

JURIDISKA INSTITUTIONEN  
Stockholms universitet

# **Expertskatt**

## **En problemorienterad genomgång**

*Alli Abdulla*

Examensarbete med praktik i *skatterätt*, 30 hp  
Examinator: Roger Persson-Österman  
Stockholm, *Höstterminen* 2014



**Stockholms  
universitet**

# Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR .....	3
SAMMANFATTNING.....	4
<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>6</b>
1.1. MOTIV FÖR ÄMNESVALET OCH AVSEDD LÄSARKRETS .....	6
1.2. BAKGRUND.....	6
1.3. SYFTE OCH PROBLEMFORMULERING .....	8
1.4. AVGRÄNSNINGAR.....	8
1.5. METOD .....	9
1.6. DISPOSITION .....	10
<b>2. SYFTET MED DEN SVENSKA EXPERTSKATTEN .....</b>	<b>12</b>
2.1. NORDISK ATTRAKTIONSKRAFT .....	12
2.2. EN GLOBAL SPELPLAN.....	12
2.3. EN LÄGSTA LÖNENIVÅ? .....	13
<b>3. TIDIGARE EXPERTBESKATTNING .....</b>	<b>14</b>
3.1. RÄTTSLÄGET INNAN DEN TIDIGARE EXPERTBESKATTNINGEN.....	14
3.2. DEN TIDIGARE EXPERTBESKATTNINGEN.....	14
<b>4. NUVARANDE EXPERTBESKATTNING.....</b>	<b>17</b>
4.1. NYA REGLER? .....	17
4.2. BASBELOPPSREKVISITET .....	17
4.3. EXPERTSKATTENS PERSONKATEGORIER. EN RÄTTSFALLSORIENTERAD GENOMGÅNG .....	19
4.3.1. PERSONKATEGORIN EXPERTER/SPECIALISTER.....	19
4.3.2. PERSONKATEGORIN FORSKARE.....	21
4.3.2.1. BEVILJAD EXPERTSKATT FÖR FORSKARE.....	22
4.3.2.2. NEKAD EXPERTSKATT FÖR FORSKARE .....	23
4.3.3. PERSONKATEGORIN FÖRETAGSLEDARE/NYCKELPERSONER .....	25
4.3.3.1. FÖRETAGSLEDARE .....	25
4.3.3.2. NYCKELPERSONER.....	26
<b>5. ETT INTRESSANT LAGRUM OCH ETT IFRÅGASATT RÄTTSFALL .....</b>	<b>30</b>
5.1. DEN LAGTEKNISKA BAKGRUNDEN .....	30
5.2. EXPERTBESKATTNING FÖR BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA PERSONER.....	30
5.3. LEGALITETSPRINCIPEN .....	32
5.3.1. DEN SKATTERÄTTLIGA LEGALITETSPRINCIPEN.....	32
5.3.2. LEGALITETSPRINCIPENS PÅVERKAN PÅ RÄTTSTILLÄMPNINGEN.....	33
5.4. DET IFRÅGASATTA RÄTTSFALLET .....	33
5.4.1. BAKGRUNDEN TILL DET IFRÅGASATTA RÄTTSFALLET.....	33
5.4.2. REFLEKTIONER AVSEENDE RÅ 2010 REF. 122 .....	35
<b>6. BRUTTO/NETTO-PROBLEMATIKEN.....</b>	<b>37</b>
6.1. BAKGRUNDEN TILL PROBLEMATIKEN .....	37
6.2. ETT ÄNNU OLÖST PROBLEMOMRÅDE .....	37
6.3. ETT FISKALT PERSPEKTIV .....	40
6.4. BRUTTO/NETTO-PROBLEMATIKENS LÖSNING.....	41

<b>7. INTERNATIONELLA ASPEKTER.....</b>	<b>43</b>
<b>8. ANALYS .....</b>	<b>45</b>
8.1. ÄNDAMÅLSENLIGA REGELÄNDRINGAR? .....	45
8.2. KVARVARANDE PROBLEM OCH NYA KOMPLIKATIONER .....	45
8.3. EXPERTSKATTENS EXISTENS.....	48
8.4. RÄTTSSÄKERHETSASPEKTER.....	49
8.5. DISKUTERADE MODIFIERINGAR.....	50
8.5.1. MEDBORGARSKAPSKRAVET .....	50
8.5.2. INTERNATIONELLA ASPEKTER.....	52
8.5.3. INTERNA RIKTLINJER .....	52
8.5.4. EN MER RÄTTVIS BEDÖMNING .....	53
8.5.5. ANSÖKNINGSFÖRFARANDET .....	54
8.5.6. BASBELOPPSREKVISITET .....	55
8.5.6.1. BASBELOPPSREKVISITETS NIVÅ.....	55
<b>9. SLUTSATSER.....</b>	<b>57</b>
<b>10. KÄLLFÖRTECKNING.....</b>	<b>62</b>

## Förkortningar

Bet.	Betänkande
EU	Europeiska unionen
Expertskatt	Vissa skattelättnader för utländska arbetstagare
FR	Förvaltningsrätten. Om inget annat anges är det FR i Stockholm som avses
FRN	Forskarskattenämnden
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ITPS	Institutet för tillväxtpolitiska studier
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätten. Om inget annat anges är det KR i Stockholm som avses
Prop.	Proposition
RiR	Riksrevisionen
RF	Regeringsformen, kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
Rskr.	Riksdagsskrivelse
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
Ytr.	Yttrande

## Sammanfattning

År 2001 infördes institutet expertskatt som består av ett antal skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare, företagsledare och andra nyckelpersoner, se 11:22-23 a inkomstskattelag. Skattelättnaderna innebär att den utländska kvalificerade arbetskraften enbart betalar skatt på 75 procent av löneinkomster samtidigt som ersättning för bostad, skolvgifter, hemresor och flyttning till och från Sverige inte ska tas upp till beskattning. Eftersom 25 procent av arbetstagarnas löneinkomster är skattefria medför detta att arbetsgivarna inte betalar sociala avgifter på 25 procent av arbetstagarnas lön, se 2:12 socialavgiftslagen (2000:980).

2001 års regler kom att byggas på år 2012 där en basbeloppsregel (basbeloppsrekvisit) infördes. Basbeloppsregeln innebär att alla som tjänar över två prisbasbelopp i månaden inte behöver visa att man är expert, forskare, specialist, företagsledare eller nyckelperson. Så länge man kan visa att de formella förutsättningarna är uppfyllda och att man har en lön som överstiger 88 800 kronor (2014) i månaden kan man känna sig trygg, se 11:22 3 st. IL.

Institutet expertskatt är avsett att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft.<sup>1</sup> Genom bestämmelserna om skattelättnader har man försökt skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla koncernledande funktioner som kräver kvalificerad utländsk personal. Eftersom vi lever i en allt mer globaliserad värld får nationsgränserna mindre betydelse.<sup>2</sup> Företag världen över konkurrerar om kompetenta medarbetare och expertskatten ska utveckla Sverige som kunskapsnation och medföra en stark ekonomisk tillväxt.

2012 års modifieringar har medfört en mer förutsebar och förenklad process, avseende personer vars lön uppfyller basbeloppsrekvisitet. Modifieringarna har emellertid skapat nya problem genom att ”lösa” en del av de gamla. Ett problem är huruvida man vid omräkning av nettolön till bruttolön ska beakta

---

<sup>1</sup> Se, Prop. 2000/01:12, s. 18.

<sup>2</sup> Motion 2010/11:Sk232, s. 1.

eventuella skattelättnader. Detta problem är för närvarande föremål för prövning i HFD och föredras under hösten.<sup>3</sup> I uppsatsen presenteras en lösning där eventuella skattelättnader inte beaktas då nettolön omräknas till bruttolön. Anledningen därtill är att en annan tolkning inte kan sägas inrymmas inom lagtextens ordalydelse.

Expertskatten som sådan är ändamålsenlig. Det finns emellertid ett par punkter där den kan förbättras. Det föreslås i denna uppsats att kravet på att man inte får vara svensk medborgare ska tas bort samtidigt som det införs ett krav på att man inte får ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige under de senaste 10 åren. FRN bör vidare ha som intern målsättning att samtliga utländska doktorander, docenter och professorer per automatik anses uppfylla den kompetensnivå som krävs för att betraktas som forskare. Dessutom föreslås en lagändring där det ska räcka med att ha en nyckelposition i en verksamhetsgren för att betraktas som nyckelperson. Dagens krav på att man måste vara nyckelperson i hela företaget missgynnar stora företag.

---

<sup>3</sup> Registrator, Högsta förvaltningsdomstolen, mailförfrågan, 2014-08-27.

# 1. INLEDNING

## 1.1. Motiv för ämnesvalet och avsedd läsarkrets

Motivet till att detta examensarbete behandlar den svenska expertskatten är att jag funnit ämnet intressant. I ärlighetens namn fick jag upp ögonen för detta område när jag i sedvanlig ordning skulle läsa ”nyheterna” på fotbollskanalen.se. Artiklarna som jag fattade tycke för handlade om fotbollsspelare från Afrika som kommer till den högsta fotbollsdivisionen i Sverige, allsvenskan, och omfattas av de förmånliga expertbeskattningsreglerna.<sup>4</sup> Min första tanke var: hur kan en utländsk fotbollsspelare träffas av *expertbeskattning*?<sup>5</sup> Efter ett par minuters filosoferande hade jag bestämt mig. Artiklarna kan sägas vara gnistan som medförde att jag skrev mitt examensarbete om expertskatt.

Examensarbetet avser att vända sig till en publik som har en grundläggande juridisk förståelse. Arbetet ska även vara givande för experter inom svensk expertbeskattning i och med att olösta frågor identifieras och olika lösningar diskuteras. Det förutsätts att läsaren har en grundläggande förståelse i när en fysisk person enligt svensk rätt är att betrakta som begränsat- respektive obegränsat skattskyldig.

## 1.2. Bakgrund

I en globaliserad ekonomi konkurrerar inte bara företagen världen över om kunder utan även om kompetenta medarbetare.<sup>6</sup> Ska Sverige kunna utvecklas som kunskapsnation och uthålligt behålla en stark ekonomisk tillväxt, behövs en ökad invandring av kvalificerad arbetskraft. Hur gör man Sverige attraktivt i dessa kvalificerade arbetares ögon? Ett steg i den riktningen var att införa institutet expertskatt.

Den 1 januari 1985 trädde föregångaren till expertskatten ikraft, se den numera upphävda lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt

---

<sup>4</sup> Se Fotbollskanalen.se/1, Fotbollskanalen.se/2, Fotbollskanalen.se/3, se även, Expressen.se/4 och Dn.se/5.

<sup>5</sup> Fotbollskanalen.se/1.

<sup>6</sup> Globalisering [Elektronisk resurs]: En öppnare värld, Utbildningsradion, 2006.

arbete i Sverige. Denna lag som kom att gälla fram till år 2001 omfattade endast utländska forskare som tillfälligt arbetade i Sverige. Dagens expertskatt som omfattar experter, specialister, forskare och nyckelpersoner, infördes år 2001. En modifiering av reglerna skedde år 2012 genom 11:22 3 st. IL.<sup>7</sup> Reglerna om expertskatt är avsedda att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft. Arbetsgivarna reducerar sina kostnader för anställd personal samtidigt som arbetstagarna erhåller en del av sin lön skattefri och en del särskilt angivna förmåner, se 11:23 IL.<sup>8</sup>

Att erbjuda skattelättnader för en utländsk kvalificerad arbetskraft har emellertid inte alltid varit en självklarhet.<sup>9</sup> I 1990/91 års skattereform var huvudsyftet att ”lika inkomster skall beskattas lika”.<sup>10</sup> Den citerade meningen som också går under beteckningen principen om enhetlig beskattning skulle genomsyra den svenska beskattningen.<sup>11</sup> Återigen får dock uttrycket ”ingen regel utan undantag” gehör då expertbeskattning är ett exempel på när lika inkomster beskattas olika.

Expertskattereglerna innehåller således ett flertal skattelättnader. En ansökan om dessa skattelättnader måste skickas till FRN, se 11:23 a IL, vilken är en myndighet under Finansdepartementet, se 1 § lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden.<sup>12</sup> Ett centralt problem var att reglerna om expertskatt tidigare förklarats som oförutsebara.<sup>13</sup> Hur skulle man exempelvis övertyga FRN om att en person var att betrakta som nyckelperson i ett företag? Var går gränsen? Ett annat problem som lyftes fram var den långa handläggningstiden för att pröva en ansökan.<sup>14</sup> De oförutsebara reglerna gjorde det svårt att vid en rekryteringsprocess använda sig av reglerna och presentera en specifik lön för en framtida arbetstagare. Med anledning av det nu sagda gav regeringen, år

---

<sup>7</sup> Prop. 2011/12:1, s. 238 och Ytr. 2011/12:SkU1y, s. 19 f.

<sup>8</sup> Prop. 2011/12:1, s. 239 och Internationell beskattning (2012), s. 82 f.

<sup>9</sup> Prop. 1997/98:1, bilaga 6, s. 7.

<sup>10</sup> Prop. 1997/98:1, bilaga 6, s. 6 f.

<sup>11</sup> Pahlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 554 och RiR 2010:11- Enhetlig beskattning.

<sup>12</sup> Forskarskattenämnden.se/startsida.

<sup>13</sup> Prop. 2011/12:1, s. 67.

<sup>14</sup> Se, Bet. 2002/03:SkU7, s. 12, Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 22, ITPS (2005) och Prop. 2011/12:1, s. 245.



2005, ITPS i uppdrag att utvärdera expertskattens effekter. ITPS skulle försöka besvara frågan om 2001:s års regler om expertbeskattning medfört att fler människor sökt sig till Sverige.<sup>15</sup>

### **1.3. Syfte och problemformulering**

Syftet med detta arbete är att göra en problemorienterad genomgång av den svenska expertskatten där särskilt utvalda problem belyses. Reglerna om expertskatt har modifierats. I detta arbete kommer det att försöka fastställas huruvida man löst de problem som tidigare funnits samt om man genom att ”lösa” gamla komplikationer eventuellt skapat nya. Vidare kommer det att lyftas fram problematiska områden med expertskatten där rättsläget än idag inte är klarlagt. Min ambition är att göra en djupdykning i dessa oklara områden för att därefter presentera en slutsats som inom en åskådlig framtid förhoppningsvis utgör gällande rätt. Förhoppningen är således att påverka den gällande rätten inom dessa problematiska områden. Därutöver vill jag att läsare av denna uppsats ska få en ökad förståelse för varför Sverige tillämpar institutet expertskatt. Det kommer att lyftas fram förutsebarhetsaspekter och rättssäkerhetsaspekter och förslag på modifieringar framtagna ur det praktiska arbetslivet.

I samband med detta arbete har ett antal problem identifieras. Denna uppsats kommer att 1) bestå av en problemorienterad genomgång av den svenska expertskatten. Det ska 2) redogöras för om de modifieringar som expertskattsbestämmelserna genomgått 2012 fått avsedd effekt och 3) hur reglerna kan modifieras ytterligare. Detta arbete ska också svara på den ännu olösta frågan 4) hur expertbeskattningsbedömningen ska ske avseende arbetstagare med nettolön.

### **1.4. Avgränsningar**

Sekretess gäller för ärenden hos FRN. Detta medför att nämnden inte kan lämna ut uppgifter som lämnas i ansökan. Nämnden lämnar av sekretesskäl inte heller ut uppgifter om vem som ansökt om skattelättnader.<sup>16</sup> Eftersom det

---

<sup>15</sup> ITPS (2005), s. 3.

<sup>16</sup> Forskarskattenämnden.se/skattelättnad.

inte är möjligt att ta del av FRN:s avgöranden faller dessa uppgifter utanför detta arbetes ram, förutom i de fall där nämndens beslut överklagas till FR. Med hänsyn till arbetets omfattning kan inte en heltäckande genomgång av den svenska expertskattens olika problemområden åstadkommas. Det kommer att pekas på problematiska avsnitt som diskuteras. Av det nu anförda följer att en del problem, t.ex. hur ”månadsbegreppet” i basbeloppsregeln ska tolkas, inte behandlas. Arbetet utgör således en kvalitativ genomgång av den svenska expertskatten men inte en uttömmande behandling.

### **1.5. Metod**

Det metodologiska tillvägagångssättet vid författandet av denna uppsats har varit att följa den juridiska metoden. Detta innebär att jag vänt mig till de traditionella rättskällorna<sup>17</sup> för att genomföra en översyn av den svenska expertskatten. Utöver de traditionella rättskällorna har ett flertal skrivelser från olika myndigheter och intresseorganisationer använts som underlag. För att finna relevant material har databaserna Zeteo, Karnov, Infotorg och IBFD använts.

Inom svensk expertskatt är den rättsvetenskapliga doktrinen begränsad. Detta förmodligen eftersom expertskatten är en vattendroppe i den skatterättsliga sjön. Böcker om inkomstskatt i allmänhet innehåller emellertid avsnitt om den svenska expertskatten.

Författarens metodologiska tillvägagångssätt har varit att först läsa lagtext (t.ex. IL) där expertskattereglerna är stipulerade. Eftersom lagen inte ensam ger tillräckligt med svar har jag vänt mig till förarbeten, rättsfall och doktrin i nu nämnd ordning. Det metodologiska arbetet kan, parallellt, också beskrivas som att ”följa referenserna”. Ett avsnitt om expertskatt i en bok om skatterätt kommer med all säkerhet att hänvisa t.ex. till en proposition. Detta gör att även propositionen måste läsas. Under tiden propositionen läses framkommer att propositionen innehåller ett flertal hänvisningar till artiklar, riksdagstryck, andra propositioner, rättsfall, lagar, företag med mera. Genom att på det nu beskrivna sättet ”följa referenserna” har det tillsynes begränsat antal

---

<sup>17</sup> Här avses: lag, förarbeten, rättspraxis, doktrin och sedvanerätt.

rättskällorna kommit att bli betydligt fler. Bristen på böcker om just expertskatt vägs således upp av de mängder riksdagstryck, avgöranden, artiklar och skrivelser från olika intresseorganisationer och myndigheter som, trots allt, finns inom området.

Allt material jag använt mig av under arbetets gång har försiktigt värderats. Både primära och sekundära<sup>18</sup> rättskällor har varit av betydelse. I princip all information *kan* vara relevant. Det krävs dock en större försiktighet ju längre ifrån de traditionella rättskällorna man kommer.

För att få en bättre förståelse över de praktiska problem som genomsyrar expertskatten har ett flertal telefonsamtal och mailförfrågningar skickats till SKV, FRN samt anställda i revisionsföretagen EY, KPMG och DELOITTE.<sup>19</sup>

Skatteutskottet beslutade sig, på egen hand, i mitten av år 2013 för att göra en utvärdering av effekterna av de modifieringar som skett av den svenska expertskatten under år 2012.<sup>20</sup> I april år 2014 offentliggjordes den rapport där resultatet av utvärderingen redovisas. Den nu berörda rapporten kan sägas utgöra en stomme i detta arbete.<sup>21</sup>

## **1.6. Disposition**

Denna examensuppsats är disponerad på följande sätt. Inledningsvis i avsnitt 2 behandlas syftet med den svenska expertskatten. Anledningen till att syftet har en framskjuten roll är att syftet med expertskatten är centralt för att förstå hur den svenska expertskatten fungerar. I avsnitt 3 behandlas den ”tidigare expertskatten” och det ter sig därmed naturligt att behandla den nuvarande expertskatten i avsnitt 4.

---

<sup>18</sup> Här avses källor som bygger på primära källor, t.ex. lagtext, och som kommenterar, utvecklar eller kritiserar ursprungsmaterialet. Sekundära källor, t.ex. en skatterättslig tidskrift, befinner sig således på längre avstånd från den studerade företeelsen.

<sup>19</sup> Svar från anställda i revisionsbyråerna kan emellertid inte anses som revisionsbyråernas uppfattning.

<sup>20</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 3.

<sup>21</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014.

Efter att läsaren tagit sig igenom avsnitten 1-4 har hen, förhoppningsvis, fått en god inblick i svensk expertskatt. Tiden är då mogen för att ge sig på ett problematiskt område. I avsnitt 5 behandlas därför ”ett intressant lagrum och ett ifrågasatt rättsfall”. I detta avsnitt redogörs det för hur expertskatten kan påverka begränsat skattskyldiga personer. Ett rättsfall från HFD kommer särskilt att analyseras. Vidare kommer de särskilda krav som den skatterättsliga legalitetsprincipen ställer på rättstillämpningen att diskuteras.

Under avsnitt 6 redogörs det för ett ännu olöst problem som rubriceras ”brutto/netto-problematiken”.<sup>22</sup> Här presenteras också en tänkbar lösning på hur basbeloppsregeln ska tillämpas på nettoinkomster. Med hänsyn till att expertskatten ska öka Sveriges konkurrenskraft på den internationella arenan kommer avsnitt 7 att, på ett översiktligt plan, redogöra för hur de nordiska länderna utformat sin expertskatt. Under avsnitt 8 (Analys) redogörs det för en del av de problem som fortfarande finns inom expertskatten. Här görs internationella jämförelser samt analyser av förutsebarhets- och rättssäkerhetsaspekter. Avslutningsvis redogörs, i detta avsnitt, för hur expertskatten kan förbättras ytterligare. Eftersom jag funnit det lämpligast, och för att bibehålla koherensen i detta arbete, förekommer även analyser under avsnitt 5 och 6. Under avsnitt 9 presenteras arbetets slutsatser och under avsnitt 10 uppställs de referenser som använts vid utformningen av detta arbete.

---

<sup>22</sup> HFD mål nr 1495-14 avser just ”brutto/netto-problematiken”. Målet är ännu inte avgjort.

## 2. SYFTET MED DEN SVENSKA EXPERTSKATTEN

### 2.1. Nordisk attraktionskraft

Regeringen uppmärksammade år 2000 att våra grannländer infört särskilda bestämmelser om skattelättnader vid tillfälligt anställd utländsk arbetskraft.<sup>23</sup> Med risk för att dessa länder annars skulle kunna te sig mer attraktiva när utländska företag och utländsk arbetskraft väljer land att etablera sig föreslog regeringen att Sverige skulle införa liknande skattelättnader.<sup>24</sup> Regeringen menade i detta sammanhang att sådana skattelättnader också kan motiveras genom att de förmåner, som är skälet till det höga skatte- och avgiftsuttaget i Sverige, många gånger inte utnyttjas av dessa personer då familjen ofta bor kvar i hemlandet.<sup>25</sup> Dessa personer belastar med andra ord sällan det svenska socialförsäkringssystemet.<sup>26</sup>

En sådan förmånlig beskattning var avsedd att skapa incitament för företag att etablera eller bibehålla funktioner som kräver kvalificerad utländsk arbetskraft i Sverige.<sup>27</sup> Dessa skattelättnader skulle innebära en fördel för arbetstagare som enbart betalar skatt på 75 procent av sin lön men också för arbetsgivarna som enbart betalar sociala avgifter på 75 procent av arbetstagarnas lön. De minskade lönekostnaderna skulle ge företagen möjlighet att kunna erbjuda en marknadsmässig lön och därmed även på den globala arenan kunna konkurrera om kvalificerade personer.<sup>28</sup> Ett viktigt syfte som framförs i propositionen, prop. 2000/01:12, är att Sverige som nation vill vara i framkant och, i och med expertskatten, främja Sveriges konkurrensförmåga inom forskning och produktionsutveckling. Detta skulle leda till ny kunskap och teknologi som på sikt skulle vara en positiv fläkt i den svenska ekonomin.

### 2.2. En global spelplan

---

<sup>23</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18.

<sup>24</sup> Bet. 2000/01:SkU6, s. 4.

<sup>25</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18-19.

<sup>26</sup> Larsson, Martin, Expertbeskattning av utländska idrottare, Skattenytt 2002 s. 115 och Ds 1999:25, s. 38.

<sup>27</sup> Prop. 2011/12:1, s. 239.

<sup>28</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18-19 och Internationell beskattning (2012), s. 79.

Förutsättningarna för svenska företag påverkas av den allt mer globaliserade värld vi lever i.<sup>29</sup> Ur ett näringslivs- och arbetstagarperspektiv får nationsgränserna en allt mindre betydelse. Valet att införa skattelättnader kan därför förklaras av att Sverige som en liten öppen ekonomi konkurrerar med andra länder. Eftersom arbetskraften i takt med globaliseringen blir allt mer flexibel blir konkurrensen om att attrahera experter, forskare och nyckelpersoner allt mer värdefull.<sup>30</sup> En av de vanligaste anledningarna till varför människor väljer att bosätta sig i ett annat land är förbättrade arbetsmöjligheter.<sup>31</sup> Den fria rörligheten har vidare, åtminstone inom EU utvidgats ytterligare.<sup>32</sup> Ökad rörlighet medför ökad konkurrens. Sveriges höga skattetryck för individer kan i detta sammanhang försvåra attraktionskraften till Sverige.<sup>33</sup> Expertskatten har således ett legitimt syfte. Men samtidigt bör man inte bortse ifrån det faktum att Sverige är ett någorlunda politiskt stabilt, fredligt och vackert land vilket kan vara tillräckligt attraktivt i sig.

### **2.3. En lägsta lönenivå?**

I förarbetena<sup>34</sup> till 2001 års expertskatt berör regeringen huruvida man ska använda en lägsta lönenivå som förutsättning för att tillämpa bestämmelserna om skattelättnad. Detta skulle betydligt förenkla processen menade man. Samtidigt förklarade regeringen att tanken var att personer som omfattas av expertskatt skulle kunna ha en kraftigt varierande lön och utbildning. Specialister inom vissa områden med lägre lön skulle inte utestängas. Eftersom att man ville hålla tillämpningsområdet brett infördes inte något lönenivåkrav.<sup>35</sup> Enligt förarbetena skulle en närmare materiell prövning göras baserad på de enskilda arbetstagarnas kompetens. Beslut baserade på en lönenivå skulle skapa en tröskeleffekt och därför infördes ingen lägsta lönenivå.

---

<sup>29</sup> Hedengren, hot eller möjlighet?, s. 15, 35 samt 95.

<sup>30</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 30.

<sup>31</sup> Se, Stjernström, O., 1998. 50 procent av långdistansflyttningar har arbetsrelaterade orsaker.

<sup>32</sup> Europarättens grunder 2014, s. 264 ff.

<sup>33</sup> Internationell beskattning (2012), s. 79.

<sup>34</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22 ff.

<sup>35</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 32.

### 3. TIDIGARE EXPERTBESKATTNING

#### 3.1. Rättsläget innan den tidigare expertbeskattningen

Svensk rätt har sedan mitten av 80-talet<sup>36</sup> erbjudit utländska forskare vissa skattelättnader i samband med tillfälliga tjänster inom utveckling och forskning. Dessa regler omfattade enbart forskare och dessutom fordrades det att arbetsuppgifterna skulle innebära kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete. Vidare krävdes att det i Sverige fanns betydande svårigheter för rekrytering av sådana forskare. Med hänsyn till den begränsade krets som omfattades har jag valt att inte se bestämmelserna som en del av expertskatten.<sup>37</sup>

#### 3.2. Den tidigare expertbeskattningen

Med den tidigare expertbeskattningen avses de regler som gällde mellan år 2001-2012 och som behandlas härnedan. I sammanhanget kan nämnas att paragraferna om expertskatt kom att ändras 2008. Ändringarna år 2008 bestod enbart i att byta ut orden ”skall” mot ”ska”.<sup>38</sup> Dessa ändringar är juridiskt betydelselösa och kommer därför att lämnas utan avseende. Som vi i nästa avsnitt kommer att se är de nya reglerna mer av en påbyggnad av de tidigare. Läsare avråds därför ifrån att översiktligt ta sig igenom detta avsnitt.

Riksdagen beslutade år 2000 att införa bestämmelser för beskattning av utländska experter, forskare, företagsledare eller andra nyckelpersoner som arbetade i Sverige tillfälligt.<sup>39</sup> Dessa regler infördes i 11:22-23 a IL. De nu berörda reglerna trädde ikraft den 1 januari 2001 och utgjorde skattelättnader där 25 procent av lön och vissa andra förmåner undantogs från beskattning. För det fall arbetsgivaren bekostade:

- flyttning till och från Sverige,
- två hemresor per år för den anställda och dennes familj eller,

---

<sup>36</sup> Se den numera upphävda lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

<sup>37</sup> Bestämmelserna kom nämligen i praktiken endast att omfatta rent forskningsarbete: Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 236.

<sup>38</sup> Prop. 2007/08:27, s. 46.

<sup>39</sup> Prop. 2000/01:12, Bet. 2000/01:SkU6, Rskr. 2000/01:70, SFS 2000:1161. Ärendet aviserades redan i 1999 års ekonomiska vårproposition Prop. 1998/99:100.

- skolvavgift för grund- och gymnasieskola eller liknande, undantogs dessa kostnadsersättningar helt från beskattning.

Den del av en arbetstagares lön som var skattefri utgjorde inte underlag för sociala avgifter, se 2:12 socialavgiftslagen. Beslut om expertskatt gällde under de tre första åren av vistelsen i Sverige, se 11:22 4 st. IL.

FRN var det organ som prövade huruvida de formella förutsättningarna för att bevilja expertskatt förelåg. De formella villkoren var:

- att arbetsgivaren är ett svenskt eller utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- att arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- att arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas samt att,
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år, se 11:22 2 st. IL.

Det var för tre olika personkategorier som expertskatten kunde aktualiseras för.<sup>40</sup> Den första kategorin avsåg specialister och experter vars motsvarighet inte kunde finnas i Sverige: exempelvis experter inom avancerad produktionsutveckling. Den andra typen av personer var forskare, och här gällde samma kompetensnivå som för experter och specialister. Även beträffande forskare fanns ett krav på att det skulle finnas rekryteringssvårigheter i Sverige. Den tredje kategorin avsåg personer med företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner, oavsett om motsvarande kompetens fanns inom riket. Här avsågs exempelvis dotterbolagsdirektörer eller andra personer med *ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning*.<sup>41</sup> Det pekades i förarbetena på att det inte var möjligt att göra en mer långtgående precisering av de personer som kan komma att omfattas av expertskatten. De närmare förutsättningarna avseende de olika personkategorierna överlämnades därför till rättstillämpningen.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> SvSkT 2000:9, s. 907.

<sup>41</sup> Prop. 2000/01:12, s. 23 f.

<sup>42</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.



När det kommer till att närmare bestämma vilka som faller in inom de olika personkategorierna har rättsläget materiellt sätt inte förändrats. Rättsfallsanalyser för att närmare förstå vem som ska betraktas som 1) expert/specialist, 2) forskare eller 3) nyckelperson/företagsledare kommer därför att presenteras härnedan under avsnitt 4.

## 4. NUVARANDE EXPERTBESKATTNING

### 4.1. Nya regler?

Att tala om de nya bestämmelserna kan ge upphov till förvirring. Anledningen därtill är att de tidigare expertbeskattningsbestämmelserna i 11:22-23 a IL i stort sett är oförändrade.

De tidigare expertskattereglernas oförutsebarhet vållade stora problem.<sup>43</sup> I och med att expertskatten meddelas först efter det att en anställning påbörjats skapades administrativa problem i form av för mycket innehållen preliminär skatt och inbetalade arbetsgivaravgifter.<sup>44</sup> Det talades om att tillämpningsproblematiken förvrängt det syfte som låg bakom expertskatten.<sup>45</sup> Detta medförde att det var omöjligt att kunna dra nytta av expertskatten i en konkret rekryteringsprocess eftersom man inte visste om man skulle träffas av reglerna eller inte.<sup>46</sup> Lägre skatt skulle innebära högre ersättning för den utländska kvalificerade arbetskraften men ovissheten om den lägre skatten ledde till en hämmad effekt. Av denna anledning fanns skäl att modifiera de tidigare reglerna.

Modifieringen består i att man ”byggt på” de tidigare paragraferna. Det nya är att man infört ett objektiva rekvisit i form av ett basbeloppsrekvisit, se 11:22 3 st. IL. Basbeloppsrekvisitet (även kallat lönebeloppsrekvisitet) är avsett att öka förutsebarheten och tillämpningen av expertskatten i dess helhet.<sup>47</sup> De nya expertbeskattningsreglerna är således identiska med de tidigare (från år 2001-2012) med tillägget av detta objektiva rekvisit, som ska behandlas i det följande.

### 4.2. Basbeloppsrekvisitet

---

<sup>43</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

<sup>44</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6 och Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 33.

<sup>45</sup> Se t.ex. Invest in Sweden Agency och Svenskt näringsliv (2007) och Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 33 f.

<sup>46</sup> Se t.ex. Invest in Sweden Agency och Svenskt näringsliv (2007).

<sup>47</sup> Prop. 2011/12:1, s. 67, Bet. 2011/12:FiU1 bilaga 6, s. 325 och Rskr. 2011/12:32.

Basbeloppsrekvisitet är stipulerat i 11:22 3 st. IL där det framgår att villkoren ska anses uppfyllda för en arbetstagare, ”om lön och annan ersättning för arbete i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas”.

Att generellt påstå att en utländsk arbetstagare garanterat kommer att träffas av svensk expertskatt under förutsättning att han har en lön som överstiger två basbelopp för det kalenderår då arbetet påbörjats är emellertid inte helt korrekt. Lagtekniskt är reglerna nämligen inte utformade på det sättet. Uppfyllandet av basbeloppsregeln leder visserligen till att man inte behöver diskutera huruvida en utländsk arbetstagare verkligen är 1) specialist/expert utan svensk motsvarighet 2) forskare med sådan kompetensnivå som är svår att finna inom landet eller 3) företagsledare/nyckelperson i ett företag.<sup>48</sup> Men för att beviljas de skattelättnader som expertskatten utgör måste emellertid de formella förutsättningarna fortfarande vara uppfyllda, se 11:22 2 st. IL samt avsnitt 3.2.

För att erhålla expertskatt enligt basbeloppsregeln måste ersättningen överstiga två prisbasbelopp *varje månad*.<sup>49</sup> Av kommentaren till 11:22 IL framgår emellertid att det inte ska föranleda någon annan bedömning om ersättningen tillfälligt skulle understiga denna nivå p.g.a. föräldraledighet, sjukdom eller liknande.<sup>50</sup>

I skrivande stund (den 2 september 2014) utgör ett prisbasbelopp 44 400 svenska kronor och därmed är basbeloppsrekvisitet (två prisbasbelopp) uppfyllt om en arbetstagare tjänar 88 800 kronor i månaden brutto. När en arbetstagare har en lägre månadslön än 88 800 kronor måste arbetstagaren/arbetsgivaren<sup>51</sup> övertyga FRN om att hen tillhör en av de personkategorier expertskatten omfattar. Därför kommer det, härnedan, att redogöras för när en person faller in inom de olika personkategorierna.

---

<sup>48</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

<sup>49</sup> Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, Expertskatt - några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012:1, s. 7-15.

<sup>50</sup> Prop. 2011/12:1, s. 516.

<sup>51</sup> Arbetsgivare kan ansöka om skattelättnader för utländska arbetstagare.

### 4.3. Expertskattens personkategorier. En rättsfallsorienterad genomgång

#### 4.3.1. Personkategorin experter/specialister

I det följande ska det närmare redogöras för när utländska arbetstagare är att betrakta som 1) experter/specialister, 2) forskare eller 3) företagsledare/nyckelpersoner i enlighet med 11:22 1 st. 1-3 p. IL. Det ska också förklaras vilken nivå deras arbete behöver ligga på för att skattelättnader ska vara aktuellt. Efter en genomgång av 134 rättsfall<sup>52</sup> framkommer att den personkategori som *ensamt* åberopas allra mest är personkategorin experter/specialister (26 fall). I 56 fall har arbetstagare åberopat både expert och nyckelperson och i enbart 4 rättsfall har domstolen prövat samtliga punkter på en viss arbetstagare. Eftersom det kommande resonemanget är rättsfallsorienterat kan det vara av betydelse att belysa instansordningen inom den svenska expertskatten. Mål i FRN överklagas alltid till FR (i Stockholm). FR:s mål överklagas alltid till KR (i Stockholm) och därefter till HFD. I både KR och HFD krävs prövningstillstånd.<sup>53</sup>

Enligt 11:22 1 st. 1 p. IL är en expert/specialist en person som utför ”specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet”. Av förarbetena<sup>54</sup> framgår att experterna/specialisterna främst skall vara verksamma inom industrin. Vidare torde ett visst mått av teoretisk eller kunskapsmässig nivå krävas.<sup>55</sup>

Avgöranden vad avser personkategorin experter/specialister rör ofta om 1) tjänsten faller inom de områden som beskrivs i förarbetena, 2) nivån på den sökandes arbete och 3) huruvida rekryteringssvårigheter har förelegat vid tillsättning av tjänsten.

---

<sup>52</sup> Rättsfallen som gått igenom har valts ut av skatteutskottet i dess utvärdering 2014.

<sup>53</sup> Forskarskattenämnden.se/skattelättnad.

<sup>54</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.

<sup>55</sup> Brist på t.ex. kockar kunniga i thailändsk matlagning torde inte kunna ge upphov till skattelättnader för en utländsk kock med thaimatskunskaer, Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 242.

A) RÅ 2003 ref. 58 avsåg en utländsk arbetstagare som var anställd som prefekt vid botaniska trädgården i Göteborg. Personen i fråga var också chef för trädgårdens och naturhistoriska muséets gemensamma förvaltning. I HFD framkommer att hen i och för sig omfattas av lagens tillämpningsområde eftersom det torde krävas hög specialistkompetens för att utföra de arbetsutgifter som prefekten utförde. Tre sakkunniga hade placerat den utländske arbetstagaren i det främsta rummet bland de sex sökande. Trots detta menade HFD att ”det förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgör... inte i sig tillräcklig grund” för skattelättnader enligt 11:22 1 st. 1 p. IL. Med hänsyn till att det inte ansågs visat att rekryterings svårigheter förelegat inom landet beviljades inte några skattelättnader.

*Det faktum att det finns bättre lämpade personer utomlands medför således inte i sig att det kan anses visat att det finns betydande svårigheter att rekrytera inom landet.*

#### B) Expertskatt för Göteborgsoperans chefsdirigent

**Pietro Rizzo** hade fått en anställning som chefsdirigent på Göteborgsoperan. Rizzo var en specialist på fransk och italiensk opera. Dessa inriktningar skulle vara Göteborgsoperans huvudinriktningar två säsonger framöver. FRN avslög Rizzos ansökan om expertskatt med motiveringen att förarbetena ger intrycket av att expertskatt för experter och specialister avser tekniskt avancerade områden samt forskningsintensiva områden. Efter att målet fick samma utgång i FR meddelade KR prövningstillstånd i ärendet.<sup>56</sup> KR menade emellertid att det till och med i förarbetena framgår att det är upp till rättstillämpningen att vägleda allmänheten i vad som avses med de olika personkategorierna.<sup>57</sup> Man pekar på att det inte finns något direkt stöd, varken i den allmänt utformade lagen eller i förarbetena, för att personkategorin experter/specialister ska vara verksamma inom vissa branscher.<sup>58</sup> Därefter hänvisar domstolen till det ovan beskrivna RÅ 2003 ref. 58 och slår fast att de i förarbeten nämnda områden

<sup>56</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 7479-07, dom meddelad 2007-11-30.

<sup>57</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9076-07, dom meddelad 2008-05-21.

<sup>58</sup> Trots att förarbetena ger exempel på vissa branscher som experter/specialister skulle kunna vara verksamma inom.

(tekniskt avancerade områden samt forskningsintensiva områden) inte ska ses som det exklusiva tillämpningsområdet för personkategorin experter/specialister. Eftersom det inte varit möjligt att rekrytera liknande kompetens inom Sverige ansåg domstolen att Rizzo skulle ses som expert i enlighet med 11:22 1 st. 1 p. IL och beviljas skattelättnader.

*De i förarbetena angivna verksamhetsområdena ska inte betraktas som uttömmande avseende vilka branscher som experter/specialister ska vara verksamma inom.*

C) Den utländske arbetstagaren är den som ska bevisa att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera motsvarande arbetstagare inom landet. I ett avgörande från KR fick en anställd i investmentbolaget Fidelity Investments SA Luxemburg avslag på sin ansökan om skattelättnader för en anställd av den anledningen att man inte lyckats visa att det varit svårt att finna lämpliga motsvarande kandidater i Sverige.<sup>59</sup> I målet framkom att andra sökanden förklarats som icke aktuella eftersom de hade ett mindre kontaktnät än den som företaget ansåg lämplig för tjänsten. KR menade emellertid att detta inte var tillräckligt för att betraktas som expert och hänvisade till RÅ 2006 ref. 16. I RÅ 2006 ref. 16 förklarade HFD att de kundkontakter med kundföretag respektive kännedom om den finska marknaden som en anställd på Handelsbanken hade ”endast undantagsvis kan inverka på bedömningen av frågan om en person uppfyller lagens krav på experter och specialister”.

*Den som ansöker om skattelättnader ska bevisa att det föreligger rekryteringssvårigheter för motsvarande kompetens i Sverige. God kännedom om en marknad och ett utbrett nätverk är enbart i undantagsfall beaktansvärda omständigheter i bedömningen av om en person ska betraktas som expert/specialist.*

#### **4.3.2. Personkategorin forskare**

---

<sup>59</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål 2692-07. HFD kom sedermera ej att bevilja prövningstillstånd i mål nr 5927-07.

#### 4.3.2.1. Beviljad expertskatt för forskare

Av 11:22 1 st. 2 p. IL framgår att den som utför ”kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet” är berättigad till expertskatt. Forskare inom både forskningsinstitutioner och industri omfattas av denna möjlighet till skattelättnader.<sup>60</sup> Samma kompetensnivå som för experter är avsedd att gälla. Bland de rättsfall som lästs har skattelättnader, i överinstanserna, för forskare enbart meddelats i två fall som det kommer att redogöras för härnedan.

I det första fallet berörs en intressant fråga, nämligen hur man ska se på det faktum att det kan finnas motsvarande kompetens inom landet men som av en eller annan anledning inte är aktuell för en viss tjänst. Det händer exempelvis att den svenska motsvarigheten tackar nej till en anställning. I ett kammarrättsavgörande<sup>61</sup> skulle det avgöras huruvida en forskare i nationalekonomi vid Uppsala universitet skulle medges skattelättnader. Universitetet hade lagt upp en annons på en ansenlig webbplats som var tillgänglig för ekonomer världen över. Två sökande hade varit svenskar. Den ena var emellertid inte tillräckligt kvalificerad för den ledande forskning som det var fråga om och den andre avböjde senare ett erbjudande om anställning. I avgörandet framgår att det inte finns något formellt krav på att tjänsten skulle utlysas internationellt för att det skall kunna visas föreliggande rekryterings svårigheter. KR fann att den utländske forskaren var tillräckligt kvalificerad bland annat då han skrivit flera artiklar som publicerats i aktade tidskrifter utöver sin utbildning. KR kom med andra ord att ändra underinstansernas avgöranden.

*Det nu anförda innebär att det faktum att en forskare fått artiklar publicerade i ansedda tidskrifter har en positiv inverkan på bedömningen om en forskare ska beviljas skattelättnader. Möjlighet till rekrytering inom landet anses saknas om den enda lämpliga svenska arbetsökande senare avböjer ett erbjudande om anställning.*

---

<sup>60</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 63. Två fall där man legat under basbeloppsregeln och ändå beviljats skattelättnader i överrätterna.

<sup>61</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5642-10, dom meddelad 2011-06-21.

Det andra fallet där forskare beviljats expertskatt, i överinstanserna, är ett avgörande från KR som meddelades 25 mars 2013.<sup>62</sup> Bakgrunden till detta mål var en utländsk forskare som erbjudits anställning vid Umeå universitet. Forskaren skulle arbeta vid institutionen för molekylärbiologi vid universitetet. SKV överklagade FRN:s bifallande avgörande och menade att den utländske forskarens arbetsuppgifter främst var av administrativ karaktär då denne arbetade som gruppleddare vilket innefattade tillsyn och administration av forskning vid ett av universitetets laboratorier. FR menade att det inte var tillräckligt att tjänsten lagts upp på Umeå universitets webbplats. I detta avseende menade FR att annonsplattformen måste ha möjlighet att nå en bredare krets presumtiva sökande och att rikstäckande dagspress skulle vara ett minimikrav. Med hänsyn till det nu anförda beviljade inte FR några skattelättnader. Den utländske forskaren överklagade domen och anförde att SKV:s påstående var felaktigt och att tjänsten i själva verket utlysts på arbetsförmedlingens hemsida och på naturejobs.com. Den sistnämnda webbsidan var att betrakta som världens största annonsplats för utlysning av tjänster avseende vetenskapligt arbete. I urvalsprocessen hade externa sakkunniga rangordnat de sökande. Den utländska forskaren hade erhållit 1,5 miljoner från vetenskapsrådet vilket universitetet menade borde tala för hans höga kompetens. Detta höll KR med om och beviljade skattelättnader. Forskaren ansågs besitta tillräckligt hög forskarkompetens samtidigt som en mindre kvalificerad svensk forskare valt att tacka nej till tjänsten.

*Av det anförda kan följande lyftas fram. Bidrag från ansedda forskningsinstitut har en positiv inverkan på huruvida en ansökan om skattelättnader ska bifallas. Utlysning av en tjänst i dagspress utgör inte ett minimikrav. Rena lärartjänster kan vidare inte ge upphov till expertskatt.<sup>63</sup>*

#### **4.3.2.2. Nekad expertskatt för forskare**

Inom vissa områden, bland andra medicin, torde det i allmänhet krävas att man

---

<sup>62</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4890-12, dom meddelad 2013-03-25.

<sup>63</sup> Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 241.



passerat det så kallade postdoc-stadiet. Med andra ord ska man ha haft självständiga forskningsuppgifter under minst två år efter sin doktorsexamen. Eftersom forskarassistenter i princip aldrig uppnår kompetensnivån ”kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter”, torde expertskatt vara uteslutet för forskningsassistenter.<sup>64</sup>

År 2012 kom FR att avslå en ansökan om skattelättnader för forskare med motiveringen att den utländske forskarens arbetsuppgifter inte ansågs tillräckligt kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter.<sup>65</sup> Vid tidpunkten för ansökan hade den utländska forskaren inte erhållit sin doktorsexamen. Trots detta menade den utländska forskaren att hen hade samma kompetens och erfarenhet och i vissa fall kanske högre än många forskare med doktorsexamen. Till saken hör också att hen inom kort skulle erhålla sin doktorsexamen. Trots den utländska forskarens försök att betona att arbetet borde vara det centrala och inte den utbildning en person besitter vid bedömningen om skattelättnader medgav KR den 9 juli 2013 inte något prövningstillstånd. FR:s beslut att inte medge expertskatt vann laga kraft.<sup>66</sup>

*En arbetstagare som inte har en doktorsexamen torde, med anledning av det ovan anförda inte kunna erhålla skattelättnader som forskare.*<sup>67</sup>

Ytterligare ett mål som FR avgjorde år 2012 gällde en person som erhållit anställning vid Chalmers tekniska högskola. Hen skulle inom kort bli befördrad till docent och innehade enligt Chalmers ”betydligt mer omfattande erfarenhet och kompetens än vad som var vanligt för en traditionell forskarassistent”. Detta tillsammans med det faktum att det aktuella forskarsområdet var snävt och innebar rekryteringsvårigheter borde leda till skattelättnader menade hen. Trots detta avslog FR överklagandet och menade i sin dom att det inte hade framkommit att arbetsuppgifterna var tillräckligt kvalificerade för att hen

---

<sup>64</sup> Beträffande detta stycke se, Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 240.

<sup>65</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26175–12, dom meddelad 2013-05-29.

<sup>66</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4330-13, beslut 2013-07-09.

<sup>67</sup> Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 240.

skulle kunna ses som forskare enligt IL.<sup>68</sup> I målet hade hen blivit ombedd att komplettera sina uppgifter för att styrka det som påståtts. Det normerande i detta avgörande är därför begränsat till att *nämnden i högsta grad är beroende av hur väl den enskildes bakgrund som vederbörandes arbetsuppgifter beskrivs och tillstyrks i ansökan.*<sup>69</sup>

### **4.3.3. Personkategorin företagsledare/nyckelpersoner**

#### **4.3.3.1. Företagsledare**

Företagsledare ska medges skattelättnader i enlighet med 11:22 1 st. 3 p. IL om deras arbete medför ”företagsledande uppgifter”. En person har en företagsledande ställning om hen har *ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning*. Vad detta närmare innebär skall rättstillämpningen bestämma.<sup>70</sup> Det kommer därför att lyftas fram två avgöranden som redogör för när en person är att betrakta som företagsledare. Det första avgörandet<sup>71</sup> berörde en segelbåtsdesigner som hade i uppdrag att rita två båtar till Victory Challenges Americas Cup och var verkställande direktör i företaget och samtidigt en av två anställda i företaget. Till saken hör också att segelbåtsdesignern som ansökt om skattelättnader också ägde designföretaget. Segelbåtsdesignern hade efter att han i Sverige blivit obegränsat skattskyldig flyttat från Sverige. Riksskattekontoret menade att detta var ett illojalt tillvägagångssätt att ”sätta sig på bolag” för att beviljas skattelättnader och att det var högst oförenligt med syftet med den svenska expertskatten. I KR:s domskäl framkommer att man håller med SKV om den begränsade kompetensöverföringen efter segelbåtsdesigners flytt utomlands. Detta kunde emellertid, enligt KR, inte frånta honom rätten till skattelättnader. Segelbåtsdesignern kvalificerade sig således för skattelättnader på grund av att han styrde bolaget, sin ställning i branschen, och stora kunskap gällande båtdesign.

---

<sup>68</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26957-12, dom meddelad 2013-08-09.

<sup>69</sup> Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 241.

<sup>70</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.

<sup>71</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6313-03, dom meddelad 2005-03-09.

Företagsledares möjlighet att erhålla skattelättnader i företag de är ägare i har behandlats i ytterligare ett Kammarrättsavgörande.<sup>72</sup> I detta mål begärde en delägare i ett kommanditbolag skattelättnader enligt 11:22 1 st. 3 p. IL. Personen ifråga var delägare i ett företag som bedrev rådgivningsverksamhet inom den finansiella sektorn i Norden. Återigen kom FRN att peka på att personens ägarintresse i kommanditbolaget medförde att hen inte föll inom lagstiftningens allmänna syfte såsom det framgår av förarbetena. Eftersom detta, enligt SKV, inte på något sätt ledde till att behålla eller förlägga koncernledande funktioner som kräver utländsk personal borde expertskatt nekas. Efter att FR beviljat skattelättnader överklagades målet till KR. KR uttalade i domskälen att ägarintresse inte ska hindra en anställd från att beviljas reducerad skatt. Det ska varken göra det svårare eller lättare att erhålla skattelättnader eftersom ägarintresse är något som inte berörts: varken i lag eller förarbeten. Trots detta fann KR vid en helhetsbedömning och med beaktande av: bolagets verksamhet, bolagets storlek, den anställdes kunnande och arbetsuppgifter att det inte kunde anses att personen ifråga var att se som företagsledare i den mening som 11:22 1 st. 3 p. IL avser.

*Av de rättsfall som det nu redogjorts för framgår att det är möjligt att betraktas som företagsledare i expertbeskattningsbestämmelsernas mening trots att man är företagsledare i sitt egna företag. Ägarintresset ska inte ha någon påverkan på bedömningen av om en person ska meddelas skattelättnader.*

#### **4.3.3.2. Nyckelpersoner**

Den som utför uppgifter som innebär en nyckelposition i ett företag ska medges expertskatt, se 11:22 1 st. 3 p IL. Sådana personer antogs i förarbeten vara verksamma inom rationalisering, logistik, administration, produktion, marknadsföring, kommunikation etc. Uppräkningen är emellertid inte avsedd att vara uttömmande.<sup>73</sup> I rättstillämpningen synes två moment vara av central

---

<sup>72</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3907-04, dom meddelad 2007-05-23.

<sup>73</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22 och Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattensättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 244, där det framgår att även ledare av kvalificerade projekt omfattas.

betydelse: 1) den anställdes ställning i ett företag och 2) kunskapens vikt för företags verksamhet.<sup>74</sup>

RÅ 2006 ref. 16 kan fungera som ett praktexempel på hur bedömningen ska ske. Avgörandet har i affärslivet beskrivits ha fått ”stora konsekvenser”.<sup>75</sup> Det nu angivna målet berörde Svenska Handelsbanken AB, som skulle genomföra omstruktureringar i sin verksamhet. Omstruktureringarna bestod i att föra över verksamheter som tidigare erbjudits i andra länder till Sverige. För att genomföra den planerade omstruktureringen menade Handelsbanken att det var nödvändigt att rekrytera personal från utlandet. Utlandspersonalen skulle upprätthålla och utveckla det utbud av tjänster, som man ville implementera i Sverige. Handelsbanken menade att dessa specifika tjänster inte skulle kunna besättas om dessa personer lämnade företaget då liknande erfarenhet och kompetens saknades i Sverige. Av dessa anledningar menade Handelsbanken att en av dessa personer för vilken det ansöktes skattelättnader, skulle bli föremål för expertbeskattning som nyckelperson. FRN och FR valde samma linje och menade att den utländska personens arbetsuppgifter inte låg på den nivån att han kunde ses som en nyckelperson. Det faktum att han kunde det finska språket och den finska valuta- och valutoptionshandeln ansågs som kompetens av för allmän karaktär för att det skulle föranleda expertskatt. I KR kom domstolen att följa underinstansernas resonemang i den del att det skall krävas en mycket hög kompetensnivå för att en arbetstagare ska anses vara en nyckelperson i den mening som avses i IL. Med hänsyn till att Handelsbankens valutoptionshandel med de största finska kunderna i princip skulle försvinna utan den person varom det ansöktes skattelättnader medgavs emellertid expertskatt. SKV överklagade KR:s avgörande. HFD fann att personen i fråga inte kunde anses vara en nyckelperson. Anledningen därtill var att hen visserligen kunde sägas vara en nyckelperson i en verksamhetsgren i Handelsbanken men att det, för att beviljas skattelättnader, fordrades att man är en nyckelperson i hela företaget som sådant.

*En person måste således ha en nyckelposition i hela företaget för att erhålla*

---

<sup>74</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 65.

<sup>75</sup> RÅ 2006 ref. 16.

*skattelättnader såsom nyckelperson. Nyckelposition i en verksamhetsgren är därmed inte tillräckligt.*

Det nu ovan beskrivna fallet RÅ 2006 ref. 16 kom att medföra en mer restriktiv rättstillämpning avseende personkategorin nyckelpersoner. I ett efterkommande avgörande från FR hänvisar domstolen till 2006 års fall.<sup>76</sup> Målet berörde en ansökan om skattelättnader för en administrations- och ekonomidirektör hos BMW Sweden AB. Administrations- och ekonomidirektören var ansvarig för hela den nordiska verksamheten. Detta innebar att han var ansvarig för kommunikation med ledningen i Sverige, kontakter med försäkringsbolag, personal och myndigheter, budgetprocessen och införandet av koncernens finansiella standarder. I vissa situationer var hen att betrakta som den svenska verkställande direktörens ersättare. I domskälen hänvisar FR till 2006 års avgörande och att en nyckelposition måste ses utifrån hela företaget och inte en specifik verksamhetsgren. Av denna anledning avslogs överklagandet från FRN. Målet som kom att överklagas till såväl KR som HFD medgavs inget prövningstillstånd.<sup>77</sup> Avgörandet kan verka hårt men det skall påpekas att BMW är ett företag som tillverkar bilar. Mot bakgrund av vad som anförts i RÅ 2006 ref. 16 torde utgången i detta mål vara korrekt.

I februari 2007 kom FR att ta ytterligare ett steg i att inskränka tillämpningsområdet för nyckelpersoner. Detta mål gällde en avdelningschef inom både försäljning och marknadsföring på företaget Ingram Micro AB. I sin ansökan om skattelättnad angav avdelningschefen att han var koncernchef inom en *central del av företagets verksamhet*. Tjänsten krävde hög erfarenhet och kompetens om företaget, dess organisation och processer som inte fanns att tillgå i Norden. I sina domskäl förklarar FR att Ingram Micro AB ingick i bolaget Ingram Micro Inc. Det sistnämnda företaget var ett internationellt företag med tiotusentals anställda. Sett till hela *koncernens* storlek och verksamhet menade FR att avdelningschefen inte kunde sägas ha en nyckelperson. Målet kom emellertid att överklagas till KR som också valde att

---

<sup>76</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 7407-06, dom meddelad 2007-03-30.

<sup>77</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2836-07, beslut 2007-09-06 och HFD mål nr 6194-07, beslut 2007-11-20.

avslå avdelningschefens ansökan eftersom det inte kunde anses visat att han hade uppgifter som medförde en nyckelposition i företaget. Av betydelse för rättstillämpningen är däremot att KR i domskälen anför att *en utländsk arbetstagare inte ska behöva ha en nyckelposition inom en koncern för att skattelättnader ska vara aktuellt.*<sup>78</sup>

Företagsbegreppet. Av det som redogjorts ovan framgår att det numera är klarlagt att en person är att betrakta som nyckelperson endast om hen har en nyckelposition i hela företaget eller åtminstone dess kärnverksamhet. I ett avgörande från KR, år 2011, kom rätten att behandla en ansökan om skattelättnader för en tränare för hockeyklubben Modo som klubben menade var en nyckelperson.<sup>79</sup> I domskälen förklarar KR att det visserligen inte finns ett enhetligt företagsbegrepp inom det skatterättsliga området men att det ändå måste ges ett ”med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll”. Man konstaterar därefter att hockeyklubben Modo är en ideell förening. Att medge expertskatt för nyckelpersoner i ideella föreningar menade man skulle stå i strid med syftet med lagstiftningen: att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla koncernledande funktioner i Sverige och främja forskning och utveckling av internationellt snitt. Med anledning av det nu anförda kunde Modo inte ses som ett företag i den mening som avses i 11:22 1 st. 3 p. IL.<sup>80</sup>

*Nyckelpersoner i ideella föreningar kan således inte erhålla expertskatt då de inte utgör företag i detta avseende.*

---

<sup>78</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9076-07, dom meddelad 2008-05-21. Jämför dock, Lodin, Sven-Olof, något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 244, där det anges att bedömningen måste ske ”utifrån den verksamhetsgren som vederbörande är aktiv inom och inte utifrån hela företagets” verksamhet. Mot bakgrund av RÅ 2006 ref. 16 synes detta vara felaktigt.

<sup>79</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5606-10, dom meddelad 2011-04-14.

<sup>80</sup> Jämför dock Bet. 2011/12:FiU1, s. 340, där det framgår att basbeloppsregeln ska kunna appliceras oavsett kompetens eller ”associationsform”.

## 5. ETT INTRESSANT LAGRUM OCH ETT IFRÅGASATT RÄTTSFALL

### 5.1. Den lagtekniska bakgrunden

Detta avsnitt berör beskattningskonsekvenserna av om en person är att betrakta som obegränsat skattskyldig respektive begränsat skattskyldig och vilka krav den skatterättsliga legalitetsprincipen ställer på rättstillämpningen.

I allmänna ordalag är en person obegränsat skattskyldig enligt 3:3 IL om denne 1) bor i Sverige, 2) stadigvarande vistas i Sverige eller 3) har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här. Konsekvenserna av att en person är obegränsat skattskyldig är att man är skyldig att betala skatt för alla sina inkomster från Sverige och från utlandet, se 3:8 IL. Personer som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga.<sup>81</sup> Begränsat skattskyldiga betalar enbart skatt på i lag särskilt angivna inkomster, se 3:18-21 IL.<sup>82</sup>

Bestämmelserna om expertskatt är intagna i 11 kap. IL. Detta kapitel är enbart direkt tillämpligt för obegränsat skattskyldiga personer. Detta kan vid en första anblick ge intrycket av att de förmånliga skattelättnader för utländska experter, forskare och nyckelpersoner inte är tillämpliga på personer som är begränsat skattskyldiga. Det ska därför i det följande redogöras för varför denna första anblick torde vara felaktig men också varför ett rättsfall från HFD kan ifrågasättas.

### 5.2. Expertbeskattning för begränsat skattskyldiga personer

För att göra den kommande genomgången mer begriplig anføres följande exempel. Den irakiske medborgaren<sup>83</sup> Alli är begränsat skattskyldig. Alli har aldrig tidigare varit i Sverige men har nu blivit erbjuden en tjänst på det svenska företaget FLYINGCARS AB. Företaget utvecklar flygande bilar för väldigt förmögna privatpersoner. Alli som utbildat sig till både ekonom,

---

<sup>81</sup> Eriksson, Asbjörn, Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomstbeskattning, 21 u., Lund, Studentlitteratur, 2014, s. 33 f.

<sup>82</sup> Skillnaderna i vem som är att betrakta som begränsat respektive obegränsat skattskyldig förutsätts vara kända för läsaren. För en närmare genomgång föreslås Internationell beskattning (2012), s. 36 ff eller LLMSS, s. 611 ff.

<sup>83</sup> Alli är enbart irakisk medborgare i detta exempel.

ingenjör och mekaniker har ett välkänt kunnande inom detta område. Han är en av världens främsta ingenjörer och det finns ingen i Sverige som kan mäta sig med Alli. FLYINGCARS AB vill att Alli ska vara företagets ”ansikte utåt” men samtidigt leda hela FLYINGCARS verksamheten. Man erbjuder honom därför en tjänst som företagets ”chefsingenjör” och företagsledare inom kärnverksamheten flygande bilar. FLYINGCARS har accepterat att Alli kommer att bo kvar i norra Irak även under arbetets gång. Alli kommer att tjäna 250 000 kronor i månaden.<sup>84</sup> Är Alli skattskyldig i Sverige för inkomsterna från FLYINGCARS och ska han i så fall betala skatt på hela sin inkomst eller kan han erhålla skattelättnader?

Eftersom Alli skulle bo kvar i norra Irak kommer han att betraktas som begränsat skattskyldig, se 3:3, 3:17 IL. Detta medför att vi inte kan använda oss av 11 kap. IL direkt. Alli ska endast betala skatt i den mån det är särskilt angivet i lag, se 3:18-21 IL. Efter en genomgång av 3:18-21 IL inser vi att frågan om Alli är skattskyldig för sina inkomster från FLYINGCARS behandlas i SINK. Av 3 § SINK framgår att skattskyldig är den som är bosatt utomland och uppbär skattepliktig inkomst. Huruvida Allis inkomster från FLYINGCARS är skattepliktiga regleras i 5 § SINK. I sistnämnda bestämmelses andra punkt framgår att avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, är skattepliktig i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket”. Detta betyder att Allis inkomster från FLYINGCARS är skattepliktiga i Sverige. Det kan tilläggas att SINK inte har några egna bestämmelser om expertskatt. Skattesatsen enligt SINK är enligt 7 § SINK 20 procent. Än har vi dock inte besvarat Allis frågor fullständigt. Anledningen till detta är att vi måste beakta det ”intressanta lagrummet”. Det lagrum som åsyftas är 5 § 4 st. SINK. Med hänsyn till den centrala betydelse detta lagrum har i detta avsnitt kommer hela fjärde stycket att citeras:

”Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.”

---

<sup>84</sup> Alli kommer inte att stadigvarande vistas i Sverige när han börjar arbeta hos FLYINGCARS.



Lagrummet innebär att vi måste ponera att Alli är obegränsat skattskyldig och kontrollera att han hade betalat skatt på samma inkomster (enligt IL) för att inkomsterna ska kunna beskattas enligt SINK. Ett annat sätt att formulera detta är att säga att man med hjälp av SINK aldrig kan ta ut skatt på inkomster som inte hade beskattats enligt IL om samma person var obegränsat skattskyldig. Om vi ponerar att Alli varit obegränsat skattskyldig (t.ex. om Alli valt att bo i Sverige istället för i norra Irak) hade han träffats av skattelättnaderna i 11:22-23 a IL. Eftersom Alli uppfyller basbeloppsregeln (han tjänar mer än 88 800 kr/mån) behövs ingen närmare diskussion om huruvida han verkligen är expert/specialist, forskare eller företagsledare/nyckelperson. Om Alli hade bott i Sverige hade han således erhållit expertskatt. Eftersom Alli då bara hade betalat skatt på 75 procent av lönen får man inte ta ut SINK-skatt på 100 procent av Allis lön. Svaret på frågorna blir därför att enbart 75 procent av Allis inkomster är skattepliktiga men att det är den skattesats som anges i SINK om 20 procent som gäller.<sup>85</sup>

### **5.3. Legalitetsprincipen**

#### **5.3.1. Den skatterättsliga legalitetsprincipen**

För att göra det möjligt för läsaren att följa mina tankesår så kommer förklaringen att gå tillbaka till svensk grundlag. De fyra svenska grundlagarna är överordnade övriga lagar, se 14:11 2 st. RF. Grundlagarna har således en särskild ställning inom svensk rättstillämpning.<sup>86</sup> Av 8:1 RF framgår att föreskrifter ska meddelas av riksdagen genom lag men att delegation till regeringen är möjlig. Av 8:2 RF följer att vissa områden inte är möjliga att delegera. I 8:2 1 st. 2 p. RF stipuleras att förhållandet mellan det enskilda och det allmänna inte är möjligt att delegera och av 8:3 RF framgår att skatt ska uttas genom lag. I dessa tre paragrafer framträder den skatterättsliga legalitetsprincipen. Skatt ska tas ut genom lag. Ingen lag är således lika med ingen skatt.

---

<sup>85</sup> Skatteverkets ställningstagande, Kan ersättning beskattas enligt SINK då det finns beslut om skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl., dnr. 131 100743-07/111, 2007-04-26.

<sup>86</sup> Statsrättens grunder s. 9 och även [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)

### **5.3.2. Legalitetsprincipens påverkan på rättstillämpningen**

Den skatterättsliga legalitetsprincipen består av fyra hörnstenar<sup>87</sup>:

- 1) föreskriftskravet (ingen skatt utan lag)
- 2) analogiförbudet
- 3) retroaktivitetsförbudet och,
- 4) bestämbarhetskravet (eller obestämbarhetsförbudet).

Dessa hörnstenar medför att den skatterättsliga rättstillämpningen skiljer sig från den traditionella. Lagtexten hamnar här i fokus på ett sätt som innebär att lagtexten är den ”enda primära källan”.<sup>88</sup> Om en domare med stöd av förarbeten kommer fram till ett domslut som inte är förenligt med lagens ordalydelse så skulle detta strikt taget innebära att skatt uttagits genom förarbeten och inte genom lag. Detta medför att den skatterättsliga rättstillämparen hela tiden måste fråga sig om doktrin, förarbeten, rättsfall eller andra tolkningsmedel leder till ett resultat som fortfarande faller inom ramen för lagens ordalydelse.<sup>89</sup> Med detta sagt kommer jag i det följande att behandla ”det ifrågasatta rättsfallet”.

## **5.4. Det ifrågasatta rättsfallet**

### **5.4.1. Bakgrunden till det ifrågasatta rättsfallet**

Det måste inledningsvis anföras att det som jag betecknar som ”det ifrågasatta rättsfallet” är ett avgörande från HFD, se RÅ 2010 ref. 122. Det finns inget plenumavgörande som förklarar att det nu angivna målet ska lämnas utan betydelse. Det ska därför i det följande först redogöras för det relevanta i rättsfallet och därefter beskrivas varför jag menar att utgången i RÅ 2010 ref. 122 kan diskuteras.

RÅ 2010 ref. 122 är ett rättsfall som, bland annat, gäller tolkningen av 5 § 4 st. SINK. Utgången kan komma att påverka SINK-beskattningen och därmed

---

<sup>87</sup> Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning - Några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 s. 15.

<sup>88</sup> Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning - Några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 s. 15.

<sup>89</sup> För mer information om legalitetsprincipens påverkan på beskattningen se, Pahlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014 s. 554.

indirekt också expertskatten.<sup>90</sup> Omständigheterna i rättsfallet är i sig inte intressanta.<sup>91</sup> I rättsfallet uttalar sig HFD emellertid hur 5 § 4 st. SINK ska tolkas i allmänhet. I domskälen börjar HFD med att förklara att 5 § 4 st. SINK innebär att en förutsättning för att företaget ska vara skyldigt att innehålla skatt är att ersättningarna skulle ha beskattats enligt IL om de tagits emot av en obegränsat skattskyldig person. I det rättsfall som det nu redogörs för skulle de inkomster som var föremål för bedömning ha varit skattepliktiga. Någon faktiskt skatt hade emellertid inte uttagits eftersom inkomsterna skulle ha kvittats mot lika stora schablonmässiga avdrag. Inkomsten hade således varit skattepliktig men någon skatt skulle inte ha uttagits.

I domskälen fortsätter HFD med att utreda vad 5 § 4 st. SINK egentligen innebär. Domstolen förklarar att 5 § 4 st. SINK är tvetydigt och kan ge upphov till flera tolkningar. SINK är en definitiv källskatt som utgår på en inkomsts bruttobelopp (avdrag för intäkter medges inte). Vidare anför HFD att det inte framgår av propositionen till SINK att någon begränsning i beskattningsunderlaget var avsedd jämfört med den gamla SINK.<sup>92</sup> I propositionen<sup>93</sup> om införandet av SINK berördes frågan om skatteplikt och där framkommer att någon ändring i den nya lagen inte var avsedd. Det beskattningsbara underlaget skulle i princip vara identiskt med den tidigare lagen. I den gamla SINK var motsvarande bestämmelse utformad på så sätt att skattepliktig inkomst enligt lagen endast var sådan inkomst som var ”skattepliktig” inkomst enligt dåvarande KL.<sup>94</sup> Vid införandet av IL ändrades 5 § 4 st. SINK till sin nu gällande lydelse. Av förarbetena framgår att detta var en anpassning till IL och att någon materiell ändring inte var avsedd.<sup>95</sup> Av dessa anledningar menade HFD att det med formuleringen ”inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL” innebär att det är tillräckligt att inkomsten är skattepliktig.

---

<sup>90</sup> Se exempelvis hur den obegränsat skattskyldige Alli i exemplet ovan indirekt kom att beröras av expertbestämmelserna.

<sup>91</sup> Målet handlade om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för vissa kostnadsersättningar som betalas till personer bosatta utomlands och om bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten.

<sup>92</sup> Prop. 1990/91:54, s. 285 f.

<sup>93</sup> Prop. 1990/91:107, s. 25.

<sup>94</sup> Som motsvarar dagens IL.

<sup>95</sup> Prop. 1999/2000:2, s. 479.

#### 5.4.2. Reflektioner avseende RÅ 2010 ref. 122

Inledningsvis i det ovan beskrivna avgörandet menar HFD att meningen ”... inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig...” är otydlig. Tydligen kan det ge upphov till flera tolkningar. Därför väljer domstolen metodologiskt att gå till förarbetena för att där konstatera att syftet inte varit att åstadkomma någon ändring. Eftersom det i den gamla SINK stod ”skattepliktig inkomst” ska den ovan citerade meningen anses innebära att det räcker med att en inkomst är skattepliktig. Jag menar att en sådan rättstillämpning står i strid med den grundlagsstadgade legalitetsprincipen. Anledningen därtill är att man i själva verket tar ut skatt genom förarbetena.

Jag menar att formuleringen ”inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig” är klar. Det finns således bara en tolkning av den i lagtexten stipulerade 5 § 4 st. SINK och det är att skatt enligt IL *de facto* skulle ha uttagits om personen i fråga varit obegränsat skattskyldig. I min kritik vill jag emellertid betona två saker. För det första håller jag med HFD i det att syftet med 5 § 4 st. SINK har varit att det skall stå ”skattepliktig inkomst”. Detta, menar jag, kan dock inte innebära att vi kan låtsas att det står något i lagtexten som inte står där. Om lagstiftaren avsett en viss formulering bör den ha skrivits in i lagen.<sup>96</sup> Om HFD hade avgjort detta mål med den tolkning som jag förespråkar kanske lagstiftaren hade initierat en lagändring som hade resulterat i att ”misstagsformulering” ändrats. På lång sikt hade vi fått en rättstillämpning som är förenlig med lagtexten. I och med RÅ 2010 ref. 122 har vi istället fått en tolkning av en paragraf som inte är förenlig med ordalydelsen. När gemene man idag läser 5 § 4 st. SINK kan därför förvirring och felaktiga intryck av dess innebörd uppstå pga. HFD:s avgörande. För det andra vill jag påpeka att det inte är felaktigt att gå vidare i rättskällorna *om* man har en bestämmelse som är oklar. Jag menar dock att 1) bestämmelsen inte är oklar och 2) att en sådan tolkning som HFD gjort inte faller innanför ordalydelsen av 5 § 4 st. SINK. Det är med anledning av de ovan anförda skälen synd att den skatterättsliga legalitetsprincipens påverkan på rättstillämpningen i detta avgörande inte tillmätts betydelse.

---

<sup>96</sup> Hultqvist, Anders, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, Dagens Industri, 2007-03-26.

Utgången i RÅ 2010 ref. 122 medför att beskattningsunderlaget för SINK-skatt utvidgas och att möjligheten att erhålla skattelättnader för utländska arbetstagare med beaktande av SINK inskränks. Avgörandet får till följd att skatteverket håller fast vid att reglerna om skattelättnader för utländsk kvalificerad arbetskraft i normala fall endast avser arbete som utförts under tid då personen varit obegränsat skattskyldig. Därför menar SKV att expertskattens skattelättnader ”normalt inte medges vid beskattning enligt SINK”.<sup>97</sup> Det är således inte alls säkert att Alli i exemplet ovan skulle träffas av expertskatt.<sup>98</sup>

Avslutningsvis, vad avser mina reflektioner över RÅ 2010 ref. 122, måste det nämnas att HFD:s tolkning av 5 § 4 st. SINK är EU-stridig. Anledningen till detta är att begränsat skattskyldiga utlänningar som måste tillämpa SINK behandlas sämre än motsvara obegränsat skattskyldiga som tillämpar IL.<sup>99</sup> Detta är något som HFD i nämnda mål tar upp och håller med om. Resultatet av min föreslagna rättstillämpning får således åtminstone inom EU-rätten ändå genomslag. HFD bortser ifrån 5 § 4 st. SINK i nämnt avgörande då lagrummet strider mot EU-rätten. Detta är emellertid inte ett ickeproblem då begränsat skattskyldiga tredjelandsmedborgare, t.ex. som i exemplet med Alli från Irak, inte omfattas av EU-rätten och därmed behandlas sämre i den specifika situation som HFD behandlade i RÅ 2010 ref 122.<sup>100</sup> Det kan även tilläggas att RÅ 2010 ref. 122 berörde en juridisk person medan expertbestämmelserna berör fysiska personer. Den principiella ”felaktigheten” i tolkningen av 5 § 4 st. SINK är emellertid oberoende av denna skillnad.

---

<sup>97</sup> Skatteverkets ställningstagande, Kan ersättning beskattas enligt SINK då det finns beslut om skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl., dnr. 131 100743-07/111, 2007-04-26.

<sup>98</sup> När jag varit i kontakt med skatteverket och angivit Allis scenario har jag fått olika svar på frågan om skattelättnader kan vara aktuellt för Alli, Skatteverket, förfrågan, 2014-09-10.

<sup>99</sup> Se följande arbete för en djupare analys om varför SINK många gånger är EU-stridig: Cejje, Katia, Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK, Skattenytt 2010 s. 557.

<sup>100</sup> För vidare resonemang där SINK-skatt förklaras stå i strid med EU-rätten, se Ståhl, Kristina, A1 EG-fördraget, Skattenytt 2007 s. 359-360.

## 6. BRUTTO/NETTO-PROBLEMATIKEN

### 6.1. Bakgrunden till problematiken

Det som i detta arbete betecknas som brutto/netto-problematiken utgör ett område inom den svenska expertskatten som ännu inte är löst. Bakgrunden till problematiken är basbeloppsregeln som skulle medföra förutsebarhet och en effektiv process.<sup>101</sup> Som det redogjorts för ovan innebär basbeloppsregeln att en utländsk person som uppfyller de formella förutsättningarna och som har en månadslön som överstiger två prisbasbelopp kan erhålla skattelättnader utan att behöva argumentera för att hen är expert/specialist, forskare eller företagsledare/nyckelperson. Basbeloppet är objektivt mätbart och enkelt, tänkte man. Det lagstiftaren inte tänkte på var hur basbeloppsregeln skulle applicera på arbetstagare med nettolön.<sup>102</sup> HFD har i ett beslut, 4 oktober 2014, meddelat prövningstillstånd avseende frågan ”om man vid prövning av om en arbetstagare med nettolöneavtal har rätt till skattelättnad ska beakta skattelättnaden när nettolönen räknas om till bruttolön”.<sup>103</sup>

### 6.2. Ett ännu olöst problemområde

Det problem som ska behandlas i detta avsnitt är ännu inte löst. Det råder således stor osäkerhet i en bestämmelses tillämpning som var avsedd att medföra förutsebarhet, se 11:22 3 st. IL. Tanken är därför att detta avsnitt ska presentera en lösning på problemet. Rättstillämpningen ska erbjudas en lösning på hur expertskattsbedömningen ska ske för arbetstagare med nettolöneavtal. Problemet är, mer specifikt, om man ska beakta eventuella skattelättnader när basbeloppsregeln appliceras på arbetstagare med nettolön.<sup>104</sup>

Fram till juni 2012 hade FRN initialt godtagit ansökningar där nettolöner räknats om till bruttolöner utan att hänsyn tagits till eventuella skattelättnader.<sup>105</sup> I juni 2012 kom emellertid FRN att inta en principiell ståndpunkt och avslog en ansökan om skattelättnader baserad på

---

<sup>101</sup> Prop. 2011/12:1, s. 242 och Bet. 2011/12:FiU1, s. 325.

<sup>102</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

<sup>103</sup> HFD:s mål nr 1495-14.

<sup>104</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

<sup>105</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 99.

basbeloppsregeln. Anledningen till avslaget var att nämnden ansåg att man måste beakta eventuella skattelättnader vid en omräkning av bruttolöner till nettolöner.<sup>106</sup> Vid denna tidpunkt noterade emellertid FRN att det inte fanns något klagande i förarbetena. I författningskommentaren till 11:22 IL framkommer emellertid att det med ”ersättning” avses samtliga avtalade kontanta ersättningar samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren.<sup>107</sup> Det är således den avtalade ersättningen som måste nå upp till två basbelopp varje månad för att basbeloppsrekvisitet ska vara uppfyllt.<sup>108</sup>

Det i föregående stycke beskrivna tolkade Forskattskattenämnden som att villkoren för skattelättnader ska anses uppfyllda om bruttolönen under hela tidsperioden som skattelättnader kan medges överskrider den två prisbasbelopp. Enligt revisionsfirman Deloitte AB<sup>109</sup> innebar FRN:s ställningstagande att:

- 1) De avtalade förmånerna varje månad måste uppnå två prisbasbelopp.
- 2) Bruttolönen måste nå basbeloppsregeln under hela perioden som expertskattbeslutet gäller.
- 3) Bruttolön måste beräknas med hänsyn till skattelättnader vid nettolönekontrakt.
- 4) Endast minskad lön på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande är godtagbart.

FRN:s avgörande kom att överklagas till FR. I målet<sup>110</sup> kom den anställdes lön att överstiga basbeloppsregeln endast då nettolönen räknades om till bruttolön *utan hänsynstagande till skattelättnader*. Även i FR konstaterade man att detta problem inte uttryckligen hade berörts i förarbetena. Ersättningsnivån bör bestämmas med hänsyn till den anställdes anställningsavtal vid tidpunkten för nämndens prövning. Därtill uttalar FR att den anställdes ersättning inte

---

<sup>106</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 100 ff.

<sup>107</sup> Andersson, Mari, Enerus Salden, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, en kommentar (21 september 2014, Zeteo), Kommentaren till 11 kap. 22 §.

<sup>108</sup> Prop. 2011/12:1, s. 516.

<sup>109</sup> Deloitte, OH-bilder: Expertskatt – Tolkning och tillämpning av löneregeln, Stockholm, 2012-11-22.

<sup>110</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13.

nödvändigtvis måste överstiga beloppsgränsen även efter att skattelättnader har beviljats bara för att lagstiftaren har angett att ersättningen ska uppgå till minst två prisbasbelopp varje månad. FR anför vidare att den tolkning som FRN förespråkar skulle vara *orättvis* då den innebär att den som har avtalad bruttoersättning skulle behöva tjäna 117 500 kronor (om man efter beaktande av skattelättnader fortfarande ska ligga över två prisbasbelopp). FR pekar på att man i förarbetena räknat med att medellönen per år för de tillkommande nyckelpersonerna skulle uppgå till ca 1,1 miljoner kronor och att skattelättnaderna skulle medföra ett undantagande av 25 procent av medellönen. Detta tolkade FR som ett stöd för att eventuella skattelättnader inte ska behöva beaktas när nettolön räknas om till bruttolön.<sup>111</sup>

Det i föregående stycke beskrivna FR-målet är av principiell betydelse: inte minst på grund av att det utvidgar antalet ansökningar om expertskatt. Av denna anledning kom SKV att överklaga målet. I KR vann SKV emellertid inte heller framgång. KR menade nämligen att det av 11:22 3 st. IL ”får anses framgå” att det är den avtalade bruttoersättningen per månad, beräknad utan beaktande av skattelättnader som ska överstiga två prisbasbelopp.<sup>112</sup>

KR:s avgörande kom att överklagas av SKV och HFD har som nämnts ovan beslutat att bevilja prövningstillstånd.<sup>113</sup> Något avgörande i sak från den högsta förvaltningsrättsliga instansen har emellertid, ännu, inte kommit.<sup>114</sup>

Flera stora företag vittnar om att den osäkerhet som råder i hur basbeloppsrekvisitet ska appliceras på anställda med nettolön är problematisk.<sup>115</sup> Detta avser framförallt de situationer där man med beaktande av expertbeskattningslättnaderna hamnar under beloppsgränsen men där man med ”vanlig” skatt hade legat över basbeloppsregeln. KPMG<sup>116</sup> anför att det vore ”märkligt” att beakta effekten av ett beslut vid ansökningstillfället. Anledningen till det nu anförda är att personer i vissa situationer som faktiskt

---

<sup>111</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13.

<sup>112</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, dom meddelad 2014-02-20.

<sup>113</sup> Avgörandet har mål nr 1495-14.

<sup>114</sup> Målet kommer att föredras vecka 42 i år (2014) och avgörs förmodligen i november.

<sup>115</sup> SEB, SKF, Deloitte, KPMG, EY och PwC enligt Skatteutskottets utvärdering 2014.

<sup>116</sup> Se, Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 101.



har högre bruttolön än två prisbasbelopp får avslag på sina ansökningar om att erhålla skattelättnader. Scania<sup>117</sup> påpekar vidare att det faktum att regelverket, i denna del, än idag inte är förutsebart får konsekvensen att man i dessa fall avstår från att ansöka om expertskatt för sina utländska arbetstagare. Det skall i detta sammanhang påpekas att ett ganska lätt sätt att lösa detta problem är att företagen skriver bruttolöneavtal med de anställda. KPMG anför emellertid att nettolöneprincipen bygger på en rättvisepincip: att en person inte ska välja arbetsland efter skattetryck.<sup>118</sup>

### **6.3. Ett fiskalt perspektiv**

SKV anförde i sin överklagan och ansökan om prövningstillstånd att det är av största vikt för rättstillämpningen att överklagandet prövas av HFD. Detta är något som HFD uppenbarligen hållit med om, i och med meddelandet av prövningstillståndet. SKV anförde att KR:s avgörande skulle kunna medföra att antalet sökande personer ökar väsentligt. Detta är emellertid ett argument som saknar juridisk bärighet. Tvärtom skulle ett sådant scenario vara förenligt med det syfte som expertbeskattningsreglerna har, att göra Sverige attraktivt. SKV:s anförande tycks dessutom vara obefogat då ökningen av antalet ansökningar sedan de utvidgade bestämmelserna trätt i kraft beskrivs som ”måttlig”.<sup>119</sup>

SKV anför vidare att det finns en risk för att arbetstagare och företag kommer att se nettolöneavtal som mer attraktivt. Intressant i detta avseende är att skatten inte påverkar anställda som har nettolöner. Oavsett om expertbeskattningsreglerna är aktuella eller inte har de anställda med nettolöner samma lön. Den enda part som påverkas vid nettolöneavtal är företagen i och med den arbetsgivaravgift som de betalar samt den skatt för de anställda som de accepterat att betala. Vid bruttolön kommer en eventuell expertbeskattningsregel att påverka den disponibla inkomst som en arbetstagare har kvar efter skatt.<sup>120</sup> Med anledning av det nu anförda menade SKV att man måste beakta

---

<sup>117</sup> Se, Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 101 f.

<sup>118</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 102.

<sup>119</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 101-102.

<sup>120</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 103.

skattelättnader för att uppnå en ”jämförande nettolöneffekt”.<sup>121</sup> I detta avseende ska det påpekas att en lucka i lagen löses av lagstiftaren och inte av SKV.<sup>122</sup>

#### **6.4. Brutto/netto-problematikens lösning**

Jag kommer att i denna del förklara och presentera den juridiskt korrekta lösningen av brutto/netto-problemet som bör bekräftas av HFD när målet 1495-14 avgörs under hösten 2014. Effekterna av att HFD ändrar KR:s avgörande kommer också att diskuteras.

Som det i avsnitt 5.3.2. anförts ställer den skatterättsliga legalitetsprincipen krav på rättstillämpningen. Lagen är vår enda primära rättskälla och den tolkning som förordas för att hålla oss inom legalitetsprincipen är den semantiska tolkningen. Att vid en omräkning från nettolön till bruttolön beakta att 25 procent av lönen kommer vara skattefri saknar stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>123</sup> När 11:22 3 st. IL läses framgår också av sammanhanget att något beaktande av eventuella skattelättnader redan vid ansökningsförfarandet inte ska ske.<sup>124</sup> Av författningskommentaren framgår vidare att det är den avtalade ersättningen som ska uppgå till två prisbasbelopp.<sup>125</sup> Oavsett om detta var tanken eller inte, och oavsett om det får ”orättvisa”<sup>126</sup> eller omoraliska effekter är detta den juridiskt korrekta lösningen. Om lagstiftaren vill ha det på ett annat sätt har de, i egenskap av företrädare för det svenska folket, full frihet att ändra detta. Men till dess menar jag att KR:s avgörande ska stå fast och jag menar även att HFD bör förtydliga att KR:s slutsats är den juridiskt korrekta.

Även om KR:s lösning förespråkas är det inte omöjligt att HFD ändrar KR:s

---

<sup>121</sup> Skatteverket, komplettering av överklagande till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, 2013-04-19 och Skatteverket, Överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen av Kammarrätten i Stockholms dom den 2014-01-20, mål nr 2016-13, 2014-03-12.

<sup>122</sup> Hultqvist, Anders, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, Dagens Industri, 2007-03-26.

<sup>123</sup> Beaktandet av eventuella skattelättnader vid en omräkning av nettolön till bruttolön saknar även stöd i förarbeten, se FR i Stockholm mål nr 15846-12.

<sup>124</sup> Lösningen är förenlig med den lösning som presenteras i Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, Experts katt - några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012:1, s. 7-15. Motiveringen till lösningen skiljer sig dock i vissa delar.

<sup>125</sup> Andersson, Mari, Enerus, Salden, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, en kommentar (21 september 2014, Zeteo), Kommentaren till 11 kap. 22 §.

<sup>126</sup> Skatteverket har i mål RÅ 2010 ref. 122 anført att detta är ”orättvist”.

dom. Oavsett utgången i den kommande HFD-domen är den dock välkommen. Den kommer nämligen, förhoppningsvis, att bidra till klarhet i frågan: ska man beakta skattelättnader när man omvandlar nettolön till bruttolön? För det fall HFD accepterar SKV:s resonemang och konstaterar att det vid omräkning av nettolön till bruttolön krävs att eventuella skattelättnader beaktas kommer detta, enligt SKV, innebära skattemässigt likvärdiga resultat.<sup>127</sup> Om eventuella skattelättnader måste beaktas kommer en anställd med nettolön behöva tjäna cirka 63 593 kronor (netto). Detta kan jämföras med den av mig förespråkade utgången där en utländsk arbetstagare med nettolön skulle behöva tjäna 51 620 kronor (netto) för att uppfylla basbeloppsregeln.<sup>128</sup> Effekterna av en ändring av KR:s dom innebär således att basbeloppsregelns tillämpningsområde inskränks. Skatteverket har i överklagandet, uppskattningsvis, anfört att den i uppsatsen förespråkade utgången skulle innebära att antalet ansökningar sannolikt skulle komma att tredubblas.

---

<sup>127</sup> Trots att det står klart att skattelättnader inte beaktas vid bedömningen av om en person med bruttolön ska erhålla skattelättnader.

<sup>128</sup> Uträkningarna är baserade formeln: bruttolön = nettolön + tabellskatteavdrag. Beträffande vad skatteverket anfört i denna del se, Skatteverket, Överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen av Kammarrätten i Stockholms dom 2014-01-20, mål nr 2016- 13, 2014-03-12.

## 7. INTERNATIONELLA ASPEKTER

Med hänsyn till att den svenska expertskatten är avsedd att göra det möjligt för svenska företag att konkurrera på den internationella marknaden kan det vara av betydelse att, åtminstone översiktligt, studera vissa av de länder som Sverige konkurrerar med.<sup>129</sup>

Det är framför allt de nordiska länderna<sup>130</sup> som Sverige konkurrerar med och den svenska expertskatten är mest lik den **danska**.<sup>131</sup> Trots detta finns det centrala skillnader mellan Sveriges- och Danmarks expertbeskattning. För det första är den danska expertskatten applicerbar även på inhemska medborgare, under förutsättning att de formella förutsättningarna är uppfyllda. För det andra är de danska expertskattereglerna för forskare mer generösa än motsvarande svenska regler.<sup>132</sup>

I **Finland**<sup>133</sup> har man en särskild slutlig källskatt för utländska nyckelpersoner på 35 procent. En central skillnad är att arbetsgivarens ansvar för sociala avgifter på lön och annan ersättning till arbetstagaren inte påverkas av de finska expertreglerna. Finsk expertskatt kan således sägas vara skattelättnader för utländska arbetstagare medan svensk expertskatt är skattelättnader för både arbetstagare och arbetsgivare. I Finland måste den anställde arbeta som lärare eller bedriva forskningsarbete vid en finsk högre läroanstalt eller, inneha arbetsuppgifter som kräver specialistkunskaper och därtill ha en lön som överstiger en viss nivå (minst cirka motsvarande 52 000 svenska kronor).

Den **norska** expertskatten träffar väldigt brett samtidigt som själva skattelättnaden är mindre än den svenska.<sup>134</sup> Den norska expertskatten består av en skattelättnad på 10 procent av bruttolönen och omfattar alla utländska

---

<sup>129</sup> Det kommer att presenteras övergripande regleringar. För en mer detaljerad studie se IBFD samt myndigheter som motsvarar skatteverket i respektive land.

<sup>130</sup> I viss mån även länder som Nederländerna och Belgien

<sup>131</sup> Vad beträffar det som anges om den danska regleringen se: Skatteutskottets utvärdering 2014 s. 34.

<sup>132</sup> Larsson, Martin, Expertbeskattning av utländska idrottare, Skattenytt 2002 s. 115 och Danska skattemyndigheten.

<sup>133</sup> Beträffande den finska regleringen se, Prop. 2011/12:1 sida 242 samt Finska skattemyndigheten.

<sup>134</sup> Beträffande den norska expertskatten se, ITPS (2005), s. 23 ff.

medborgare som arbetar i landet. De utländska medborgarna får dock inte arbeta mer än två år och samtidigt inte mer än 183 dagar i följd. Vi ser således att det finns ett flertal metoder som avser att göra ett land attraktivt.

## 8. ANALYS

### 8.1. Ändamålsenliga regeländringar?

Den svenska expertskatten modifierades som nämnt år 2012. Som det redogjorts för var syftet att förenkla processen samtidigt som reglerna skulle bli mer förutsebara för både arbetsgivarna och arbetstagarna.<sup>135</sup>

Under uppsatsförfattarens sommar 2014 fullgjordes sommarnotarietjänst på Mannheimer Swartling AB:s skatteavdelning. Vid samtal med en advokat på skatteavdelningen om just expertskatten fick jag höra att advokaten ”på sin höjd” fått igenom *en* ansökan om skattelättnader före år 2012.<sup>136</sup> Det hade varit svårt att få FRN att hålla med om att en viss person varit att betrakta som någon av expertskattens tre personkategorier. Efter 2012 års modifiering kom hela den problematiken kring att övertyga forskattskattenämnden att en viss arbetstagare är expert/specialist, forskare eller företagsledare/nyckelperson att försvinna. Om det är fråga om en utländsk person som har en månadslön på 150 000 kronor brutto och därtill uppfyller de formella förutsättningarna kan man med någorlunda säkerhet säga att personen ifråga kommer att erhålla expertskatt. Det nu anförda förutsätter emellertid att en skriftlig ansökan avseende en viss arbetstagare inkommit till nämnden ”senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige”, se lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden. I *denna del* måste det således medges att expertbeskattningen blivit mer förutsebar och därmed uppfyllt sitt syfte.

### 8.2. Kvarvarande problem och nya komplikationer

Med hänsyn till att basbelopsregeln förutsätter att en person tjänar 88 800 kronor inser man snabbt att 2012 års modifiering inte omfattar personer med en lägre lön. Vid en första anblick kan således 2012 års modifiering framstå som neutral för dessa personer med lägre inkomster. En person med en bruttolön på 40 000 kronor måste precis som innan år 2012 försöka beskriva varför just han är att betrakta som expert/specialist, forskare eller nyckelperson. En tanke som genom arbetets gång frodats i mitt huvud är om 2012 års modifiering verkligen är neutral i förhållande till personer som tjänar under två prisbasbelopp. Kan

---

<sup>135</sup> Prop. 2000/01:12, s. 16 ff.

<sup>136</sup> Samtal med advokat anställd på Mannheimer Swartling AB, 2014-06-19.

rättstillämpningen, vad beträffar arbetstagare som tjänar mindre än två prisbasbelopp, möjligen kommit att bli mer restriktiv?

Min tes som vuxit fram är att 2012 års modifieringar fått motsatt effekt avseende arbetstagare med lägre lön. Denna tes har emellertid kommit att bli svårbevisad, eller felaktig rättare sagt. Statistik från FRN<sup>137</sup> visar nämligen att nämnden fått in 392 ansökningar under 2014, fram till och med 30/6. Under nu anförda period beviljades 138 fall av skattelättnader där lönen understeg två prisbasbelopp och 194 fall beviljades under samma period där lönen översteg två prisbasbelopp. Under den nu anförda perioden nekades 89 personer skattelättnader. Samtliga som nekades skattelättnader hade en lön som understeg två prisbasbelopp. Å andra sidan är det fler än hälften av ”låginkomsttagarnas” ansökningar som fått skattelättnader vilket tyder på att rättstillämpningen inte är lika sträng som jag antagit.<sup>138</sup>

Det som i detta arbete kommit att rubriceras som brutto/netto-problematiken är i praktiken ett problem som uteslutande är en följd av 2012 års förutsebarhetsmodifiering. Genom att i vissa delar öka förutsebarheten har man således skapat osäkerhet kring hur nettolöner ska omräknas till bruttolöner.<sup>139</sup> Ytterligare en aspekt på nya komplikationer som uppstått efter, och på grund av, 2012 års modifiering är något som går tillbaka till det som fick mig att välja expertskatten som ämne för uppsatsen. Fotbollskanalens artiklar om att afrikanska spelare som kommer till allsvenskan i vissa fall omfattas av expertskatt.<sup>140</sup> Min första tanke var hur en fotbollsspelare skulle ses som expert, specialist eller nyckelperson. I efterhand har jag förstått att det saknar betydelse för det fall basbeloppsregeln är uppfylld. De träffas av expertbeskattning på grund av sin lön och inte på grund av sin kompetens eller ställning i sina respektive klubbar. Efter att jag läst igenom förarbetena till expertbestämmelserna i 11:22-23 a IL kan jag inte finna att detta var tanken

---

<sup>137</sup> Forskarskattenämnden.se/statistik.

<sup>138</sup> Det kan vara av betydelse att klargöra att de mål som avgjorts år 2014 inte uteslutande inkom till nämnden år 2014.

<sup>139</sup> Detta är emellertid ett problem som HFD, som nämnt, i november 2014 kommer att presentera en lösning för.

<sup>140</sup> Fotbollskanalen.se/1.

med expertbeskattningen.<sup>141</sup> Det måste därför kunna sägas att 2012 års modifiering av expertskatten medfört ett vidare, och kanske snedvridet, tillämpningsområde.<sup>142</sup> Att flera grupper kan komma att omfattas av expertbeskattning kan ses som positivt men det ska beaktas att dessa grupper ofta inte faller inom ramen för ”högutbildad arbetskraft” som det talas om i ITPS.<sup>143</sup> Å andra sidan är hög utbildning inte ett krav för att betraktas som nyckelperson i ett företag, se 11:22 1 st. 3 p. IL.

Ytterligare en ”tröskeleffekt” som 2012 års modifiering medfört är att reglerna utgör incitament för arbetsgivare att höja lönen över den bestämda beloppsgränsen eftersom det reducerar underlaget för beräkningen av arbetsgivaravgifter.<sup>144</sup> Företagen tjänar således på att höja en anställd med 88 000 kronor i månadslön till 89 000 kronor. Eftersom arbetstagarna bara betalar skatt på 75 procent av lönen kommer arbetsgivarna bara att betala sociala avgifter på 75 procent av arbetstagarnas lön, se 2:12 socialavgiftslagen. Om vi därtill beaktar att skolavgifter m.m. är helt skattefria kan följderna bli att ett visst företag betalar nästan 7000 kronor mindre i sociala avgifter.<sup>145</sup>

En av de formella förutsättningarna som måste vara uppfylld för att kunna erhålla skattelättnader har sedan expertskattens införande år 2001 visar sig allt oftare försöka kringgås.<sup>146</sup> Det formella rekvisitet som åsyftas är att ”arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige”, se 11:22 2 st. 1:a strecksatsen IL. Detta betyder att arbetstagarens lön måste förmedlas av ett svenskt företag eller ett utländskt företag med hemvist i Sverige.<sup>147</sup> Man har emellertid kommit att acceptera att ersättningen utbetalas av en utländsk arbetsgivare på uppdrag av en svensk

---

<sup>141</sup> Prop. 2011/12:1, Bet. 2011/12:FiU1, Rskr. 2011/12:32 samt Prop. 2000/01:12.

<sup>142</sup> Internationell beskattning (2012), s. 84.

<sup>143</sup> ITPS (2007).

<sup>144</sup> Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, Expertskatt - några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012:1, s. 7-15.

<sup>145</sup> Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, Expertskatt - några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012:1, s. 7-15.

<sup>146</sup> Pettersson, Markus, Expertskatten i praktiken – en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis, SvSkT 2003:4, s. 275.

<sup>147</sup> Andersson, Mari, Enerus, Salden, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, en kommentar (21 september 2014, Zeteo), Kommentaren till 11 kap. 22 §.



arbetsgivare.<sup>148</sup> För det fall ett utländskt företag betalar lönen måste det emellertid stå klart att det enbart handlat om en förmedling av betalningen genom den utländska juridiska personen.<sup>149</sup> Detta har kommit att utnyttjas på så sätt att en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe låter ett svenskt företag betala ut ersättningen till arbetsställda.<sup>150</sup> Anledningen till att detta godtas är att det av 1 § 2 st. lag om Forskarskattenämnden framgår att den som tar emot ersättning är att betrakta som arbetstagare och den som betalar ut ersättning ses som arbetsgivare.<sup>151</sup>

### 8.3.            **Expertskattens existens**

I ingetdera av det material som gått genom ifrågasätts expertskattens existens som sådan. Det talas om att expertskatten gör länder ”mera attraktiva när internationella företag väljer land för nyetableringar”.<sup>152</sup> Det nu citerade ger mig en bild av ett stort amerikanskt företag vars ledning sitter i ett rum och ska välja *ett* land och *en* stad i Norden att etablera sig i. Frågan är om inte verkligheten är annorlunda för dessa ”internationella företag”. Just vad gäller internationella företag tror jag nämligen att man på sikt vill etablera sig i hela den nordiska marknaden och kanske med flera fasta driftställen i varje land.<sup>153</sup> Så länge det finns pengar att tjäna, i ett politiskt stabilt land, kommer de internationella företagen att etablera sig i ett visst land förr eller senare.<sup>154</sup> Tvärtom visar statistik att skatteregler inte är en stor fråga när företag blickar utomlands.<sup>155</sup> Jämfört med många andra länder är Sverige någorlunda politiskt stabilt, vilket visat sig vara en av de mest centrala faktorerna.<sup>156</sup> En diskussion om expertskattens existens förtjänar således att väckas.

---

<sup>148</sup> Pettersson, Markus, Expertskatten i praktiken – en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis, SvSkT 2003:4, s. 276 ff.

<sup>149</sup> Andersson, Mari, Enerus, Salden, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, en kommentar (21 september 2014, Zeteo), Kommentaren till 11 kap. 22 §.

<sup>150</sup> Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

<sup>151</sup> Ett ”substance over form” resonemang håller således inte.

<sup>152</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18 f och Pettersson, Markus, Expertskatten i praktiken – en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis, SvSkT 2003:4, s. 272 ff.

<sup>153</sup> Sverige är det största landet i Norden och har flest invånare. Den svenska marknaden kan således i sig vara tillräckligt attraktiv, Norden.org/Sv.

<sup>154</sup> Krugman, Paul R, Obstfeld, Maurice, Melitz, Marc J, International economics - theory & policy, 9 u., Pearson Education, 2011, s.103 punkt 7 samt s. 217 punkt 4, 8, 10.

<sup>155</sup> Söderlund, Monica, Grant Thornton, Skatteregler – ingen stor fråga när svenska företag blickar utomlands, 2010-07-19.

<sup>156</sup> Söderlund, Monica, Grant Thornton, Skatteregler – ingen stor fråga när svenska företag blickar utomlands, 2010-07-19.

#### 8.4. Rättssäkerhetsaspekter

Som det tidigare anförts i detta arbete har den största bristen i den svenska expertskatten varit dess oförutsebarhet.<sup>157</sup> Även om det finns personer<sup>158</sup> som menar att en otydlig reglering kan vara bra eftersom sådana skattebestämmelser kan medföra att enskilda personer inte på lagenlig väg kan erodera den svenska skattebasen, torde detta inte vara fallet. Redan Lon Fullers definition av en rättsstat, som förmodligen är den idag mest accepterade, innehöll kravet på lagarnas ”klarhet” vilket kan ses som ett slags förutsebarhetskrav.<sup>159</sup> Sven-Olof Lodin menar att det är ett rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar eftersom de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt handlande. Förutsebarhet är en viktig faktor för att en skatt skall upplevas som legitim.<sup>160</sup> Den långsiktiga kostnaden av oförutsebar lagstiftning är mycket stor eftersom det kan innebära bristande lojalitet mot systemet.<sup>161</sup>

Med anledning av det i stycket ovan anförda kan det därför anses mindre lämpligt, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, att SKV helt på egenhand kan bortse från ett beslut om expertskatt i en arbetstagares inkomstdeklaration. Detta gäller emellertid enbart om SKV menar att det är fråga om ändrade förhållanden (t.ex. att den anställdes lön sjunkit) och att FRN:s beslut därmed inte ska gälla.<sup>162</sup> Trots detta kan det vara problematiskt. En enskild individ som medgetts skattelättnader av FRN ska kunna känna sig trygg i detta beslut. Å andra sidan är FRN:s avgöranden byggda på ett antal förutsättningar. Skulle lönen komma att utbetalas av ett utländskt företag utan någon anknytning till Sverige, i strid med det man angivit i sin ansökan kan det ifrågasättas huruvida rättssäkerhets- och förutsebarhetsargument ens är relevanta. Anledningen

---

<sup>157</sup> Prop. 2000/01:12, Bet. 2000/01:SkU6, Rskr. 2000/01:70 och Prop. 2011/12:1, Ytter. 2011/12:SkU1y.

<sup>158</sup> Se exempelvis, Österman, Persson, Roger och Melbi Ingrid, Ett nytt besök hos chefen för Skatteverket, generaldirektören Ingemar Hansson, Skattenytt 2012:11, s 754-759.

<sup>159</sup> Brandberg, Ulrika, Knutson, Tom, Advokaten, Myndighetssamverkan mot grov organiserad brottslighet, nr. 5 2012, Årgång 78.

<sup>160</sup> SOU 2013:62.

<sup>161</sup> Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, Skattenytt 57(2007):9, s. 477-490.

<sup>162</sup> Forskarskattenämnden, mailförfrågan, 2014-09-10, Skatteverket, mailförfrågan, 2014-09-10.

därtill är att jag anser att det får förutsättas att den person som ansöker om skattelättnader har förståelse för att ett visst beslut kommer att fattas på just de grunder personen angivit. Skulle någon av de i lagen stipulerade formella förutsättningar brista menar jag inte att det är något märkvärdigt att SKV kan lämna FRN:s beslut utan avseende. Jag menar således att SKV:s rätt att under vissa omständigheter bortse från FRN:s beslut är helt förenliga med kraven som ställs på en rättsstat.

## **8.5. Diskuterade modifieringar**

### **8.5.1. Medborgarskapskravet**

Som det framgått av detta arbete är expertskatten långt ifrån fri från komplikationer.<sup>163</sup> I denna del ska jag lyfta fram modifieringar och riktlinjer i bedömningen som ytterligare ska öka förutsebarheten av den svenska expertskatten och få den att överensstämma med dess syfte.

Tanken med att den svenska expertskatten enbart omfattar personer som inte är svenska medborgare är att expertskatten ska locka utländsk kvalificerad arbetskraft, se 11:22 2 st. IL.<sup>164</sup> Vid en första anblick är därför medborgarskapskravet (eller medborgarskapsförbudet) adekvat. Eftersom expertskatten inte är avsedd att gynna personer som bor i Sverige kommer expertskatten inte att träffa dessa personer vid ett medborgarskapsförbud. Problemet är att det i vissa, om än sällsynta, fall blir alldeles för vidsträckt.

Anledningen till att medborgarskapsförbudet i vissa fall blir alldeles för hårt förklaras bäst genom ett exempel. Khabira är Svensk medborgare. På sin 30 års dag har Khabira fått nog. Hon bestämmer sig tillsammans med hela sin släkt för att lämna Sverige för att öppna en liten ”Beauty-shop” i Förenade Arabemiraten, närmare bestämt Dubai. Släkten bosätter sig således i Dubai och har numera inga anknytningar till Sverige.<sup>165</sup> Tio år senare föder Khabira

---

<sup>163</sup> Att expertskatten i vissa delar är i behov av ändringar framgår även av, Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 235-249.

<sup>164</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18.

<sup>165</sup> Bortsett från sitt medborgarskap.

Alli.<sup>166</sup> Alli visar sig ha en gudabenådad intelligens. Alli växer upp i Dubai och har aldrig i sitt liv besökt Sverige. I själva verket blandar Alli ofta ihop Sverige med Schweiz. När Alli är 25 år har han hunnit utbilda sig till ekonom, ingenjör och flygmekaniker. Alli är nu en av världens främsta utvecklare av dieselmotorer. Vid 30 års ålder tänker sig Alli att han ska ”utforska världen”. Känd profil som han är får han direkt ett arbetserbjudande som företagsledare i ett danskt företag och ett svenskt företag. Båda företagen erbjuder en lön på 100 000 svenska kronor i månaden brutto och identiska arbetsvillkor. Vilket land kommer Alli att välja om vi antar att Danmark och Sverige är identiska förutom institutet expertskatt?

Alli skulle valt Danmark. Anledningen därtill är simpel. Svensk expertskatt omfattar inte svenska medborgare. Eftersom Allis mor var svensk medborgare blev Alli per automatik svensk medborgare, se 1 § lag (2001:82) om svenskt medborgarskap.<sup>167</sup> Det nu anförda medför att Alli som aldrig varit i Sverige och som i övrigt inte har några anknytningar till Sverige, förutom medborgarskapet, inte kan erhålla svensk expertskatt. Eftersom Alli kan erhålla dansk expertskatt (även om han varit dansk medborgare) och länderna i övrigt skulle ha varit lika skulle Danmark ha varit mer attraktivt.

Jag hade således velat ta bort medborgarskapskravet. Istället vill jag ändra i 11:22 2 st. 3:e strecksatsen IL som har följande lydelse: ”arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas”. Detta skulle jag vilja ändra till en 10 års tid. Eftersom de allra flesta svenska medborgare bott i Sverige under de senaste 10 åren torde de flesta svenskar ändå inte omfattas av svensk expertskatt. Alli hade däremot i det ovannämnda exemplet lika gärna kunnat välja Sverige eftersom han hade beviljats skattelättnader här. Om min medborgarskapsmodifiering får genomslag skulle det innebära att svenska medborgare kan flytta utomlands i 10 år för att därefter erhålla expertskatt i Sverige när de återvänder. Att utnyttja systemet genom att flytta utomlands i 10 år är så pass orimligt att jag bedömer risken för otillbörligt utnyttjande av

---

<sup>166</sup> I detta exempel är det fråga om en annan Alli än den som används i det tidigare exemplet.

<sup>167</sup> Se även [Migrationsverket.se/medborgarskap](http://Migrationsverket.se/medborgarskap).

reglerna som näst intill obefintlig.

### **8.5.2. Internationella aspekter**

Vi har i avsnitt 7 sett att det med hjälp av institutet expertskatt finns ett flertal metoder att göra ett land attraktivt. Expertskatten som institution förekommer således i olika former. Huruvida den svenska metoden är att föredra är svårt att uttala sig om. Efter att genomgått de olika metoderna<sup>168</sup> menar jag att den finska metoden är logisk. I avsnitt 8.2. talades det om en ”tröskeleffekt” i de svenska reglerna som uppkommit efter 2012 års modifiering. Det ansågs vara en olycklig följd att en del arbetsgivare med utländska arbetstagare vars lön ligger precis under två prisbasbelopp kommit att höja lönen lite för att på så sätt slippa sociala avgifter på 25 procent av de anställdas löner. Den finska lagkonstruktionen är utformad på ett sätt där denna tröskeleffekt omöjligen kan uppstå. Detta eftersom de finska arbetsgivarna betalar arbetsgivaravgifter på hela lönen oavsett om expertskatt är aktuellt för dess arbetstagare. Eftersom den finska regleringen gynnar utländskt arbetskraft utan att gynna företagen direkt kan den, ur en neutral synvinkel, vara att föredra.<sup>169</sup> Det kan dock inte bortses ifrån att en motsvarande reglering i Sverige skulle krävt ändringar i andra lagar. Det är framför allt centrala delar i socialavgiftslagen (2000:980) som hade behövts göra om. Eftersom de ändringar som hade behövts göras är oproportionerliga i förhållande till expertskattens betydelse för Sverige förespråkas således inte den finska versionen i Sverige. Den danska versionen har emellertid redan tagit hänsyn till mina medborgarskapsmodifieringar<sup>170</sup> och är samtidigt mest lik den svenska. Det förespråkas därmed en implementering av den danska metoden i Sverige.

### **8.5.3. Interna riktlinjer**

Efter samtal med FRN har det framkommit att FRN har interna riktlinjer.<sup>171</sup> Det framkom till exempel att man åtminstone bör vara doktorand för att kunna beviljas skattelättnader i egenskap av forskare. Jag hade velat öka förutsebarheten ytterligare. Det förespråkas en presumtionsregel i FRN:s

---

<sup>168</sup> Prop. 2011/12:1, s. 238 ff.

<sup>169</sup> Företagen gynnas indirekt genom möjligheten att anställa kompetent personal.

<sup>170</sup> Se avsnitt 8.5.1. medborgarskapskravet, här ovan.

<sup>171</sup> Forskarskattenämnden, telefonintervju, 2014-09-17 och Forskarskattenämnden, mailförfrågan, 2014-09-10.

interna bedömningsmallar där alla som är professorer, docenter eller doktorander anses uppfylla den kompetensnivå som krävs för att betraktas som forskare. I denna del vill jag betona att det fortfarande ska vara professors/docentens/doktorandens arbete som är det viktigaste. En docent i skatterätt som anställs som professionell pappersvikare ska därmed inte kunna erhålla skattelättnader. Ju högre utbildning en utländsk forskare besitter, desto mindre noggrann bedömning menar jag att FRN behöver göra avseende nivån på det arbete som en forskare bedriver. Detta skulle göra processen snabbare och samtidigt mer förutsebar.

#### **8.5.4. En mer rättvis bedömning**

I avsnitt 4.3.3.2. angående nyckelpersoner redogjordes det för att HFD menat att det krävs att en person kan sägas vara nyckelperson i ett företag som sådant och att det inte räcker med att man är nyckelperson i en verksamhetsgren. Lagtexten är formulerad på följande sätt: ”företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag...”. Av det nu anförda framgår att HFD:s avgörande är förenligt med den svenska lagtexten. Men konsekvenserna av avgörandet är att en person som arbetar på ett stort bolag kan komma att behandlas sämre än en person som arbetar på ett litet bolag trots att de har samma budget och personalansvar.<sup>172</sup> Detta är inkonsekvent. Ett stort internationellt företags olika verksamhetsgrenar skulle kunna knoppas av med följden att varje verksamhetsgren blir separata företag. På så sätt skulle det bli lättare att erhålla skattelättnader. Eftersom det ingenstans i det material som gått igenom framgår att tanken var att rättstillämpningen skulle vara beroende av storleken på företagen föreslås följande ändring. I 11:22 2 st. 3 p. IL stipuleras ”företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag”. Det föreslås att detta ändras till ”företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag eller en verksamhetsgren”. På så sätt kommer stora företag inte behandlas sämre. Några större svårigheter i att definiera verksamhetsgren kan jag inte se framför mig. Begreppet verksamhetsgren används inom andra områden inom skatterätten och finns definierat i 2:25 IL. Med hänsyn till koherensen i skattesystemet bör begreppet verksamhetsgren inom expertskatten få en

---

<sup>172</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 79.

motsvarande innebörd. Det nu anförda skulle medföra en mer rättvis rättstillämpning.

#### **8.5.5. Ansökningsförfarandet**

Av 6 § i lag om Forskarskattenämnden framgår, som nämnt, att en skriftlig ansökan om skattelättnader ska ha inkommit till nämnden ”senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige”. Det nu anförda får följden att en arbetstagare som uppfyller de materiella- och formella förutsättningarna men som saknar kännedom om svensk expertskatt riskerar att försumma ansökningsförfarandet. Enligt Ernest and Young finns en risk att den anställde missar ansökningstiden om denne påbörjar arbetet innan den anställde flyttar till Sverige.<sup>173</sup> Detta måste emellertid vara en felaktig tolkning av revisionsbyrån eftersom det av 6 § i lag om Forskarskattenämnden klart framgår att det är tre månader efter det att arbetstagaren *påbörjat arbetet i Sverige*.<sup>174</sup>

Skatteutskottet<sup>175</sup> har genomfört ett stort antal telefonintervjuer med bland annat Ericsson och Telia Sonera som förklarar att de upplever tidsgränsen som alltför snäv. Å andra sidan menar Husqvarna att tremånadersgränsen inte utgör något större problem. Vad avser personer med en lön som överstiger två prisbasbelopp torde 3 månader vara gott om tid. Utländska arbetstagare med lägre lön måste emellertid precis som innan fortfarande arbeta fram en mer omfattande dokumentation som styrker att de är experter/specialister, forskare eller nyckelpersoner/företagsledare. Dessvärre kan det således uppstå situationer där man inte hinner ta fram all nödvändig information i tid.<sup>176</sup> Ibland är det dessutom oklart när en person påbörjat sitt arbete i Sverige. Exempelvis då en utländsk arbetstagare ofta reser till Sverige.<sup>177</sup> Att införa olika tidsramar beroende på om basbeloppsregeln är uppfylld eller inte rekommenderas emellertid inte.

---

<sup>173</sup> Beträffande det kommande resonemanget se, Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 87.

<sup>174</sup> Lindencrona, New Swedish tax rules for foreign experts, i Liver Amicorum Sven-Olof Lodin, Andersson, Mels och Silberberg (red.) Kluwer Law International, London, 2001, s. 132-143.

<sup>175</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 88.

<sup>176</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 87-88.

<sup>177</sup> Skatteverkets ställningstagande, Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?, dnr. 130 92654-05/111, 2005-02-14.

## 8.5.6. Basbeloppsrekvisitet

### 8.5.6.1. Basbeloppsrekvisitets nivå

I avsnitt 2.3. upplystes om det faktum att regeringen inte velat införa en lägsta lönenivå<sup>178</sup> vid införandet av expertbeskattningsreglerna år 2001. År 2012 infördes basbeloppsrekvisitet vilket vid en första anblick kan verka motsägelsefullt. Det är det emellertid inte. I propositionen till bestämmelserna som infördes år 2001 var det viktigt att expertskatten inte bara skulle omfatta arbetskraft med höga löner.<sup>179</sup> Det som avfärdades år 2001 kan således sägas vara ett lönegolv som minimikrav. År 2012 infördes en lättnadsregel i form av basbeloppsrekvisitet. Basbeloppsrekvisitet är inte avsett att medföra att personer med lägre lön på något sätt ska få det svårare att beviljas expertskatt. Istället är tanken att personer med hög lön ska få en lättare process och ökad förutsebarhet.

Det kan vidare tyckas att det i lagtexten stipulerade basbeloppsrekvisitet är för högt. 88 800 kronor är en väldigt hög lön. Astra Zeneca menar att den gängse marknadslönen när det kommer till personer som arbetar inom utveckling och forskning, i Sverige, oftast tjänar under två prisbasbelopp.<sup>180</sup> Trots att de flesta forskare som flyttar till Sverige är väldigt kvalificerade inom sina respektive områden har de oftast en månadslön som understiger 88 800 kronor. Astra Zeneca menar vidare att de flesta av deras utländska forskare hade erhållit expertskatt om nivån låg på 50 000 kronor. Å andra sidan måste det kommas ihåg att personer med 10 000 kronor i lön fortfarande kan erhålla skattelättnader om de kan lyckas övertyga FRN att de är experter/specialister, forskare, eller nyckelpersoner/företagsledare. Uppförsbacken kommer emellertid att vara brant, minst sagt.

Astra Zeneca är inte på något sätt ensamma i att hävda att basbeloppsrekvisitet är för högt. ABB, SAAB och SKF m.fl. uppger likaså att beloppsgränsens nivå

---

<sup>178</sup> För en mer utförlig genomgång om varför man inte antog en lägsta lönenivå se, Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 235-249.

<sup>179</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22 ff.

<sup>180</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s.103 f.



bör ligga på 60 000-65 000 kronor.<sup>181</sup> Volvokoncernen har därtill anfört att en sänkning av lönegränsen till 60 000 sannolikt skulle medföra att 91 procent av deras utländska arbetstagare skulle omfattas av expertskatten.<sup>182</sup> Med hänsyn till de ofantliga mängder som skulle kunna omfattas av expertskatten vid en sänkning av basbeloppsrekvisitet anser jag att en för stor sänkning kan förvränga syftet med expertskatten. Stor försiktighet fordras i detta avseende. Tanken är nämligen inte att alla utländska personer med hög lön ska erhålla skattelättnader oavsett kompetens eller kvalitet.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 104.

<sup>182</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 104.

<sup>183</sup> Se, Bet. 2011/12:FiU1, s. 340, där det framgår att basbeloppsregeln omfattar all utländsk arbetskraft oavsett kompetens.

## 9. SLUTSATSER

Den svenska expertskatten är inte en faktor som den kvalificerade utländska arbetskraften, alltid, har i åtanke när den bestämmer sig för att flytta till Sverige.<sup>184</sup> Istället är det möjligheterna till ett spännande arbete och god karriär som avgör. Expertskattens förmåga att attrahera spetskompetens är således ringa.

ITPS poängterar att de sjunkande arbetstillstånden kan tyda på att den kvalificerade arbetskraften ”flyr” Sverige till förmån för andra länder. ITPS antyder att immigrationen bland högutbildade har minskat med 50 procent mellan 2000-2004.<sup>185</sup>

För att ett land ska förbli konkurrenskraftigt är vikten av hög kompetens stor.<sup>186</sup> Även om expertskatten inte fått någon revolutionerande betydelse för arbetskraftsinvandringen bör den bestå. En liten, eller snarare minimal, betydelse är bättre än ingen alls. Företagen pekar också på att expertskatten kommer att få en större betydelse i framtiden.<sup>187</sup> Eftersom flertalet av våra grannländer infört liknande regler, drar jag slutsatsen att den svenska expertskatten som sådan inte kommer att försvinna.

Den påbyggnad av den svenska expertskatten som genomfördes 1 januari 2012 har inneburit att det går att ansöka om skattelättnader på två sätt. Antingen 1) visar man att man uppfyller de formella förutsättningarna samtidigt som man visar att man har en lön som överstiger två prisbasbelopp i månaden. Alternativet är att man 2) visar att man uppfyller de formella förutsättningarna samtidigt som man visar att man är expert/specialist, forskare, eller nyckelperson/företagsledare.

Problemet med den bristande förutsebarheten hade sin grund, främst, i gränsdragningarna angående vem som är expert/specialist, forskare eller

---

<sup>184</sup> ITPS (2005), s. 39 f.

<sup>185</sup> Gruppen utlandsfödda forskarutbildade som emigrerat från Sverige har ökat med ca 70 procent se, ITPS (2005), s. 7.

<sup>186</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18.

<sup>187</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 14 f.

nyckelperson/företagsledare.<sup>188</sup> Dessa kriterier är än idag svårtolkade. Utländska personer som uppfyller basbeloppsrekvisitet har efter 1 januari 2012 fått ett mycket mer förutsebart regelverk. Detta eftersom de slipper de svårtolkade kriterierna för de olika personkategorierna. Processen har således även förenklats. Trots den ökade förutsebarheten med de nya modifieringarna har emellertid den förväntade ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnader inte infunnit sig.<sup>189</sup>

Även om det inte finns några tydliga tecken på att den kvalificerade utländska arbetskraften kommit att betrakta Sverige som mer attraktivt framhäver skatteutskottet att ändringarna välkomnats.<sup>190</sup> Ett flertal intervjuade företag och idrottsklubbar menar att förutsebarheten har ökat och att personer som tidigare skulle ha nekats skattelättnader nu kan dra nytta av detta. I viss mån, då lönen överstiger 88 800 kronor, kan nu arbetsgivare använda expertskatten som ett rekryteringsargument i en konkret situation. Därtill menar många av de företag som intervjuats att handläggningstiden har förkortats.<sup>191</sup>

Även om jag under arbetets gång erhöll uppfattningen att 2012 års ändringar kan ha fått en mer restriktiv inverkan på utländska arbetstagare vars lön understiger två prisbasbelopp har det visat sig att denna tes varit felaktig. Statistisk från FRN visar att tesen saknar fog.<sup>192</sup>

Regelverket har således i vissa delar medfört förenkling och förutsebarhet. Det har emellertid varit långt ifrån problemfritt. Genom 2012 års modifieringar har en rad tillämpningsproblem uppkommit såsom: omräkningen från bruttolön till nettolön, värdering av förmåner och utbetalare av lön i både hemland och Sverige samt hur begreppet ”månad” ska tolkas. Dessa problem skapar i sin tur

---

<sup>188</sup> Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 235-249.

<sup>189</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 130 ff.

<sup>190</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 16.

<sup>191</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 131 f.

<sup>192</sup> Å andra sidan har andelen ansökningar som grundar sig på basbeloppsrekvisitet ökat från 59 procent under 2012 till 67 procent under 2013, se Forskarskattenämnden.se/statistik.

osäkerhet och därmed oförutsebarhet. Osäkerheten kan få en hämmande effekt över företagens benägenhet att ansöka om skattelättnader.<sup>193</sup>

Gränsdragningarna för de tre olika personkategorierna<sup>194</sup> har varit en uppgift för rättspraxis. Kriterierna är emellertid inte lätta att överskåda trots de rättsfall som finns. Oförutsebarhetsproblemen var och är än idag störst när det gäller nyckelpersoner.<sup>195</sup> Prövningen av om en person innehar en nyckelposition i ett företag ska idag ske med beaktande av hela företaget. Någon skillnad mellan stora och mindre företag görs således inte. Detta är en fråga jag skulle ändra på. Jag menar att detta är en rättstillämpning som i och för sig är förenlig med lagtexten men som behandlar stora företag sämre än mindre företag. Det har därför föreslagits en ändring av lagtexten där det ska räcka med att vara nyckelperson i ett företags verksamhetsgren. Förutsebarheten inom den svenska expertbeskattningen skulle vidare ytterligare förbättras om professorer, doktorander och docenter per automatik ansågs uppfylla den kompetensnivå som krävs för att betraktas som forskare. Med hänsyn till att medborgarskapsförbudet förklarats för strängt har det också föreslagits att det slopas. Den danska expertskatten är mest lik den svenska och tillåter, under förutsättningar att de formella förutsättningarna är uppfyllda, expertskatt på inhemska medborgare. Jag föreslår således den danska konstruktionen som förebild.

2012 års modifieringar har som nämnt lett till problem kring hur nettolöner ska räknas om till bruttolöner. Jag har i detta arbete redogjort för de krav som den skatterättsliga legalitetsprincipen stället på rättstillämpningen. Eftersom skatt ska uttas genom lag bör bokstavstolkning vara den primära tolkning som står den skatterättslige domaren tillhands. Andra rättskällor och lagtolkningsmetoder får också prövas, under förutsättning att resultatet kan rymmas inom lagtextens ordalydelse. Brutto/netto-problematiken har *en* grundlagsförenlig lösning. Lösningen är att inte beakta eventuella

---

<sup>193</sup> Internationell beskattning (2012), s. 79.

<sup>194</sup> Personkategorierna som åsyftas är: 1) experter/specialister, 2) forskare samt 3) företagsledare/nyckelpersoner.

<sup>195</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 78.

skattelättnader när nettolön omräknas till bruttolön.<sup>196</sup> Huruvida detta var tanken är av mindre betydelse då övriga lösningar saknar stöd i lag. En eventuell lucka i lagen ska inte lösas av SKV, FRN eller någon annan myndighet.<sup>197</sup> Luckor i lagen ska rättas till av våra politiker.<sup>198</sup>

I RÅ 2010 ref. 122 förklarades att det med uttrycket ”inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen” avses att det är tillräckligt att en inkomst är skattepliktig. Efter en redogörelse för den skatterättsliga legalitetsprincipens påverkan på rättstillämpningen har tolkningen, i denna del, förklarats både EU- och grundlagsstridigt. Det i 5 § 4 st. SINK stipulerade ”skulle ha beskattats” tyder på att skatt de facto skulle ha uttagits. Att syftet varit annat saknar betydelse.<sup>199</sup>

Eftersom det var ett sportsligt inslag som fick mig att skriva denna uppsats anses det lämpligt att avsluta detta examensarbete med en sportlig konklusion. Det antogs<sup>200</sup> att de utvidgade reglerna skulle få stor betydelse för spelare och tränare inom fotboll och hockey. De stora allsvenska klubbarna och även elitklubbarna inom hockey konstaterar dock att de endast i begränsad utsträckning har ansökt om skattelättnader.<sup>201</sup> När skatteutskottet varit i kontakt med klubbarna har det visat sig att de hellre betalar ut förskottslön i form av Sign-on bonus som beskattas enligt A-sink. Klubbarna betalar då ut en lägre månadslön och menar att detta är bättre än att betala en högre lön där 25 procent av lönen undantas från beskattning.<sup>202</sup>

*De modifieringar som år 2012 genomförts har således i viss mån ökat förutsebarheten, på bekostnad av den svenska skattebasen. Om expertskatten*

---

<sup>196</sup> Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, Expertskatt - några ytterligare kommentarer, Skattenytt 2012:1, s. 7-15.

<sup>197</sup> Med undantag för de myndigheter som utgör prejudicerande domstolar (HFD, HD).

<sup>198</sup> Hultqvist, Anders, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, Dagens Industri, 2007-03-26.

<sup>199</sup> Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning – Några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 s. 10-21.

<sup>200</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 14.

<sup>201</sup> Skatteutskottets utvärdering 2014, s. 19 f.

<sup>202</sup> Som det redogjorts för i avsnitt 5 är expertskattförmåner dock inte uteslutna då SINK tillämpas.

*fortsätter i den riktning som man tagit år 2012<sup>203</sup> finns risk för att en anställds lön blir viktigare än de arbetsuppgifter och den kompetens en anställd besitter vilket är en inkonsekvent snedvridning av syftet med expertskatten. Vill vi attrahera högavlönad arbetskraft eller kvalificerad arbetskraft? Är det någon skillnad mellan de två sistnämnda?*

---

<sup>203</sup> Se, Bet. 2011/12:FiU1, s. 340 där det klart framgår att expertskatt, då basbeloppsregeln är uppfylld, kan medges oavsett kompetens eller associationsform.

## 10. KÄLLFÖRTECKNING

### FÖRFATTNINGAR

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.  
Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige [upphävd].  
Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.  
Inkomstskattelag (1999:1229).  
Lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden.  
Socialavgiftslag (2000:980).  
Lag (2001:82) om svenskt medborgarskap.

### OFFENTLIGT TRYCK

#### Förarbeten

Prop. 1990/91:54 Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.  
Prop. 1990/91:107 Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.  
Prop. 1997/98:1 Budgetpropositionen för 1998.  
Prop. 1998/99:100 1999 års ekonomiska vårproposition.  
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.  
Prop. 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner.  
Prop. 2007/08:27 Avskaffad statlig fastighetsskatt, m.m.  
Prop. 2011/12:1 Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor.

#### Övrigt offentligt tryck

Ds 1999:25 Beskattning av utländska nyckelpersoner.  
Rskr. 2000/01:70.  
Bet. 2000/01:SkU6 Beskattning av utländska nyckelpersoner.  
Bet. 2002/03:SkU7 Allmänna motioner om inkomstbeskattning.  
Motion 2010/11:Sk232 Reformerad expertskatt.  
Ytr. 2011/12:SkU1Y Skattefrågor i budgetpropositionen för 2012.  
Bet. 2011/12:FiU1 Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna.  
SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfaranden. Betänkande av utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet [cit. SOU 2013:62].  
Rapport från riksdagen, 2013/2014RFR11, Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner, Riksdagstryckeriet, Stockholm, 2014 [cit. Skatteutskottets utvärdering 2014].

### LITTERATUR

Andersson, Mari, Enerus Salden, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen,

en kommentar (21 september 2014, Zeteo), Kommentaren till 11 kap. 22 §.

Björkman, Bent, Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, Skattenytt nummer 1–2, 2012, s. 2–6.

Brandberg, Ulrika, Knutson, Tom, Advokaten, Myndighetssamverkan mot grov organiserad brottslighet, Nr. 5 2012 Årgång 78.

Cejie, Katia, Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK, Skattenytt 2010 s. 557.

Dahlberg, Mattias, internationell beskattning, 3 u., Studentlitteratur, Lund, 2012 [cit. Internationell beskattning (2012)].

Ericsson, Therése, Jonsson, Gun, Utvärdering av expertskatten, Regleringsbrevsuppdrag nummer 4, Institutet för tillväxtpolitiska studier, 2005, Dnr 1-010-2005/0054 [cit. ITPS (2005)].

Eriksson, Asbjörn, Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomstbeskattning, 21 u., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Hansson, Pär, Karpaty, Patrik, Lindvert, Markus, Lundberg Lars, Poldahl Andreas samt Yun, Lihong TPS, Svenskt näringsliv i en globaliserad värld - Effekter av internationaliseringen på produktivitet och sysselsättning, Institutet för tillväxtpolitiska studier, A2007:004, Östersund, 2007 [cit. ITPS (2007)].

Hedengren, Uriel, Globalisering – hot eller möjlighet?, Bokförlaget Natur och Kultur, Eskilstuna, 2006 [cit. Hedengren– hot eller möjlighet?].

Holmgren, Mikael: Nytt förslag till särskilda skattelättnader för utländska nyckelpersoner. SvSKT 2000 s. 905 [cit. SvSKT 2000:9].

Hultqvist, Anders, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, Dagens Industri, 2007-03-26.

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning - Några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 10-21.

Kjellgren, Anders och Bernitz, Ulf, Europarättens grunder, 5 u., Norstedts Juridik AB, Polska, 2014 [cit. Europarättens grunder 2014].

Krugman, Paul R, Obstfeld, Maurice, Melitz, Marc J, International economics - theory & policy, 9 u., Pearson Education, 2011.

Larsson, Martin, Expertbeskattning av utländska idrottare, Skattenytt 2002, s. 115.



Lindencrona, New Swedish tax rules for foreign experts, i *Liver Amicorum*, Lodin, Andersson, Mels och Silfverberg (red.) Kluwer Law International, London, 2001.

Lindström, Eva, Unemo, Lena, Riksrevisionen, RiR 2010:11, Enhetlig beskattning?, Riksdagstryckeriet, Stockholm 2010 [cit. RiR 2010:11- Enhetlig beskattning].

Lodin, Sven-Olof, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), Norstedts juridik, Stockholm, 2003.

Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, *Skattenytt* 57(2007):9.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Almedal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 14 u., Studentlitteratur, Lund, 2013 [cit. LLMSS].

Pettersson, Markus, *Expertskatten i praktiken – en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis*, SvSkT 2003:4.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, *Skattenytt* 2014, s. 554.

Skatteverkets ställningstagande, Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?, dnr 130 92654-05/111, 2005-02-14.

Skatteverkets ställningstagande, Kan ersättning beskattas enligt SINK då det finns beslut om skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl., dnr. 131 100743-07/111, 2007-04-26.

Stjernström, Olof, Flytta nära, långt bort: de sociala nätverkens betydelse för val av bostadsort. GERUM 1998:1, Kulturgeografiska institutionen, 1998 [cit. Stjernström 1998].

Ståhl, Kristina, A1 EG-fördraget, *Skattenytt* 2007 s. 359-360.

Söderlund, Monica, Grant Thornton, Skatteregler – ingen stor fråga när svenska företag blickar utomlands, 2010-07-19.

Wahlgren, Sjöstedt, Catarina, *Expertskatt - några ytterligare kommentarer*, *Skattenytt* 2012:1, s. 7-15.

Warnling-Nerep, Wiweka, Lagerrqvist Annika, Roca, Veloz, Reichel, Jane, *Statsrättens grunder*, 4 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011 [cit. Statsrättens grunder].

Österman, Persson, Roger och Melbi, Ingrid, Ett nytt besök hos chefen för Skatteverket, generaldirektören Ingemar Hansson, Skattenytt 2012:11, s. 754-759.

## RÄTTSFALL

### Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2003 ref. 58.

RÅ 2006 ref. 16.

Mål nr 5927-07 (ej pt).

HFD mål nr 6194-07, beslut 2007-11-20.

RÅ 2010 ref. 122.

HFD:s mål nr 1495-14.

### Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6313-03, dom meddelad 2005-03-09.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3907-04, dom meddelad 2007-05-23.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2836-07, beslut 2007-09-06.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9076-07, dom meddelad 2008-05-21.

Kammarrätten i Stockholm, mål 2692-07.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5606-10, dom meddelad 2011-04-14.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5642-10, dom meddelad 2011-06-21.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4890-12, dom meddelad 2013-03-25.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4330-13, beslut 2013-07-09.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, dom meddelad 2014-02-20.

### Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 7407-06, dom meddelad 2007-03-30.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 7479-07, dom meddelad 2007-11-30.

Förvaltningsrätten i Stockholm mål nr 5846-12.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 15846-12, dom meddelad 2013-03-13.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26175-12, dom meddelad 2013-05-29.

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 26957-12, dom meddelad 2013-08-09.

## WEBBADRESSER

Fotbollskanalen, "[www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/ny-expertskatt-gor-det-billigare-att-varva-utlandska-stjarnor/](http://www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/ny-expertskatt-gor-det-billigare-att-varva-utlandska-stjarnor/)", lydelse 2014-10-20 [cit. Fotbollskanalen.se/1].

Fotbollskanalen, "[www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/sankt-expertskatt-hotar-talangerna-ett-farligt-lage/](http://www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/sankt-expertskatt-hotar-talangerna-ett-farligt-lage/)", lydelse 2014-10-20 [cit. Fotbollskanalen.se/2].

Fotbollskanalen, "[www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/riksdagen-rostade-igenom-expertskatten/](http://www.fotbollskanalen.se/allsvenskan/riksdagen-rostade-igenom-expertskatten/)", lydelse 2014-10-20 [cit. Fotbollskanalen.se/3].

Expressen, “[www.expressen.se/sport/fotboll/allsvenskan/ny-expertskatt-oppnar-for-fler-importer/](http://www.expressen.se/sport/fotboll/allsvenskan/ny-expertskatt-oppnar-for-fler-importer/)”, lydelse 2014-10-20 [cit. Expressen.se/4].

Dagens Nyheter, “[www.dn.se/ekonomi/svensk-expertskatt-lockar-fa/](http://www.dn.se/ekonomi/svensk-expertskatt-lockar-fa/)”, lydelse 2014-10-20 [cit. Dn.se/5].

Riksdagen, “[www.riksdagen.se/sv/Sa-funkar-riksdagen/Demokrati/Grundlagarna/](http://www.riksdagen.se/sv/Sa-funkar-riksdagen/Demokrati/Grundlagarna/)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)].

Forskarskattenämnden, “[www.forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/attansokaomskattelattna\\_d.4.383cc9f31134f01c98a800013339.html](http://www.forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/attansokaomskattelattna_d.4.383cc9f31134f01c98a800013339.html)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Forskarskattenämnden.se/skattelattnad](http://Forskarskattenamnden.se/skattelattnad)].

Forskarskattenämnden, “[www.forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamnde\\_nochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html](http://www.forskarskattenamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamnde_nochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Forskarskattenämnden.se/statistik](http://Forskarskattenamnden.se/statistik)].

Forskarskattenämnden, “[www.skatterattsnamnden.se/forskarskattenamnden/startside.4.383cc9f31134f01c98a800013275.html](http://www.skatterattsnamnden.se/forskarskattenamnden/startside.4.383cc9f31134f01c98a800013275.html)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Forskarskattenämnden.se/startside](http://Forskarskattenamnden.se/startside)].

Tillväxtanalys, “[www.tillvaxtanalys.se/download/18.56ef093c139bf3ef89027fe/1349863480524/utvardering-av-expertskatten-06.pdf](http://www.tillvaxtanalys.se/download/18.56ef093c139bf3ef89027fe/1349863480524/utvardering-av-expertskatten-06.pdf)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Tillväxtanalys.se](http://Tillvaxtanalys.se)].

Danska skattemyndigheten, ”[www.tax.dk/english.htm](http://www.tax.dk/english.htm)”, (indirekt länk), lydelse 2014-10-20 [cit. [Danska skattemyndigheten](http://Danska skattemyndigheten)].

Finska skattemyndigheten, ”[www.vero.fi](http://www.vero.fi)”, (indirekt länk), lydelse 2014-10-20 [cit. [Finska skattemyndigheten](http://Finska skattemyndigheten)].

Migrationsverket, “[www.migrationsverket.se/Privatpersoner/Bli-svensk-medborgare/Medborgarskap-for-barn/Automatiskt-medborgarskap.html](http://www.migrationsverket.se/Privatpersoner/Bli-svensk-medborgare/Medborgarskap-for-barn/Automatiskt-medborgarskap.html)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Migrationsverket.se/medborgarskap](http://Migrationsverket.se/medborgarskap)].

Fakta om Norden, “[www.norden.org/sv/fakta-om-norden-1/nordiska-laender-och-faeroearna-groenland-och-aaland/fakta-om-sverige](http://www.norden.org/sv/fakta-om-norden-1/nordiska-laender-och-faeroearna-groenland-och-aaland/fakta-om-sverige)”, lydelse 2014-10-20 [cit. [Norden.org/Sv](http://Norden.org/Sv)].

## ÖVRIGT

Deloitte AB, mailkontakt, 2014-08-26.

Deloitte, OH-bilder: Expertskatt – Tolkning och tillämpning av löneregeln, Stockholm, 2012-11-22.

Forskarskattenämnden, mailförfrågan, 2014-09-10.

Forskarskattenämnden, telefonintervju, 2014-09-17.

Globalisering [Elektronisk resurs]: En öppnare värld, Utbildningsradion, 2006.

Invest in Sweden Agency och Svenskt näringsliv (2007), Begäran om lagändring av expertskatten – för minskad regelbörda och ökad konkurrenskraft, brev till finansminister Anders Borg, daterat 2007-08-31 [cit. Invest in Sweden Agency och Svenskt näringsliv (2007)].

Mannheimer Swartling AB, samtal med advokat, 2014-06-19.

Registrator, Högsta förvaltningsdomstolen, mailförfrågan, 2014-08-27.

Skatteverket, komplettering av överklagande till Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2016-13, 2013-04-19.

Skatteverket, Överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen av Kammarrätten i Stockholms dom den 20 januari 2014, mål nr 2016- 13, 2014-03-12.

Skatteverket, mailförfrågan, 2014-09-10.