MARIA BAQERI

Tydligare regler för expertskatt när lön utbetalas av utländskt bolag

Reglerna om expertskatt kompletterades den 1 januari 2012 med ett objektivt rekvisit, i form av en beloppsgräns, för att förenkla regleringen och öka förutsebarheten av bestämmelserna. Expertskatt har dock nekats i flertalet fall, fastän beloppsgränsrekvisitet varit uppfyllt, för att hänsyn inte tagits till den del av ersättningen som betalats ut av någon annan än arbetsgivaren i Sverige.[1] Den 25 november 2021 fastställde HFD i en efterlängtad dom, HFD 2021 ref. 60, att det inte har någon betydelse hur ersättningen har betalats ut. I denna artikel avser författaren, som var ombud i målet, analysera domen i en större kontext, gå igenom några effekter av domen och avsluta med några reflektioner huruvida nuvarande förutsättningar för att beviljas expertskatt verkligen följer syftet med regelverket.

1 INLEDNING

Den 1 januari 2001 implementerades expertskatteregler i Sverige, som innebar vissa skattelättnader för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner vid tillfälligt arbete även i Sverige.[2] Förutsättningarna för att beviljas expertskatt regleras i inkomstskattelagen,[3] och om förutsättningar är uppfyllda undantas 25 % av månadslönen och vissa kostnadsersättningar från beskattning i upp till 3 år.[4] Dessutom utgår inga arbetsgivaravgifter för de delar som undantas från beskattning, vilket gör reglerna förmånliga för både individerna och för bolaget.

För att uppfylla förutsättningarna för expertskatt ska arbetet avse specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, alternativt företagsledande uppgifter eller andra uppgifter

1 Kammarrätten i Stockholms domar i mål 2122-13, 7597-14, 7605-14, 7427-15, 7428-15, 7503-19. I de tre sistnämnda domarna hade Förvaltningsrätten medgett expertskatt då det svenska bolaget har tagit kostnaderna och rapporterat inkomsterna, så Kammarrätten gick i de tre domarna emot Förvaltningsrätten.

2 Prop. 2000/01:12.

3 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

4 11 kap. 23 § IL

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

som medför en nyckelposition i ett företag. Utöver det ska arbetsgivaren höra hemma i Sverige, alternativt vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, arbetstagaren får inte vara svensk medborgare och får inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Vistelsen i Sverige får dessutom inte vara avsedd att vara längre än fem år.

Syftet med införandet av expertskatt i Sverige var att skapa incitament för företag att behålla eller förlägga bland annat koncernledande funktioner i Sverige, genom skattelättnader för internationellt efterfrågade personer. I och med de minskade lönekostnaderna möjliggjordes det även för svenska företag att erbjuda en marknadsmässig lön för att kunna konkurrera om kvalificerade personer som hade krav på hög lön efter skatt.[5]

Trots att Sverige införde skattelättnader för experter, som till viss del liknade flera andra av EU:s medlemsstaters motsvarande regleringar, och att skatten blivit förmånligare för de som uppfyllde förutsättningarna, var det fortfarande svårt för Sverige att konkurrera internationellt. Anledningarna till detta var flera; bland annat innebar reglerna att utfallet av de bedömningarna som Forskarskattenämnden gjorde var osäker för de som ansökte. Det fanns inga objektiva rekvisit att förhålla sig till, utan det gjordes individuella bedömningar i varje enskilt fall. Bortsett från första året inkom det i genomsnitt ca 445 ansökningar om skattelättnad per år, varav ca 55 % i genomsnitt bifölls av Forskarskattenämnden.[6] Det är naturligtvis svårt att attrahera personer med löfte om förmånlig beskattning, när utfallen av besluten är svåra att förutse, särskilt med vissheten om att enbart drygt hälften av alla ansökningar vinner bifall.

För att förenkla förfarandet, och för att arbetsgivaren med förhållandevis stor säkerhet skulle veta om skattelättnader skulle komma att ges, infördes beloppskriteriet i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen. Detta objektiva rekvisit skulle öka tydligheten och förutsebarheten.[7] Beloppskriteriet infördes i Sverige den 1 januari 2012 och innebar att alla personer som har en månadslön som överstiger två prisbasbelopp kvalificerar för expertskatt i upp till 3 år. Precis som för experter, forskare och nyckelpersoner krävdes det dessutom att arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige, alternativt vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige samt att arbetstaga-

5 Prop. 2000/01:12 s. 18.
6 Prop. 2011/12 s. 240.
7 Prop. 2011/12 s. 240.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

ren inte får vara svensk medborgare och ska inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Vistelsen i Sverige får utöver det inte vara avsedd att vara längre än fem år.

2 FÖRUTSÄTTNINGARNA I MÅLET (HFD 2021 REF. 60)

En anställd (”den anställde”) i det tyska bolaget MAN Truck & Bus AG blev i oktober 2017 utsänd till det svenska bolaget TRATON AB på ett tillfälligt utlandsuppdrag, som skulle pågå till den 31 juli 2020. Av ansökan till Forskarskattenämnden framgick att den anställdes lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad skulle överstiga två gånger prisbasbeloppet.

Inom TRATON Group, som både det tyska och det svenska bolaget är en del av, finns en global policy för utlandspersonal vilken erbjuder en attraktiv lösning för utomlandsarbete. Det finns olika typer av kontrakt i enlighet med den globala policyn. Slutlig kontraktstyp väljs utifrån syftet med uppdraget och vilket bolag som drar nytta av det tillfälliga utlandsuppdraget. I förevarande fall tillfördes nyttan till det svenska bolaget och den anställde var därför tjänstledig från sin tjänst i det tyska bolaget, han hade ett s.k. active host-kontrakt. Vid ett active host-kontrakt ska det mottagande bolaget, i detta fall det svenska bolaget, stå för alla kostnader. Utöver det ska det mottagande bolags regler, policies och processer gälla, vilket innebär att det svenska bolaget helt och hållet bestämmer över anställningen, arbetsvillkoren och arbetsuppgifterna för den anställde.

Den globala policyn utgår dessutom från att den anställde ska ha ett likvärdigt kompensationspaket och en likvärdig levnadsstandard i mottagandelandet som om den anställde valt att arbeta kvar i hemlandet. Detta är för att skydda den anställde mot att komma i ett sämre läge genom att åka på ett tillfälligt utlandsuppdrag. Den anställde erbjuds möjlighet att fördela lönen utifrån eget behov, s.k. splitlön, där en del av lönen betalas ut av det mottagande bolaget och den andra delen av lönen betalas ut av det skickande bolaget som sedan fakturerar kostnaderna till det mottagande bolaget. Rapportering av båda delarna av lönen görs i enlighet med gällande lagstiftningar i såväl skickande som mottagande land. Förfarandet med splitlön används inom många bolag som arbetar med utsändningar och orsakerna till att man väljer att fördela sin lön på ett visst sätt kan vara många och är högst individuella.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

Sammanfattningsvis har i förevarande fall arbetet utförts i Sverige och för det svenska bolagets räkning, lönen har rapporterats i Sverige av det svenska bolaget och alla kostnader har tagits i det svenska bolaget.

Forskarskattenämnden avslog den anställdes ansökan om expertskatt med motiveringen att enbart den delen av splitlönen som betalades ut av det svenska bolaget inte kom att överstiga två prisbasbelopp. Nämnden hävdade att belopp som betalas av någon annan än den i ansökan uppgivne arbetsgivaren enbart kan beaktas i det fall det klart framgår att vederbörande endast verkställer utbetalningen (betalningsförmedling). Nämnden bedömde att ersättningen som betalades av det tyska bolaget inte uppfyllde denna förutsättning och beaktade därför inte den delen av lönen.

3 UNDERINSTANSERNAS BEDÖMNING

3.1 Bedömningar i målet

Förvaltningsrätten upphävde Forskarskattenämndens beslut och den anställde och det svenska bolaget fick bifall i sitt överklagande.[8] Bedömningen motiverades med att den anställde och det svenska bolaget sammantaget visat med det underlag som skickats in att den del av ersättningen som betalats ut av det tyska bolaget skett på förmedlingsuppdrag av det svenska bolaget. Några av de detaljer som nämns i domen är att den anställde är tjänstledig från det tyska bolaget, att det i anställningskontraktet framgår att lönen som betalas av det tyska bolaget är å det svenska bolagets vägnar och att kostnaderna ska bäras av det svenska bolaget. Förvaltningsrätten trycker även på att det tyska bolagets inflytande över den anställdes anställning under tiden som han arbetar i Sverige är begränsat.

Skatteverket överklagade Förvaltningsrättens dom till Kammarrätten och i Kammarrätten medgavs inte expertskatt med motiveringen att något avtal som reglerar betalningsförmedlingen bolagen emellan inte getts in, och att Kammarrätten ansåg att det tyska bolaget tycks ha relativt stort inflytande över den anställdes anställning.[9]

8 Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 27679-18, meddelad den 18 september 2019.

9 Kammarrätten i Stockholm, mål 7503-19, meddelad 18 februari 2020.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

3.2 Underinstansernas bedömningar i liknande fall

Ser man till hur Förvaltningsrätten har bedömt liknande fall har Förvaltningsrätten generellt medgett expertskatt baserat på att det svenska bolaget har fakturerats för kostnaderna och rapporterar inkomsten i Sverige.[10] Förvaltningsrätten har nekat expertskatt när Förvaltningsrätten inte anser att det är styrkt att spliten endast är vidareförmedlad[11] och när Förvaltningsrätten anser att det utländska bolaget har inflytande över arbete och ersättning.[12]

Kammarrätten i Stockholm har tidigare bedömt att skattelättnader i vissa fall kan beviljas trots att ett utländskt bolag har betalat ut lönen. Avgörande har i dessa fall varit att den utländska utbetalaren har ansetts agera endast på förmedlingsuppdrag från det svenska bolaget och det ska i sådana fall klart framgå att den aktuella ersättningen utbetalas för den svenska arbetsgivarens räkning.[13] I senare kammarrättspraxis har avgörande för bedömningen varit det svenska anställningsförhållandet, med särskild tyngdpunkt på vad som regleras i det anställningsavtal som tecknats mellan det svenska bolaget och den utsände. Vidare bör det enligt Kammarrätten därutöver även vara klarlagt att den svenska arbetsgivaren slutligen står för hela lönekostnaden, inklusive rapporteringen av lönen, samt att arbetet uteslutande ska utföras för den svenska arbetsgivaren.[14] I de fall Kammarrätten har nekat expertskatt har motiveringen varit att det utländska bolaget haft inflytande över arbete och ersättning trots att det rört sig om expatriatuplägg, som dessa regler syftar till att fånga upp.[15]

4 HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

HFD konstaterar inledningsvis att den anställde inte uppnår beloppsgränsen om endast den ersättning som betalas ut från det svenska bolaget beaktas. HFD redogör därefter för syftet med att införa beloppsgränsen och hänvisar till att det ska vara lätt såväl för arbetstagaren och arbetsgivaren som för Forskarskattenämnden att bedöma om förutsättningarna är uppfyllda. HFD uppger att ”*Det krav som gäller enligt lagtexten för att en*

10 Förvaltningsrätten i Stockholms domar i mål 29945-14, 6591-14, 27719-16.

11 Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 22364-12, meddelad 12 mars 2013.

12 Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 1201-14, meddelad 1 november 2014.

13 Kammarrätten i Stockholms domar i mål 7012-17, 9070-9072-12 och 3000-17.

14 Kammarrätten i Stockholms domar i mål 8441-19, 10047-18, 10048-18 och 1293-19.

15 Kammarrätten i Stockholms domar i mål 2122-13, 7597-14, 7605-14, 7427-15, 7428-15, 7503-19.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

ersättning ska omfattas av expertskatt är att den ska avse arbete i Sverige. Det finns ingenting i vare sig lagtext eller förarbeten som tyder på att det sätt på vilket ersättningen betalas ut har någon betydelse. Det avgörande måste enligt Högsta förvaltningsdomstolen vara att ersättningen utgör en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet.". Avslutningsvis kommer HFD fram till att ingen annan slutsats kan dras av det underlag som skickats in än att ersättningen i sin helhet avser arbete som utförs i Sverige för det svenska bolaget räkning och att även den del som betalas ut av det tyska bolaget därför ska beaktas vid bedömning av om beloppsgränsen för expertskatt är uppnådd.

Ser man till syftet med lagstiftningen, särskilt med införandet av beloppsgränsen, kan utfallet i målet tyckas självklart. Intrycket stärks av att domen är förhållandevis kort och koncis, att skiljaktiga meningar saknas samt att Skatteverkets olika yrkanden inte ens har bemötts i domen. Mot den bakgrunden framstår det istället som förvånande att underinstansernas bedömningar i liknande fall har varit så spretiga.

5 EFFEKTER AV DOMEN

Utöver att domen kommer öka förutsebarheten, vilket var själva syftet med införandet av beloppskriteriet från första början, ger den en större frihet för både bolag och anställda att välja hur lönen utbetalas utifrån individuella förutsättningar och behov, så länge ersättningen avser arbete som utförs i Sverige och att ersättningen utgör en kostnad i den svenska arbetsgivarens verksamhet.

Förfarandet med splitlön används inom många bolag som arbetar med utsändningar, men det är också vanligt förekommande att man får hela sin lön utbetald från hemlandet. Baserat på Forskarskattenämndens tidigare hållning avseende betalningsförmedling, och de spretiga domarna i såväl Förvaltningsrätten som Kammarrätten, har det varit svårt att förutse om expertskatt kommer medges, vilket har inneburit att Sverige inte varit ett lika attraktivt land för experter, forskare och andra företagsledande funktioner som vi, som land, skulle kunna ha varit.

Domen medför att allt fler personer automatiskt kommer att omfattas av expertskatten. Detta är även något som torde synas på statistiken över beviljade ansökningar hos Forskarskattenämnden samt bifall i Förvaltningsrätten och Kammarrätten under kommande månader, då många bolag i dag har ärenden som legat vilande i olika instanser i väntan på utkomsten av denna dom. Utöver det kommer bolag framöver kunna för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

utse vilka situationer som kvalificerar för expertskatt, vilket skapar mindre osäkerhet och underlättar beslutsprocesser i bolag och koncerner.

Domen är även helt i linje med hanteringen i våra grannländer, då man även i både Finland och Danmark har ett beloppskriterium för expertskatt och i båda dessa länder godtas utbetalning av utländska bolag vid beräkning av beloppsgränsen, vilket gör att bedömning blir mer enhetlig inom grannländerna, och att vi inte tappar experter till ett grannland enbart för att man av individuella skäl vill ha utbetalningen av lönen från sitt hemland. Även i Europa ser vi att till exempel Nederländerna godtar utbetalning av utländska bolag vid beräkning av beloppsgränsen.

6 FYLLER NUVARANDE FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR EXPERTSKATT SYFTET MED REGELVERKET?

I samband med att beloppsgränsen infördes 2012 avsattes ett budgetutrymme på 550 Mkr och den tillkommande skattelättnaden beräknades då omfatta ytterligare ca 2 250 personer.[16] Tittar man på totalt inkomna ansökningar till Forskarskattenämnden har det i genomsnitt inkommit 936 ansökningar om expertskatt per år sen beloppsgränsen infördes 2012 fram till 2020, och ca 57 % av ansökningarna avser beloppsgränsen.[17] Av de ansökningar som gjorts med anledning av beloppsgränsen har, under samma tidsperiod, i genomsnitt 88 % fått bifall, vilket har gjort att det genomsnittliga antal ansökningar som får bifall har ökat från 55 % till 77 %.[18] Trots en positiv effekt av ökat totalt procentuellt bifall, har inte ens hälften av den effekt som förutspåddes uppkommit, trots att den ändrade lagstiftningen har gällt i 10 år.

Även om förutsebarheten i regelverket hade ökat i och med att beloppskriteriet infördes står sig reglerna gällande expertskatt i Sverige fortfarande inte vid en internationell jämförelse. Av den anledningen utökades den 1 januari 2021 tidsgränsen som man kan omfattas av expertskatt från 3 år till 5 år.[19] Ser man till totalt inkomna ansökningar till Forskarskattenämnden för 2021, efter att tidsgränsen utökades, har det inkommit, per den 30 september 2021, 864 ansökningar om expertskatt varav 554 ansök-

16 Prop. 2011/12:1 s. 246.

17 Forskarskattenämnden. 2021. *Statistik*. https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html (Hämtad 2021-12-15).

18 Forskarskattenämnden. 2021. *Statistik*. https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html (Hämtad 2021-12-15).

19 Prop. 2020/21:37 s. 31–32.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

ningar med anledning av beloppsgränsen.[20] Av de ansökningar som gjorts med anledning av beloppsgränsen har, under samma tidsperiod, enbart 78 % fått bifall.[21] Någon nämnvärd ökning har det således inte blivit, men hur mycket av det som beror på effekten av Covid-19 är svårt att säga, då man även 2020 kunde se en minskning av antal ansökningar jämfört med året innan.

Ur ett internationellt perspektiv kan vi se att de svenska reglerna för expertskatt inte är konkurrensmässiga, gällande flera aspekter. Vid en jämförelse ser man att man i Danmark bland annat kan tillämpa reglerna om expertskatt i 7 år, samt att kraven för forskare är lägre i Danmark, vilket lyfts av flera instanser.[22] Antal personer som omfattas av expertskatt är mycket högre i Danmark än i Sverige och har under perioden 2012 till 2019 ökat från 4 558 personer till 7 699 personer.[23] Tidsperioden som man kan omfattas av expertskatt är längre i flera länder, i Belgien är den 8 år och i Portugal är den 10 år, samtidigt som det i Polen inte ens finns någon tidsgräns.[24] Beloppsmässigt ligger Sverige också väldigt högt med en månadsinkomst som ska överstiga 96 600 kr för år 2022 för att man ska uppfylla förutsättningarna för expertskatt. Motsvarande krav i Danmark är 70 400 DKK för 2022 och i Finland 5 800 EUR. I Nederländerna ska årslönen vara minst 53 919 EUR och i Belgien ska årslönen vara minst vara 75 000 EUR för att man ska kvalificera för expertskatt. Beloppsgränsen i Sverige är således högre än i de andra länderna, samtidigt som det generella löneläget i Sverige är lägre än i exempelvis Danmark.

Inför implementering av de nya reglerna om utökad tidsgräns, föreslog några av remissinstanserna att tidsgränsen skulle ökas till 7 år tillsammans med andra förslag på ändringar som sänkt beloppsgräns, sänkt kompetenskrav samt slopat krav på betydande svårighet att rekrytera inom landet, men det var inget som togs i beaktande inför lagändringen den 1 janu-

20 Forskarskattenämnden. 2021. *Statistik*. https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html (Hämtad 2021-12-15).

21 Forskarskattenämnden. 2021. *Statistik*. https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html (Hämtad 2021-12-15).

22 Expertskatt Motion 2015/16:3055, Vinnovas remissvar 2020-02892 (2020-08-14) och Näringslivets Skattedelegations remissyttrande Fi2020-02950/S1 till Finansdepartementet gällande utvidgad tidsgräns för expertskatt.

23 Skatteministeriet. 2021. *Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik* https://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenu-og-skattestruktur/bruttoskatteordningen-for-forskere-og-noeglemedarbejdere-fakta-og-statistik/ (Hämtad 2021-12-15).

24 Prop. 2020/21:37 s. 31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07

ari 2021.[25] Trots att det genomsnittliga antal ansökningar som fått bifall har ökat från 55 % till 77 % beror detta emellertid främst på det höga genomsnittet för de som ansökt med anledning av beloppsgränsen (88 %). Övriga ansökningar där man ansöker för forskare och dylikt har genomsnittligt antal bifall enbart ökat marginellt, från 55 % till 58 %.[26] Ett av syftena med expertskattreglerna är att gynna svensk forsknings konkurrenskraft,[27] men forskning är oftast inte ett högavlönat yrke vilket gör att många forskare inte uppfyller beloppskriteriet och förlitar sig då på att kunna uppfylla övriga krav, som fortfarande har en låg andel bifall.

Då det förekommer en konkurrens om talanger och experter på den globala marknaden och att fler länder inom Europa har mer fördelaktiga regler när det gäller rekrytering av utländska nyckelpersoner kommer vi behöva se fler ändringar av expertskatten i framtiden gällande såväl krav som omfattning, om vi som land vill gynna svensk forskning och skapa bättre incitamentet för företag att behålla eller förlägga bland annat koncernledande funktioner i Sverige.

Maria Baqeri är skattejurist och arbetar som Global Mobility Manager på Sweco, men var Senior Global Mobility Specialist på Scania vid tidpunkten som ombud i det analyserade HFD-målet.

25 Prop. 2020/21:37, Vinnovas remissvar 2020-02892 (2020-08-14) och Näringslivets Skattedelegations remissyttrande Fi2020-02950/S1 till Finansdepartementet gällande utvidgad tidsgräns för expertskatt.

26 Forskarskattenämnden. 2021. *Statistik*. https://forskarskattenamnden.se/omskattelattnad/statistik.4.14dfc9b0163796ee3e7773c9.html (Hämtad 2021-12-15).

27 Prop. 2020/21:37 s. 29.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:07