴

SKV överklagade beslutet till KR och menade att det inte var visat att det hade förelagat sådana svårigheter att rekrytera personer till denna position inom Sverige. SKV delade inte heller FR:s mening i att meriterna var av sådant slag att de kunde ses som specialistkunskaper. VB bestred SKV:s överklagan och hänvisade till KR:s mål Volvo Lastvagnar¹³⁵ där det framgick att det inte krävs att personens kompetens ligger på en sådan nivå att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera inom landet för att anses som en nyckelposition. KR:s bedömning vilade på RÅ 2006 ref. 16 (Handelsbanken AB) som stadgar att bedömningen skall göras med beaktande av hela företaget i vilket personen är anställd. KR:s bedömning blev att vad som hade angetts angående R.K:s arbetsuppgifter och position inom bolaget kunde inte annan slutsats dras än att R.K inte var att anse som innehavare av en nyckelposition inom hela bolaget som avses i lagens mening. Det var enligt KR inte heller visat att han hade en företagsledande funktion i bolaget. R.K beviljades därmed inte skattelättnad enligt expertskatten.¹³⁶

Slutsatsen blev i detta fall att KR tog hänsyn till att arbetsuppgifterna skall ses utifrån hela bolaget i motsats till utgången i målen Volvo Lastvagnar där två medarbetare inom samma

¹³⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 7118-08, meddelad 2008-05-30, s. 4-5 (gäller hela stycket).

¹³⁵ Kammarrätten i Stockholm mål 7981-04, meddelad 2006-04-27 & Kammarrätten i Stockholm mål 7984-04, meddelad 2006-04-27.

¹³⁶ Kammarrätten i Stockholm mål 4935-08, meddelad 2009-09-30, s. 4 (gäller hela stycket).

koncern fick beviljat skattereduktion trots att de bara arbetade på en verksamhetsgren av koncernen. Detta på grund av utfallet i RÅ 2006 ref. 16. Detta får ses som en slags diskriminering mot de större bolagen som innehåller många verksamhetsgrenar och många nivåer på arbetstagarna.

4.4.5 FR mål MODO Hockey

MODO Hockey (Modo) sökte ändring av Forskarskattenämndens beslut att avslå ansökan om skattelättnad enligt expertskatten för sin huvudtränare Horava Miloslav (H.M). Modo anförde att de varit tvungna att rekrytera en ny huvudtränare för sitt lag i högst ligan i Sverige för att kunna klara sin målsättning, att bli en av Sveriges bästa ishockeyklubbar och erbjuda professionell underhållning i världsklass. Att valet föll på H.M motiverade Modo med att han var innehavare av elittränarlicens, besatt en internationell expertis och att utbudet på tränare med denna licens och kompetens var begränsat i Sverige och att de som fanns redan var upptagna av andra klubbar eller arbetade utomlands. Modo menade vidare att de inte lyckats hitta någon lämplig kandidat i Sverige med den kompetens, kunskap och erfarenhet. Vidare anförde de att H.M skulle beviljas skattelättnad då H.M var fullt jämförbar med chefsdirigenten i KR mål 1776-08 (Göteborgsoperan mot SKV).

FR höll inte med om svårigheterna att rekrytera inom Sverige. Det faktum att det låg på föreningen att bevisa denna svårighet ansåg FR detta inte uppfyllt utan menade att Modo endast gjort detta i svepande ordalag och att detta inte var tillräckligt för att H.M skulle anses som expert i lagen mening. Istället utredde FR möjligheten om H.M kunde falla in under begreppet nyckelposition i företaget. Det betonades att varken förarbeten eller praxis utesluter idrottssektorn från tillämpningen av expertskatten. FR ansåg att H.M var verksam inom en kunskapsintensiv bransch där han var internationellt eftertraktad med en gedigen erfarenhet, såväl praktiskt som teoretiskt. Dessa kriterier får anses utgöra specialistkompetens. FR bedömde att det var visat att denna specialistkompetens var nödvändig för Modos kärnverksamhet. I och med detta ansåg FR att H.M inte hade företagsledande uppgifter men kunde anses som innehavare av en nyckelposition i föreningen och var därmed berättigad till skattelättnad.¹³⁷

Slutsatsen blev att lagens förarbeten inte har stängt dörren till någon bransch utan det handlar mer om vilken slags kompetens och betydelse för Sverige som arbetstagaren innehar.

¹³⁷ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 19788-10, meddelad 2010-09-17, s. 11-12 (gäller hela stycket).

4.5 Företagsdefinitionen

4.5.1 Begrepp

I lagstiftningens 11:22 första stycket, tredje punkten angående nyckelposition i ett företag har meningarna gått isär om vad som egentligen menas med begreppet ”företag” i lagens mening.¹³⁸ I propositionen framgår det att det skall vara frågan om ett svenskt företag, som ett aktiebolag eller handelsbolag, institution vid ett svenskt universitet eller en offentlig arbetsgivare i Sverige.¹³⁹ Det kan också vara ett utländskt företag med en svensk filial om denna filial utgör ett fast driftställe i Sverige.¹⁴⁰ Vidare anges inte vilka fler typer av arbetsgivare som kan anses omfattas av lagstiftningen och lämnar då frågan obesvarad gällande statliga myndigheter, ideella föreningar, stiftelser och skolor för att nämna några.¹⁴¹ Nämnden har i dessa tveksamma fall valt att hålla en strikt linje.¹⁴² Det handlar om att verksamheten skall vara företagsliknande med affärsliknande karaktär där det är möjligt att urskilja ledarfunktionerna.¹⁴³ De statliga och kommunala myndigheterna får därmed anses falla utanför denna definition då de inte på samma sätt är tänkta att bedriva verksamhet med affärsliknande karaktär.¹⁴⁴ Något som kom i uttryck i RÅ 2003 ref. 58.

4.5.2 RÅ 2003 ref. 58 Botaniska Trädgården

Professor A.S hade fått anställning som prefekt vid Botaniska Trädgården i Göteborg och chef för den gemensamma förvaltningen av även Naturhistoriska museet, vilka var kommunala verksamheter. För denna anställning hade Botaniska Trädgården ansökt om skattelättnad enligt expertskatten för A.S.

FR angav i sin bedömning att A.S:s arbetsuppgifter i och för sig liknade en företagsledares men enligt förarbetena skall expertskatten tillämpas för att underlätta för utländska bolag att etablera sig i Sverige och kunna vara med att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. Denna situation avsåg en utländsk etablering och inte den typ av arbetskonkurrens som avses i förarbetena och ansökningsen avslogs.¹⁴⁵

KR utvecklade i sin bedömning att KR delade FR:s tolkning av lagtexten om att arbetsuppgifterna skall avse områden där Sverige har intresse av att konkurrera internationellt om ar-

¹³⁸ Petterson, M, s. 283.

¹³⁹ 2000/01:12, s. 31.

¹⁴⁰ 2000/01:12, s. 31.

¹⁴¹ Lodin, S-O, s. 245.

¹⁴² Lodin, S-O, s. 245.

¹⁴³ Lodin, S-O, s. 245.

¹⁴⁴ Lodin, S-O, s. 245.

¹⁴⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm mål 11331-01, meddelad 2001-11-01, s. 5 (gäller hela stycket).

betskraften. Dessa personer torde vara verksamma inom områden som industri och forskning. KR gjorde sin bedömning grundat på att A.S inte givit någon närmare beskrivning av arbetsuppgifterna eller visat på svårigheter med att rekrytera samma kompetens inom landet vilket gjorde att överklagandet avslogs.¹⁴⁶

HFD förde ett resonemang gällande begreppet företag och framförde att vad som menas med företag inte framgår av lagtexten. Begreppet företag har inte heller någon enhetlig innebörd utan skall bedömas utifrån varje enskilt fall grundat på omständigheterna. Omnämnda områden i propositionen som visar på vilka personer som kan kvalificera sig för företagsledare nämns till exempel administration, logistik, marknadsföring och ekonomi. Skäl för skattelättnad är att skapa initiativ för att dessa företag skall förlägga eller behålla funktioner i Sverige som behöver utländsk personal. HFD lade även fram i sin bedömning att även om en utländsk arbetstagare är mest meriterad och lämpad i övrigt utgör inte det tillräcklig grund för skattelättnad enligt 11:22 IL. I målet fanns inga uppgifter gällande arbetstagarens kompetensnivå eller inriktning vilket talar för att det inte var visat att det funnits betydande svårigheter att rekrytera arbetstagare med liknande kompetens inom landet.¹⁴⁷

Slutsatsen gällande detta mål blev att HFD uttalade att begreppet företag inte ges någon vägledning i förarbetena men i och med det avslag som HFD gjorde i målet, talar det för ett accepterande av Forskarskattenämndens princip om att avslå ansökningar från statliga och kommunala verksamheter.¹⁴⁸ Detta med hänvisning till propositionen som anger att expertskatten skall beviljas för att främja svensk forskning och ekonomi.

¹⁴⁶ Kammarrätten i Stockholm mål 7137-01, meddelad 2002-05-23, s. 3 (gäller hela stycket).

¹⁴⁷ RÅ 2003 ref. 58, s. 3 (gäller hela stycket).

¹⁴⁸ Eriksson, J, s. 70.

5 Slutdiskussion

5.1 Inledning

I detta kapitel skall expertskatten och den praxis som varit föremål för denna uppsats diskuteras. Detta för att uppmärksamma expertskattens förutsägbarhetsproblem genom att belysa den förändring expertskatten har genomgått med hänsyn till lagens ursprungliga lydelse och syfte i jämförelse med den praxis som tillkommit på området.

Expertskatten genomgick en större reformering under början av 2000-talet när den nya lagstiftningen trädde i kraft. Antalet personer som nu omfattas är betydligt fler än tidigare och de första ansökningarna, gällande den nya lagen, visade på ett stort intresse. Det som i flera år bestått av en knapp handfull ansökningar per månad blev istället cirka 1 300 stycken under första året. Förändringen bidrog till den effekt som önskades uppnå och mer därtill, men var inte utan konsekvenser.

5.2 Lagtextens utformning

Dagens lagtext och förarbeten vittnar om en svag lagstiftning. Det framgår av förarbetena att det inte varit möjligt att göra en totalt uttömmande lista över exempelvis branscher som skall omfattas. Istället har ord som ”torde” och ”borde” använts för att ge en vägledning om hur lagen bör tolkas. Detta lämnar mycket åt Forskarskattenämnden och domstolarna att ta ställning till och ger inte heller någon bra vägledning för de som önskar ansöka om expertskatt.

Det är av dagens lagtext och förarbeten väldigt svårt att förutse vem som kan anses falla in under någon av personkategorierna, eller inte, och att göra ett försök till en gissning är ingen önskvärd idé. Det är helt enkelt för svårt och risken för att göra fel bedömning är överhängande. Speciellt när det handlar om fall utanför de kärnområden som nämns i förarbetena. Här handlar det om en tolkning där förarbetena inte ger någon vägledning vilket gör det näst intill omöjligt att uttala sig om hur ett sådant resonemang skulle se ut.

Som framgått återspeglas lagstiftningens och förarbetenas vaga utformning av expertskatten i praxis. När Sverige insåg att andra länder hade reformerat sin expertskatt och låg i framkant uppstod ett behov av att göra samma sak relativt omgående för att inte hamna efter. Det borde till viss del kunna vara orsaken till varför lagstiftningen ser ut som den gör idag. Det bakomliggande arbetet gick kanske lite för snabbt. I alla jämförelser finns det alltid de mål som får anses självklara, och så även här, men andelen oförutsägbara är klart

dominerande av de mål som idag hamnar i domstol. Lagtexten ger endast en fingervisning och ger inga gränser alls. Varken verksamhetstyp eller bransch avgränsas utan istället används de endast som exempel. Att använda sig av begrepp som ”torde avse” och ”borde avse” får anses som en enkel utväg för lagstiftaren som placerar allt arbete på Forskarskattenämnden och domstolarna.

Begreppen ”torde och ”borde” ger både en positiv och en negativ konsekvens. Den utestänger ingen, för att inte diskriminera någon bransch eller arbetstagare men den ger heller ingen hänvisning. Det skapar en orättvis behandling när lika omständigheter på papperet ändå kan få olika utfall, beroende på andra detaljer eller bara hur ansökningsgången gått till. Sverige skall främjas men motiven för att nå dit känns tillkrånglade och svåra att utläsa vilket gör dem bristfälliga.

Forskarskattenämndens och domstolarnas tolkningar i varje enskilt fall gör att snarlika mål ändå kan få olika utfall. Skattesystemets önskvärda kriterier om ett effektivt, rättvist, transparent och administrativt hanterbart system får därmed inte anses uppfyllt vad gäller expertskatten idag. Den effektiva, transparenta och administrativa aspekten faller när det inte går att förutse utfallet. Den rättvisa aspekten är även den svår att motivera gällande expertskatten när ”lika skatt för lika inkomst” inte riktigt går att försäkra i dessa fall. Det blir en orättvis behandling där samma sorts inkomst beskattas olika mellan inhemska och utländska arbetstagare. Lagtexten har mycket kvar att önska för att uppnå en väl fungerande expertskatt i teorin och praktiken.

5.3 Möjligheten att kunna konkurrera med andra stater

Att Sverige, som andra länder, vill vara med och konkurrera om arbetstagare och företag är en självklarhet. I och med den höga marginalskatt som Sverige har är det underförstått att Sverige idag inte kvalificerar sig som det främsta skattemässiga alternativet när det kommer till inflyttning för arbetstagare eller etablering för företag från andra länder. I och med införandet av expertskatten har Sverige sällat sig till skaran av länder som erbjuder utländska experter bättre möjligheter att söka sig till Sverige och samtidigt inte göra en allt för stor ekonomisk förlust. Därmed kan Sverige konkurrera med övriga stater på bättre villkor speciellt när Sverige har en marginalskatt som ligger på en nivå som är bland de högsta i världen.

Inflyttning och etablering av utländska företag i Sverige stärker inte bara den svenska ekonomin utan även den svenska kunskapen, vilket var ett av argumentet i lagens proposition.

Vi vill att Sverige skall stå starkt och kunna konkurrera inom samtliga områden men framförallt inom områden som teknik och forskning. Dock kan expertskatten ses ur ett annat perspektiv också när det talas om konkurrens, nämligen konkurrensen mot de inhemska medborgarna. Sverige har en befolkning där många har en akademisk utbildning eller mångårig arbetslivserfarenhet och borde kunna mäta sig med utländska experter. När Sverige ger skattemässiga fördelar till utländska experter skapas en orättvis behandling, skattemässigt, mot de inhemska medborgarna. Konsekvensen av detta borde bli att istället för att acceptera situationen flyttar våra egna experter från landet och bosätter sig i ett land som erbjuder en liknande skattemässig lösning. Slutsatsen borde landa i att vi får en rundflyttning av experter mellan länder. Istället för att uppmärksamma våra egna experter inleder vi omfattande rekryteringar för att finna kunskapen utomlands.

Självklart saknar Sverige viss sorts kunskap och är i behov att inhämta kunskap och expertis från andra delar av världen men det kan säkert även handla om att vi har kompetens inom landet som i vissa fall förbises. Praxis visar på återkommande ställningstagande om att det inte är bevisat att det saknas kompetens inom landet och att liknande expertis går att finna inom riket, vilket vittnar om att ett visst förbiseende existerar. Detta leder i sin tur till en negativ inställning till det svenska skattesystemet vilket får ses som ett olyckligt resultat och något som borde försöka undvikas. Sverige, tillsammans med övriga länder, utvecklar en internationell skattekonkurrens som kommer stegras allteftersom reglerna förändras.

5.4 Den utländska experten

För att kunna locka till sig internationell expertis utformades expertskatten med ett syfte att mildra skatteeffekt för de utländska experterna på grund av den höga marginalskatten i Sverige. Ett av argumenten i propositionen för expertskatten säger bland annat att de utländska medborgarna har mindre tid på sig att utnyttja det svenska sociala systemet och gynnas därmed inte till lika stor del. Återigen, vi vill få del av ny kunskap i Sverige men vad är det som säger att bara för att den utländske experten bor i Sverige under en kortare tid, inte hinner utnyttja de sociala förmånerna? Arbetstagaren som kommer till Sverige för att arbeta och beviljas expertskatt kan under denna tid ta med sin familj till Sverige som kanske är i behov av skola, barnomsorg och hela familjen kan vara i behov av sjukvård under vistelsen. Det är givet att en flytt orsakar en ekonomisk kostnad men ersättningen från arbetsgivaren för dessa kostnader är enligt expertskatten skattefria i sig. Det finns ingen jämförelse att tillgå som visar att de utländska experterna kostar svenska staten mindre pengar än våra egna inhemska medborgare under sin tid i Sverige om kostnader för flytt och resor räknas

bort. Det handlar mer om en ren och skär konkurrens mot andra stater och en fasad för att locka till sig arbetstagare med hjälp av förmåner och skattereduktion.

5.5 Tidsperioden

Lagstiftningen stadgar att det skall handla om arbete under en tidsbegränsad period och samtidigt får arbetstagaren inte ha tidigare anknytning till Sverige. Detta för att sortera bort de personer som valt att etablera sig i Sverige även utan expertskatt. För Forskarskattenämnden är det ett näst intill omöjligt arbete att ta ställning till den sökandes inställning till tidsperioden han avser att stanna i Sverige. Finns möjlighet att söka skattereduktion för de första åren i Sverige så torde det innebära att de som har möjlighet försöker att göra det, även om den planerade tiden i Sverige avser en längre period. Detta kriterium borde nog i dagens läge ses som att det inte uppnår den sortering som det avser. Det är helt enkelt för svårt att veta eller ta reda på den tänka tidslängden vilket blir ännu ett uppställt kriterium som inte lever upp till syftet och försvagar expertskattens funktion och förutsägbarhet.

Först när tiden löpt ut finns svaret på denna fråga och vid denna tidpunkt har bland annat SKV i ett ställningstagande uttryckt att det vid sådana situationer inte skulle ske en omräkning gällande beskattningen för perioden i Sverige, och i och med det inte heller någon eftertaxering. När det inte uppställs några sådana krav bidrar det än mer till att samtliga personer som kan anses falla inom kriterierna försöker bli beviljade expertskatt. Att införa att eftertaxering kan ske om tidsperioden överskrids hade varit ett försök att minska att detta inträffar.

5.6 Tolkning och kriteriers olika rang

Den nya expertskatten har sedan ikraftträdandet år 2001 varit föremål för ett antal avgöranden i domstol. Meningar har gått isär mellan Forskarskattenämnden, SKV och arbetsgivare om vem som egentligen skall kvalificera sig som expert i lagens mening. Den praxis som utvecklats har gjort förutsägbarheten mindre. I dagens situation ger tolkningar i domstol upphov till en ständig förändring av expertskatten.

Efter en sammanställning av delar av expertskattens praxis framgår det att vissa kriterier återkommer och genomlyser besluten mer än andra. Ett av de främsta kriterierna borde anses vara kriteriet om att stärka Sverige när det kommer till etableringar och att tillföra nya kunskaper till landet. I praxis har hänsyn tagits till verksamheternas storlek och vilken sorts företag det är frågan om. Ett större företag som har betydande verkan på Sverige och dess

ekonomi anses ha större betydelse. Även när det handlar om verksamhetsområdet spelar omständigheterna en stor roll. I förarbetena är det uppräknat några områden som expertskatten borde innefatta som berör bland annat teknik, forskning och utveckling. Dessa områden är bland de största i världen och det är inte överraskande att dessa verksamheter gynnas för att på så sätt stärka Sverige. Dock kvarstår frågetecken på grund av att det i lagstiftningen inte utestängs någon bransch men att det ändå går att urskilja att skillnader görs. Hade förarbetena föreskrivet att expertskatten endast gäller angivna branscher hade vi haft en annan situation. Så är dock inte fallet. Orden ”torde” och ”borde” utestänger ingen bransch varför exemplen i förarbetena inte ger den vägledning som önskas.

Det är idag visat att exempelvis en ishockeytränare kan beviljas expertskatt och domstolen betonade just det faktum att förarbetena inte utestänger någon bransch. Frågan blir då varför dessa exempel har uppställts i förarbetena. Antigen får det anses bero på domstolarna och deras tolkning som gått över gränserna gällande tillämpningen eller på lagstiftarna som inte hade vidare belägg för att ange dessa branscher utan mer endast som en favoritisering av vissa branscher som är typiska inom forskning och teknik. Allt tillsammans ger en bild av en utformning som känns svag och inte genomarbetad. För att undvika detta hade utformningen av förarbetena behövt vara tydligare i sina riktlinjer och inte lämna en så stor del till Forskarskattenämnden och domstolarna att tolka själva.

5.7 Ansökningsförfarandet

I ett av de redovisade målen framläggs en, till omständigheterna, relativt bra framställning varför den anställda forskaren ska anses som expert i lagens mening. Meriter och utbildning kritiserar inte av varken Forskarskattenämnden eller domstolen men ändå beviljas inte expertskatt. I detta fall får det anses tydligt att personen i fråga innehaft meriter och kunskaper som skulle främja Sverige i ett specifikt arbete. Dock menade domstolen att det inte är visat att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera någon inom Sverige med liknande kunskaper. Det är i och för sig inte klart att det inte funnits någon annan meriterad person även inom riket, men det intressanta här är framförallt argumenten emot beviljandet endast på grund av framställningen av rekryteringsuppgifterna i ansökningshandlingarna. Enligt domstolen framgick det inte vad de övriga sökande hade för meriter eller hur tjänsten hade utlyst. I detta fall var det istället formella ansökningskriterier som gjorde att domstolen inte beviljade skattelättnader. Att det var rätt person till arbetet var inget som undersöktes vidare utan beslutet grundades istället på beskrivningen i ansökan. I detta fall kan det varit så att rekryteringen varit bristfällig men bortsett från det framgår det att även om det är helt rätt

person till tjänsten kan rekryteringsprocessen vara det avgörande gällande möjligheten att bli beviljad expertskatt.

Av förarbetena ska det innebära betydande svårigheter att rekrytera inom landet för att expertskatten ska bli aktuell, dock behöver det inte vara omöjligt att kunna rekrytera någon inom landet för att expertskatten skall kunna bli aktuell. I detta fall får det anses felprioriterat i val av beslut. När de tunga argumenten lyder att Sverige skall främjas i kunskap och utveckling finns anledning att ifrågasätta varför en högst meriterad arbetstagare inte beviljas skattereduktion gällande ett projekt som överensstämmer med personens meriter och ligger helt i linje lagstiftning och förarbeten och samtidigt i linje med att främja Sverige, endast på grund av felaktig rekrytering. Det kan ifrågasättas om inte Sverige hade gynnats till lika stor del av denna forskare som en ishockeytränare, som beviljades skattelättnad för sin roll som innehavare av nyckelposition inom verksamheten. Detta får anses ligga till grund för att förarbetena inte är tillräckligt utvecklade och att ansökningsförfarandet innehåller brister och ger en stor oförutsägbarhet gällande tillämpning av expertskatten.

5.8 Förslaget för en reformerad expertskatt

Förslaget från de fyra högerpartierna år 2011 har ännu inte trätt i kraft men är ändå intressant att belysa. Skulle det nya förslaget bli verklighet skulle vi antagligen återigen få en stigande ansökningsstatistik i Sverige gällande expertskatten. Det nya förslaget som nu läggs fram handlar om att utvidga expertskatten genom att införa en lönegräns som skall vara det vägledande i avgörandet för vem som skall ses som expert i lagens mening. Förslaget öppnar även upp för talanger och idrottsstjärnor att kunna tillämpa expertskatten om de uppfyller kravet på en lönenivå som överstiger två prisbasbelopp per månad. Detta i linje med att försöka efterlikna Danmark som använder sig av en lönenivå för att avgöra vem som kan anses utgöra expert, istället för graden av kunskap och meriter. Även motioner har lagts fram till Riksdagen om att efterlikna denna danska modell för att göra bedömningen lättare.

Återigen skapas en orättvis skattesituation när till exempel svenska idrottsstjärnor som utför exakt samma arbete som en utländsk idrottsstjärna beskattas hårdare än sin utländska kollega, för samma arbete. Här tar partierna steget längre och gör ingen skillnad på kunskaper eller arbetsuppgifter utan låter endast lönen vara avgörande. Att någon i en sådan bransch som redan har en relativt hög medelinkomst, i jämförelse med befolkningen i stort, skall gynnas skattemässigt skapar mer orättvisa. Skulle förslaget vinna kraft kommer det

med största sannolikhet innebära att antalet ansökningar återigen skulle stiga kraftigt. Vi har idag ett stort antal idrottspersoner som har utländskt medborgarskap och lönenivån i förslaget är ingen hög summa i dessa sammanhang. Inom denna bransch handlar det om att få möjlighet att konkurrera med andra stora idrottsklubbar på liknande ekonomiska villkor.

5.9 Önskvärd expertskatt

Expertskattens lydelse och utformning lämnar en önskan om klargöranden. Det framgår klart att dagens förarbete inte innehåller en uttömmande lista på vem som kan falla inom eller vilka områden lagen avser att omfatta. Utifrån dagens text önskas en betydligt klarare bild av hur kompetensnivån för personerna skall se ut. Även om en lönenivå införs borde det ändå i fortsättningen krävas en viss nivå på högre utbildning eller meriter för att uppnå kraven, eller i alla fall betydligt bättre riktlinjer från HFD som visar på hur lagen och förarbetena skall tolkas. Vidare när det gäller en lönegräns finns en risk för att arbetstagare som kvalificeras enligt dagens expertskatt ändå faller utanför då lönenivåerna varierar kraftigt mellan branscher. Här skulle självklara experter kunna bli nekade expertskatt för att man har en för låg inkomst. Vad säger att de som har en lägre inkomst har en sämre kunskap. Det viktigaste måste handla om att vi vill få möjlighet att ta del av den kunskap vi saknar inom landet och bör vara öppna för att kunna ge möjligheten till just de personerna, baserat på deras kunskaper och inte deras lönenivå.

När det handlar om arbetsgivaren bör det klart framgå av förarbetena vilka slags verksamhetsformer som skall omfattas. Om offentliga verksamheter inte skall omfattas bör detta framgå av texten och inte behöva tolkas av domstol. Stiftelser och ideella föreningar är andra tveksamma fall som i väntan på att domstolen eventuellt får tillfälle att pröva sådana omständigheter inte finns angivna, vilket ökar den bristande förutsägbarheten. När det handlar om vilken typ av arbetsuppgifter som skall prioriteras framför andra är det självklart att en uttömmande lista, på vilka som skall anses uppfylla kriterierna, inte är möjlig att skapa. Istället borde resultatet bli att arbetsuppgifterna skulle skapa mindre svårigheter att bedöma i det enskilda fallet om kriterierna gällande utbildning och meriter tillsammans med kriterierna för arbetsgivare var tydligare definierade.

6 Slutsats

Dagens expertskatt lämnar mer att önska. Lagstiftningen skulle behöva en reformering för att bli mer strikt och detaljerad samt att en mer utvecklad praxis från högsta instansen, HFD, skulle behöva finnas att tillgå till hjälp för tolkning av kommande ansökningar. En lagstiftning som denna skall inte lämna stora delar för tolkning, även om en viss bedömning i varje fall givetvis måste ske. De mål som dock prövas skulle i vissa fall behöva prövas även av HFD. Dagens utformning gynnar varken arbetstagare, arbetsgivare eller beslutsfattare. I en mer internationell värld där rörligheten växer måste vi ha klara regler som genomlyser samhället till större del. Skatteregler är något som vi alla berörs av och något som skall, eller i alla fall borde vara mycket tydligt och klart uttryckt för att skapa ett rättvist, effektivt, transparent och hanterbart skattesystem.

Syftet bakom expertskatten är att det skall vara enklare för svenska företag att täcka saknaden av viss kunskap inom landet med hjälp av utländsk arbetskraft och stärka Sveriges konkurrens mot andra länder gällande den internationella arbetskraften, genom att kunna erbjuda skattelättnader för utländska experter i Sverige. Dagens expertskatt lever dock inte upp till de förväntningar som skulle kunna förväntas gällande förutsägbarheten för en skattelagstiftning, och expertskatten får därför i dagens utformning mer negativ kritik än positiv. Expertskatten behöver inte plockas bort men den är i behov av att bli mer stabil och förutsägbar. Införandet av en lönegräns borde inte resultera i att förutsägbarhetsproblemen försvinner i den utsträckning som behövs. Snarare görs den mer oförutsägbar och även mer orättvis på grund av löneskillnader som finns inom olika branscher. Lönenivån handlar mer om att öppna upp för fler branscher och arbetstagare att kunna få möjlighet att tillämpa expertskatten. En mer strikt lagstiftning och en vägledning för nämnden från HFD är den lösning som ligger närmast till hands för att motverka dagens problem med expertskattens förutsägbarhet. Detta för att expertskattens syfte inte skall tappa sitt ursprungliga syfte, något som den till viss del får anses gjort idag.

Referenslista

EU

Ekofin-Rådets slutsatser den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01)

Brussels, 23/05/2001 COM(2001)260 final, communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the economic and social committee, Tax Policy in the European Union-Priorities for the years ahead

Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionens funktionssätt, C83/47, 2010-03-30

Författningstext

Lag (1962:381) om allmän försäkring

Sekretesslag (1980:100)

Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige (upphävd 2001).

Taxeringslag (1990:324)

Folkbokföringslag (1991:481)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Offentligt tryck

Proposition 1984/85: 76 Om beskattning av vissa utländska forskare

Proposition 1997/98:1 Budgetproposition för 1998

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Proposition 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Motion

Motion 2010/11:SK232, Hans Backman(fp) m.fl. & motion 2009/10:SK240, Karin Pilsäter(fp)m fl.

Myndighetspraxis

Skatteverkets ställningstagande Dnr 131 129981-06/11, 2006-02-28, Vad händer om Sverigevistelsen för utländska nyckelpersoner m.fl. blir längre än avsedda fem år?

Litteratur

Andersson, Mari & Saldén Enérus, Anita, Inkomstskattelagen, En presentation med nyckel, Norstedts juridik, Stockholm, 2000

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, Lund, 2007

Eriksson, Jerry, Något om expertskatten, Vänbok till Per Anclow, Iustus Förlag, Uppsala, 2004 s. 59-77

Gyland, Christina & Smiciklas, M & Jakobsson O, Skatterätt en introduktion, Studentlitteratur, Lund, 2005

Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona 2003 s. 235 – 250

Pettersson, Markus, Expertskatten i praktiken - en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis, Svensk skattetidning 2003 s. 272-287

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattaren, andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2007

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolens mål RÅ 2003 ref.58 (mål 3988-02), meddelad 2003-05-19

Högsta förvaltningsdomstolens mål RÅ 2006 ref.16 (mål 2956-04), meddelad 2006-05-24

Kammarrätten i Stockholm mål 7137-01, meddelas 2002-05-23

Kammarrätten i Stockholm mål 942-03, meddelad 2004-04-20

Kammarrätten i Stockholm mål 6313-03, meddelad 2005-03-09

Kammarrätten i Stockholm mål 7981-04, meddelad 2006-04-27

Kammarrätten i Stockholm mål 7984-04, meddelad 2006-04-27

Kammarrätten i Stockholm mål 1776-08, meddelad 2008-10-06

Kammarrätten i Stockholm mål 4935-08, meddelad 2009-09-30

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 11331-01, meddelad 2001-11-01

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 9383-02, meddelad 2002-12-16

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 20627-02, meddelad 2003-09-12

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 16910-04, meddelad 2004-11-17

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 16909-04, meddelad 2004-11-17

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 24845-07, meddelad 2008-02-15

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 7118-08, meddelad 2008-05-30

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 21173-10, meddelad 2010-09-16

Förvaltningsrätten i Stockholm mål 19788-10, meddelad 2010-09-17

Övrigt/myndighetspraxis

Ericsson T & Jonsson G, Utvärdering av expertskatten, Regleringsbrevsuppdrag nr 4, Institutet för tillväxtpolitiska studier, 2005, Östersund

Forskarskattenämnden statistik av inkomna ansökningar:

<http://forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamndenochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html> 18 april 2011

Sahlström, Kjell, Analys av allsvenskan klubbar 2010, Svenska fotbollsförbundet

SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=92183&vId=202344&i=14#i92183>
18 april 2011

SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1800153&vId=202344&i=2#i1800153>
18 april 2011

SKAT.dk <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=107050&vId=204401&i=14#i107050>
15 maj 2011

Svenska Dagbladet, Alliansens förslag angående förslag av eventuella förändrad expertskatt

http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/vi-vill-se-over-flera-skatter_6079219.svd

http://www.svd.se/sport/skatterabatt-for-stjarnor_6083205.svd den 12 april 2011

Sveriges Ishockeyspelares Centralorganisation

<http://www.sico.nu/Ekonomiblandlagochspelare.htm> 28 april 2011