



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anneli Brodén

Förslaget om skattelättnad för
utländska nyckelpersoner ur ett
skattekonnkurrensperspektiv

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Sture Bergström
Biträdande handledare: Anette Bruzelius

Skatterätt

Höstterminen 2000

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte och avgränsningar	4
1.2 Metod och material	5
1.3 Disposition	5
2 FÖRSLAGET OM SKATTELÄTTNAD FÖR UTLÄNDSKA NYCKELPERSONER	6
2.1 Bakgrund	6
2.2 Skattskyldighet för fysiska personer	7
2.3 Skattereglernas utformning	7
2.4 Socialavgifter	8
2.5 Personkretsen m.m.	8
2.6 Tidsperioden	9
2.7 Tillämpning av bestämmelserna om skattelättnad	9
3 GÄLLANDE LAGSTIFTNING OM SKATTELÄTTNAD FÖR UTLÄNDSKA FORSKARE	10
3.1 Historik	10
3.2 Särskilda beskattningsregler för utländska forskare	10
3.3 Likheter och skillnader mellan gällande rätt och den föreslagna expertskatten	11
3.3.1 Rekryteringssvårigheter	11
3.3.2 Skattelättnadernas utformning och omfattning	11
4 LIKANDE REGLER I VÅRA NORDISKA GRANNLÄNDER	13
4.1 Allmänt	13
4.2 Danmark	13

4.3	Finland	14
4.4	Skillnader och likheter i de nordiska ländernas lagstiftning	15
5	SKATTEKONKURRENS OCH HARMONISERING INOM EUROPEISKA UNIONEN	17
5.1	Inledning	17
5.2	En uppförandekod för företagsbeskattning	18
5.3	Statligt stöd av skattemässig karaktär	19
5.3.1	Förslaget om expertskatten och statligt stöd	20
5.3.2	Danska och finska expertskatte regler och statligt stöd	22
6	EXPERTSKATTEN - EN SKADLIG SKATTEÅTGÄRD?	24
6.1	Uppförandekodens tillämpningsområde	24
6.1.1	En påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå	25
6.1.2	Betydande inverkan	26
7	AVSLUTANDE ANALYS OCH SLUTSATSER	30
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
	BILAGOR:	
	Bilaga 1: EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik samt Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, EGT C 2, 6.1.1998	
	Bilaga 2: Statligt stöd nr N 672/99, Beskattning av utländska nyckelpersoner	

Sammanfattning

Det svenska förslaget om skattelättnad för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner innebär att 25% av lönen och vissa kostnadsersättningar undantas från inkomstskatt och socialavgifter under högst tre år. Ett krav härför är dock att det tidsbegränsade arbetet i Sverige inte överstiger fem år. Syftet med skattereglerna är att underlätta för svenska företag att rekrytera nyckelpersoner från utlandet och att underlätta för utländska företag att investera i Sverige. Liknande regler om skattelättnad finns även i Danmark och Finland men med den skillnaden att länderna i stället för beskattning av ett reducerat lönebelopp tillämpar en lägre skattesats på bruttolönen än för övriga oinskränkt skattskyldiga.

Det svenska förslaget och den redan existerande lättnadslagstiftningen i våra nordiska grannländer utgör exempel på hur den ekonomiska globaliseringen har lett till att länder börjat konkurrera med varandra om lätttrörliga beskattningsunderlag, såsom högutbildad arbetskraft och kapital. I takt med den ökande internationaliseringen försöker enskilda länder med lägre och lägre skatter att locka till sig andra länders beskattningsunderlag. Detta har bland annat uppmärksammats av EU som har vidtagit åtgärder för att motverka skadlig skattekonkurrens. I uppsatsen behandlas EU:s regler om statligt stöd och EU:s uppförandekod för företagsbeskattning närmare för att sedan appliceras på det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner.

Resonemang förs bland annat kring de kriterier som måste vara uppfyllda för att det svenska förslaget ska betraktas som statligt stöd. Då nedsättningen av underlaget för beräkning av socialavgifter, liksom möjligheten att anställa utländska nyckelpersoner som omfattas av skattelättnaden är tillgängliga för alla företag oavsett verksamhetsområde, storlek och geografiskt läge blir slutsatsen att expertskatten inte utgör statligt stöd då kriteriet att åtgärden ska gynna vissa företag eller viss verksamhet inte är uppfyllt.

Till skillnad mot statsstödsreglerna, som omfattar stöd av vilket slag det än är, riktar EU:s uppförandekod specifikt in sig på skatteåtgärder på företagsbeskattningens område i kampen för att motverka skadlig skattekonkurrens. Då särskilda ordningar för löntagare ännu inte omfattas av uppförandekodens tillämpningsområde har i uppsatsen diskuterats om det går att betrakta förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner som en skatteåtgärd på företagsbeskattningens område. Om så skulle vara fallet, vilket enligt min mening inte torde vara helt omöjligt, har en diskussion förts om expertskatten kan innebära "en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå" och få "betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs". Dessa två begrepp måste vara uppfyllda för att skatteåtgärden ifråga ska betraktas som skadlig enligt uppförandekoden. Begreppens oklara karaktär har gjort det svårt att

praktiskt tillämpa dem då de stundom lett till mer frågor än svar. Jag tenderar dock åt att inte betrakta det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner som en skadlig skatteåtgärd enligt EU:s uppförandekod. Huruvida samma bedömning kommer att göras av EU återstår att se.

Förord

Med denna uppsats har min avsikt varit att granska hur det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner förhåller sig till de åtgärder som EU har vidtagit för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. Arbetet har varit mycket stimulerande och lärorikt, då jag vid den praktiska tillämpningen funnit flera intressanta frågor att resonera kring.

Jag vill rikta ett stort tack till Kerstin Boström, sakkunnig på svenska Finansdepartementet, som försett mig med värdefullt material och upplysningar.

Jag vill även tacka min handledare professor Sture Bergström och min biträdande handledare doktorand Anette Bruzelius som funnits till hands under arbetets gång och bidragit med goda råd och konstruktiv kritik.

Slutligen vill jag tacka de personer i min familje- och vänskapskrets som på ett eller annat sätt har hjälpt mig i mitt arbete med denna uppsats.

Lund i december 2000

Anneli Brodén

1 Inledning

Den ekonomiska globaliseringen har lett till att kapital och högutbildad arbetskraft har blivit mer lätttrörliga över nationsgränserna än tidigare och att företag, i takt med den ökade internationaliseringen, har kommit att spela en allt viktigare roll för ekonomisk tillväxt och sysselsättning.¹ Många länder är medvetna om detta och använder sig av skattelättnadslagstiftningar, dels för att få inhemska företag att investera i hemlandet, dels för att locka till sig utländska företag, högutbildad arbetskraft och kapital. En av dessa investeringsfrämjande lagstiftningar, som kommer att belysas i denna uppsats, är det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner.²

Den investeringsfrämjande lagstiftningen har dock kommit att utgöra ett problem, då ett land genom att locka till sig utländska investeringar kan tillgodogöra sig skatteinkomster som andra länder egentligen är berättigade till. Allt fler länder har därför kommit att betrakta denna typ av lagstiftning som skadlig skattekonkurrens.³

Det faktum att personer och företag utnyttjar länders fördelaktiga lättnadslagstiftningar är ett globalt problem och under de senaste åren har den skadliga skattekonkurrensen kommit att diskuteras allt mer. Det har expempevis uppmärksammats att konkurrensen om lätttrörliga beskattningsunderlag kan medföra en skatteförskjutning till mindre rörliga beskattningsunderlag, såsom arbete.⁴ För att förhindra ekonomiska snedvridningar och en urholkning av beskattningsunderlag har EU⁵ och OECD⁶ inlett omfattande arbeten för att motverka skadlig skattekonkurrens.

1.1 Syfte och avgränsningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att närmare behandla det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner och granska hur det förhåller sig till de åtgärder som vidtagits inom EU för att motverka skadlig skattekonkurrens. OECD:s arbete kommer därför inte att belysas i den kommande framställningen.

Då fördelaktiga skatteregler återfinns i mer eller mindre utsträckning i vart lands lagstiftning har jag i denna uppsats valt att begränsa mig till det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner. I

¹ Persson, M, Den nya ekonomin: globalisering, skattekonkurrens och tillväxt, Ekonomisk Debatt, 2000, s. 594.

² Prop. 2000/01:12.

³ Fensby, T, OECD:s skattekonkurrensprojekt, Skattenytt, 1997, s. 444f.

⁴ KOM (97) 495, s. 2f.

⁵ Europeiska unionen.

⁶ Organization for Economic Co-operation and Development.

komparativt syfte kommer dock även Danmarks och Finlands lätttnadsregler på området att behandlas.

1.2 Metod och material

Uppsatsen bygger på sedvanligt juridiskt källmaterial. Jag har således beaktat lagtext och förarbeten som förekommer inom området. I den del av uppsatsen som behandlar EU:s åtgärder för att motverka skadlig skattekonkurrens har jag använt mig av material från EU:s olika institutioner. Jag har även uppmärksammat litteratur och artiklar som har varit relevanta för mitt arbete.

Visst material av det ovan nämnda har hämtats från Internet. Jag är medveten om att material som finns på Internet lätt kan ändras och förfalskas men jag anser i detta fall att det använda materialet är av tillförlitlig karaktär och kan används som källa för denna uppsats.

1.3 Disposition

Uppsatsen kommer att inledas med en deskriptiv del där utformningen av det svenska förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner studeras närmare. Härefter följer en komparativ del, som består av kapitel 3 och 4. I dessa kapitel kommer, dels de nuvarande svenska lätttnadsreglerna för utländska forskare, dels Danmarks och Finlands lätttnadsregler på området att jämföras med det svenska förslaget. De återstående kapitlen 5-7 är uppsatsens analyserande del. Här kommer EU:s åtgärder för att motverka skadlig skattekonkurrens att beskrivas för att sedan appliceras på förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner.

2 Förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner

2.1 Bakgrund

Under senare delen av 1990-talet har det blivit allt svårare att rekrytera utländsk expertis till uppdrag i Sverige, vilket på sikt kan leda till att Sveriges internationella konkurrenskraft inom forskning och produktutveckling kommer att försvagas. Varnande röster har hörts från bland annat svenskt näringsliv och våren 1997 gick dåvarande Ericssonchefen Lars Ramqvist ut i massmedia och meddelade att företaget övervägde att flytta sitt huvudkontor utomlands på grund av de höga svenska skatterna⁷, som gjort det svårt att locka utländska nyckelpersoner till företaget.⁸

Rekryteringsproblemet av utländska experter m.m. hänger samman med att det internationella löneläget för dessa kvalificerade och eftertraktade personer är högt. Det krävs därför, om Sverige på ett internationellt plan ska kunna konkurrera om denna personkrets, någon form av skattelättnad som leder till minskade lönekostnader för de svenska företagen och forskningsinstitutionerna och som gör det möjligt för dem att erbjuda en marknadsanpassad lön.⁹

En lättnadslagstiftning behövs även för att få utländska företag att etablera ny verksamhet i Sverige. En särskild beskattning av utländska nyckelpersoner skulle, med tanke på att den utländske investeraren vid en nyetablering ofta önskar att ett antal nyckelpersoner som har kännedom om verksamheten ansvarar för dess uppstartningsfas, underlätta för investeringar av detta slag.¹⁰

Den svenska regeringen har uppmärksammat behovet av nya skatteregler för utländska specialister och i september 2000 överlämnades till riksdagen en proposition med förslag om att utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan medges skattelättnad vid tillfälligt arbete i Sverige.¹¹ Syftet med förslaget är att underlätta för svenska företag att rekrytera

⁷ Internationellt sett är den svenska inkomstsbeskattningen, där höginkomsttagare kan bli beskattade med en skattesats om upp till 56%, att betrakta som hög.

⁸ Ekots lördagsintervju med Lars Ramqvist den 3 maj 1997, Radio P1.

⁹ Prop. 2000/01:12 s. 18.

¹⁰ Hammerich, K, Utländska nyckelpersoner måste få skattelättnad, Svenska Dagbladet, 1998, s. 12.

¹¹ Prop. 2000/01:12. I den fortsatta framställningen även refererad till som förslaget om expertskatten.

nyckelpersoner från utlandet och att underlätta för utländska företag att investera i Sverige. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2001.¹²

2.2 Skattskyldighet för fysiska personer

För att bestämmelserna om skattelättnad för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner ska bli tillämpliga krävs att arbetstagaren stannar i Sverige under en tidsperiod som medför att de svenska skattereglerna för oinskränkt skattskyldiga personer blir tillämpliga.

I Sverige anses en fysisk person, som är bosatt här, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här som oinskränkt skattskyldig.¹³ I lagtexten framkommer inte vad som krävs för att en vistelse ska klassas som stadigvarande, men i praxis anses dock en sammanhängande vistelse om sex månader som stadigvarande.¹⁴

En fysisk person som är oinskränkt skattskyldig i Sverige har att betala dels skatt för all inkomst oavsett om den förvärvats i Sverige eller utomlands, dels förmögenhetsskatt för all förmögenhet oavsett om den finns i Sverige eller utomlands, och dels fastighetsskatt för fastighet i Sverige och för privatbostad utomlands.¹⁵

En fysisk person som inte är att anse som oinskränkt skattskyldig är enligt Inkomstskattelagen¹⁶ inskränkt skattskyldig och ska exempelvis enbart betala skatt för vissa i lag uppräknade inkomster som har någon form av anknytning till Sverige.¹⁷ En inskränkt skattskyldig person som uppburit lön för arbete i Sverige beskattas bland annat med en särskild inkomstskatt om 25%.¹⁸ Vidare har en inskränkt skattskyldig skyldighet att betala fastighetsskatt för fastighet belägen i Sverige och förmögenhetsskatt för privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt belägen i Sverige samt för småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran räknas som näringsfastighet.¹⁹

2.3 Skattereglernas utformning

Lagförslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner innebär en lindring i inkomstbeskattningen genom att endast 75% av inkomsten från

¹² Prop. 2000/01:12 s. 1.

¹³ 3 kap 3 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

¹⁴ Pelin L, Svensk intern- och internationell skatterätt, 1997, s. 98.

¹⁵ 3 kap 8 § Inkomstskattelagen (1999:1229), 6 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, 1 och 2 §§ lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

¹⁶ SFS 1999:1229.

¹⁷ Se 3 kap Inkomstskattelagen (1999:1229).

¹⁸ 5 § 2 p och 7 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

¹⁹ 1 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, 7 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

det tidsbegränsade arbetet beskattas samt att vissa kostnadsersättningar inte inkluderas i den beskattningsbara inkomsten. Övriga inkomster behandlas enligt de regler som gäller för oinskränkt skattskyldiga personer.²⁰

De ersättningar för utgifter som föreslås vara skattefria är sådana som i princip föranletts av att den utländska nyckelpersonen flyttat till Sverige. De kostnadsersättningar som betalas av arbetsgivaren och som omfattas av förslaget är således ersättning som täcker kostnader som arbetstagaren haft för flyttning till och från Sverige, kostnader för barns skolgång ifråga om grundskola, gymnasieskola eller liknande, och kostnader för två hemresor per år till tidigare hemland för arbetstagaren och dennes familjemedlemmar.²¹

I propositionen motiverar regeringen sitt val av metod för skattereglernas utformning med att " En kombination av en beskattning av ett reducerat lönebelopp och vissa skattefria ersättningar... tar hänsyn såväl till arbetsgivarens lönekostnad för arbetstagaren som arbetstagarens extra utgifter för tjänstgöring i ett annat land än det tidigare hemlandet och bidrar till att denne tillförsäkras en ekonomisk standard jämförbar med den i det tidigare hemlandet."²²

2.4 Socialavgifter

Enligt förslag till ny socialavgiftslag²³, som i likhet med förslaget om expertskatten, beräknas träda i kraft den 1 januari 2001, ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter på utgiven lön, arvoden, förmåner och andra ersättningar som inte är skattefria enligt inkomstskattelagen.²⁴ Socialavgiftslagens bestämmelser innebär således att den skattefria delen av inkomsten och de skattefria kostnadsersättningarna för utländska nyckelpersoner inte kommer att ingå i underlaget för socialavgifter. En reducering av avgiftskostnaden är med hänsyn till socialavgifternas storlek, 32,92 % för inkomståret 2000 inklusive allmän löneavgift, betydelsefull för arbetsgivaren eftersom den innebär minskade lönekostnader.²⁵

2.5 Personkretsen m.m.

De personer som skattelättnaden föreslås gälla för kan i princip indelas i tre kategorier. Den första kategorin utgörs av experter och specialister, vilka framförallt torde vara verksamma inom industrin, och exempelvis arbeta

²⁰ Prop. 2000/01:12, s. 18.

²¹ Prop. 2000/01:12, s. 21.

²² Prop. 2000/01:12, s. 20.

²³ Prop. 2000/01:8.

²⁴ Socialavgifter utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. I princip betalar arbetsgivaren arbetsgivaravgifter på alla ersättningar som utgått till anställda medan enskilda näringsidkare själva betalar sina socialavgifter i form av egenavgifter. Se vidare Lodin, S-O, m.fl., Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, 1999, s. 4.

²⁵ Prop. 2000/01:12 s. 26f.

med avancerad produktutveckling. Den andra kategorin avser forskare vars arbete består av kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter. I den tredje kategorin återfinns personer med företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i företaget.²⁶ Gemensamt för personkretsen i de två första kategorierna är, för att skattelättnader ska komma ifråga, att deras arbetsuppgifter måste ha sådan inriktning eller vara på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet.²⁷

Det krävs vidare för att bestämmelserna om skattelättnad ska bli tillämpliga, dels att arbetstagaren inte är svensk medborgare och inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de senaste fem kalenderår som föregått det kalenderår då det tillfälliga arbetet påbörjades, dels att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.²⁸

2.6 Tidsperioden

Den tidsperiod som bestämmelserna om skattelättnad ska gälla under föreslås omfatta de tre första åren av en tidsbegränsad vistelse, som är avsedd att vara högst fem år. Regeringen har i sitt val av tidsperiod beaktat att det hos internationella företag är vanligt att upprätta anställningskontrakt på två-tre år med en möjlighet till förlängning på ett år. Enligt regeringen förefaller tre år därför vara en tillräcklig tidsperiod och att syftet med de särskilda beskattningsreglerna torde vara uppfyllt om den tidsbegränsade vistelsen tillåts att omfatta högst fem år utan att skattelättnaderna under de tre första åren går förlorade.²⁹

2.7 Tillämpning av bestämmelserna om skattelättnad

Ansökan om tillämpning av bestämmelserna om skattelättnad för utländska nyckelpersoner ska, inom tre månader efter det att arbetet påbörjats, lämnas till en särskild nämnd - Forskarskattenämnden. Nämnden, vars uppgift huvudsakligen består av att pröva om villkoren för en tillämpning av bestämmelserna om skattelättnad är uppfyllda, föreslås bestå av sex ledamöter och fem personliga ersättare som har sakkunskap om beskattnings-, företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Vidare föreslås att Forskarskattenämndens beslut ska kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol.³⁰

²⁶ Prop. 2000/01:12 s. 22.

²⁷ Prop. 2000/01:12 s. 4.

²⁸ Prop. 2000/01:12 s. 4f.

²⁹ Prop. 2000/01:12 s. 24.

³⁰ Prop. 2000/01:12 s. 7 och s. 25f.

3 Gällande lagstiftning om skattelättnad för utländska forskare

3.1 Historik

Nuvarande förslag om skattelättnad för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner är inte det första som har förekommit på området ifråga. Redan 1984 tillkom särskilda beskattningsregler för vissa utländska forskare som tillfälligt arbetar i Sverige. Reglerna, som infördes i lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige³¹, innebar en lindring i inkomstbeskattningen genom att endast 70% av lönen togs upp till beskattning samt att vissa kostnadsersättningar var skattefria. I samband med 1990 års skattereform, där ett av syftena var att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster, slopades den särskilda skattelättnaden som innebar att endast 70% av lönen var skattepliktig. Skattefriheten för kostnadsersättningar fick dock kvarstå för att även fortsättningsvis erbjuda de utländska forskarna vissa förmåner.³²

3.2 Särskilda beskattningsregler för utländska forskare³³

Den särskilda lagstiftning som idag gäller för utländska forskare innebär att vissa ersättningar för utgifter som forskaren har haft på grund av det tillfälliga arbetet i Sverige inte ska tas upp till beskattning. De utgiftsersättningar som undantas från beskattning är ersättning för utgifter som forskaren har haft för bostad i Sverige, för flyttning till eller från Sverige, för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och hemlandet och för avgifter för barns skolgång i Sverige. Förutom uppräknade utgiftsersättningar undantas även förmån av bostad i Sverige från beskattning.³⁴

För att de särskilda beskattningsreglerna ska bli tillämpliga krävs att forskaren inte är svensk medborgare, att anställningen eller uppdraget är

³¹ SFS 1984:947.

³² Prop. 1989/90:110, s. 348ff.

³³ Laghänvisningar kommer i denna del att ske till inkomstskattelagens bestämmelser för utländska forskare. Inkomstskattelagen har varit i kraft sedan 1 januari 2000 men tillämpas inte förrän vid 2002 års taxeringar. I övergångsbestämmelserna till lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige föreskrivs att lagen upphör att gälla vid utgången av 2000 men att den upphävda lagen fortfarande kommer att gälla för 2001 och tidigare års taxeringar.

³⁴ 11 kap 23 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

tillfälligt och avser kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete på en sådan kompetensnivå eller med sådan inriktning att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet samt att forskaren innan det tillfälliga arbetet påbörjades inte var bosatt i Sverige. Om den utländske forskaren uppfyller förutsättningarna tillämpas bestämmelserna i högst två år eller, om det finns särskilda skäl, högst fyra år under en tioårsperiod.³⁵

3.3 Likheter och skillnader mellan gällande rätt och den föreslagna expertskatten

3.3.1 Rekryteringssvårigheter³⁶

Vid en granskning av förslaget om expertskatten och förarbetena till gällande beskattningsregler för utländska forskare framkommer tydligt att bakgrunden till den särskilda lagstiftningen är likartad. Anledningen då, precis som nu, är rekryteringssvårigheter. I förarbetena till gällande beskattningsregler nämns som orsak till rekryteringssvårigheterna att den svenska inkomstskatten internationellt sett är hög och att de utländska forskarna har begränsade möjligheter att utnyttja våra sociala förmåner. Dessutom konstateras att forskarnas höga internationella löneläge innebär stora lönekostnader för de svenska arbetsgivarna. I förslaget om expertskatten lyfts samma orsaker till rekryteringssvårigheterna fram, men med den skillnaden att de gäller för en större personkrets.

I båda lagförslagen föreslås vidare en lindring i inkomstbeskattningen för att bryta den negativa rekryteringstendensen och för att främja Sveriges internationella konkurrenskraft inom forskning och industriell produktutveckling.

3.3.2 Skattelättnadernas utformning och omfattning

Det har tidigare framkommit att de särregler om skattelättnad som idag gäller vid tillfälligt arbete i Sverige endast är tillämpliga på utländska forskare och att skattelättnaden består i att vissa kostnadsersättningar undantas från beskattning.³⁷ Vid en granskning av förslaget om expertskatten verkar det som om dessa särskilda regler inte har lyckats komma tillrätta med rekryteringssvårigheterna och att en ändring av reglernas utformning och omfattning därför är nödvändig.

I förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner framträder ett flertal skillnader med gällande rätt för utländska forskare. Jag tänker dock

³⁵ 11 kap 22 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

³⁶ Nedanstående framställning bygger i huvudsak på prop. 1984/85:76, s. 6f och prop. 2000/01:12, s. 18.

³⁷ Se kapitel 3.2.

inte belysa alla i denna framställning utan jag nöjer mig med att peka på de, enligt min mening, två största skillnaderna nämligen beskattningen av ett reducerat lönebelopp och den utökade personkretsen.

Genom förslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner kommer beskattning av ett reducerat lönebelopp, som borttogs genom 1990 års skattereform, att återinföras.³⁸ Ett viktigt syfte med utvidgningen av skattelättnaden är att ge ökad möjlighet för berörda personkrets att behålla sin levnadsstandard från hemlandet, vilket förhoppningsvis ska skapa incitament för denna personkrets att ta en tidsbegränsad anställning i Sverige och vända den negativa rekryteringstendensen. I detta sammanhang är det dock värt att påpeka att regeringen inte vill att förmånen ska bli alltför stor varför förslagets kostnadsersättningar kommer att innebära en viss begränsning av skattelättnaderna jämfört med gällande lagstiftning för utländska forskare. Enligt förslaget kommer ersättning för utgifter eller förmån av bostad inte längre att vara skattefria och ersättning för utgifter för hemresor kommer endast att vara skattefria för två hemresor per år.³⁹

En annan skillnad mellan gällande rätt och förslaget om expertskatten är, som tidigare påpekats, att skattelättnaderna i det senare fallet omfattar en större personkrets. Detta förefaller vara naturligt då det i dagsläget inte endast är forskning som är i behov av ny viktig kunskap från utlandet. Sverige har även inom vissa tekniskt avancerade områden svårt att finna kompetent personal inom landet. Då de svenska skatterna gör det svårt att locka kompetent utländsk personal till Sverige är en utökning av personkretsen till att även omfatta utländska experter och nyckelpersoner i företag därför nödvändig om svenskt näringsliv inte ska urholkas och försvagas konkurrensmässigt med andra länder.

³⁸ För en närmare redogörelse av skattereglernas utformning se kapitel 2.

³⁹ Prop. 2000/01:12, s. 21.

4 Liknande regler i våra nordiska grannländer

4.1 Allmänt

Den särskilda lagstiftning som Sverige planerar att införa för utländska nyckelpersoner finns redan i andra länder. Särreglerna är snarlika vad gäller krav på skattskyldighet och tidsperioder medan olika metoder framför allt har använts för skattereglernas utformning. Det vanligaste är att antingen medge avdrag från lönen före skatt eller tillämpa en lägre skattesats på bruttolönen än för övriga oinskränkt skattskyldiga eller också att endast undanta vissa ersättningar för utgifter från skatteplikt.⁴⁰ I det svenska lagförslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner, som kan ses som ytterligare ett alternativ, har man dock valt att kombinera två olika metoder och således medge avdrag från lönen före skatt och undanta vissa ersättningar för utgifter från skatteplikt.

I detta kapitel har jag valt att närmare studera liknande regler om skattelättnad i två av våra nordiska grannländer, Danmark och Finland. Internationellt sett är inkomstbeskattningen i dessa länder, precis som i Sverige, relativt hög. I Danmark sker beskattning enligt allmänna inkomstskatteregler med en skattesats om upp till 59% och i Finland med en skattesats om upp till 60%.⁴¹

4.2 Danmark⁴²

I Danmark infördes 1992 särskilda beskattningsregler för forskare och nyckelmedarbetare som under en begränsad period vistas i Danmark. Dessa regler har reviderats och nu gällande bestämmelser har varit i kraft sedan våren 2000 och är införda i kildeskattelovens § 48 E.⁴³

För att de danska särreglerna ska bli tillämpliga krävs enligt kildeskatteloven att arbetstagaren vid påbörjandet av anställningen blir fullt skattskyldig i Danmark, att grundlönen utgör minst 34 900 danska kronor per månad och att arbetet utförs i Danmark.⁴⁴ Vidare får arbetstagaren under de senaste tre

⁴⁰ Prop. 2000/01:12 s. 19.

⁴¹ Supplementary Service to European Taxation, Section B Individual Taxation, 2000.

⁴² Redogörelsen om de danska särreglerna om skattelättnad är inte uttömmande. För en fullständig beskrivning av reglerna får den intresserade själv studera den danska lagtexten.

⁴³ Cirkulære om kildeskattelovens § 48 E, s.1.

⁴⁴ Personer som ska utföra forsknings- och utvecklingsarbete i Danmark och vars kvalifikationer som forskare är godkända av en offentlig forskningsinstitution eller ett forskningsråd är dock undantagna från kravet om full skattskyldighet och vederlagskravet, medan personer som av ett forskningsråd fått attesterat att de ska utföra forsknings- och

åren som föregått anställningen inte ha varit fullt skattepliktig eller begränsat skattepliktig för löneinkomst i Danmark eller haft inkomst som härrör från fast driftställe i landet. Arbetstagaren får heller inte ha eller under de senaste fem åren som föregått anställning ha haft direkt eller indirekt del i ledningen eller kontroll över verksamheten i det företag som anställningsförhållandet är ingått med.⁴⁵ Ytterligare krav är att arbetstagaren före anställningen inte har varit utsänd för tjänst i utlandet av den danska forskningsinstitutionen/företaget med vilket anställningsförhållandet är ingått eller att arbetstagaren före anställningen varit utsänd som ph.d-studerande⁴⁶ avlönad med offentliga medel. Det spelar dock ingen roll om personen ifråga är dansk eller utländsk medborgare.⁴⁷ För att den särskilda skatteordningen överhuvudtaget ska kunna bli tillämplig måste förutom arbetstagaren även arbetsgivaren uppfylla vissa krav på skattskyldighet i Danmark.⁴⁸

Om alla förutsättningarna är uppfyllda kan arbetstagaren välja att låta bruttoinkomsten bli beskattad med en skattesats om 25%. Skattelättnaden kan tillämpas i 36 månader under en tioårsperiod räknat från den dag då det första anställningsförhållandet började. Värt att påpeka är att skattelättnaden bortfaller om arbetstagaren inte senast 48 månader efter utgången av de 36 månaderna upphör med att vara fullt skattepliktig i Danmark under en sammanhängande tidsperiod av tre år.⁴⁹

4.3 Finland⁵⁰

I Finland kan sedan 1996 personer från utlandet med speciell sakkunskap bli beskattade efter särskilda regler som finns införda i lagen om källskatt för löntagare från utlandet. Avsikten är att lagen endast ska tillämpas under en viss tid, vilken vid lagens införande var satt till två år. Lagens

utvecklingsarbete endast är undantagna från kravet på full skattskyldighet. Se Cirkulære om kildeskattelovens § 48 E, s. 2f och s. 5ff.

⁴⁵ Enligt kildeskattelovens § 43 stk. 2 litra i) har den skattskyldige kontroll över verksamheten om han antingen förfogar eller har förfogat över 50% av rösterna i verksamheten eller äger 25% eller mer av verksamhetens kapital. Med verksamhet förstås här även företag och bolag.

⁴⁶ Dansk vetenskaplig grad vid högre läroanstalt som kan erhållas efter framlagd avhandling, vanligtvis efter kandidatexamen. Danskans ph.d-studerande kan närmast jämföras med svenskans doktorand.

⁴⁷ Cirkulære om kildeskattelovens § 48 E, s. 1.

⁴⁸ För en närmare beskrivning av arbetsgivarens skattskyldighet se kildeskattelovens § 48 E stk. 1 och Cirkulære om kildeskattelovens § 48 E s. 6.

⁴⁹ Enligt kildeskattelovens § 48 E stk. 7 gäller detta dock inte för personer vars kvalifikationer som forskare har blivit godkända av en offentlig forskningsinstitution eller ett forskningsråd eller för personer som av ett forskningsråd fått attesterat att de ska utföra forsknings- och utvecklingsarbete.

⁵⁰ Redogörelsen om de finska särreglerna om skattelättnad är inte uttömmande. För en fullständig beskrivning av reglerna får den intresserade själv studera den finska lagtexten.

tillämpningstid har dock förlängts till att omfatta lön som uppburits på grund av arbete som börjat under 1996 - 1999.⁵¹

Värt att uppmärksamma är att lagen inte tillämpas på lön som är förvärvat på grund av arbete som har börjat under 2000. Detta med anledning av att Finland 1999 anmälde källskattesystemet till EU-kommissionen för att få reda på om det strider mot EU:s lagstiftning om statligt stöd. I väntan på avgörande har tillämpningen av lagen därför varit bruten. I början av sommaren 2000 meddelade kommissionen dock att systemet inte står i strid med gemenskapslagstiftningen. Eftersom lagens syfte, att uppmuntra personer med speciella sakkunskaper att komma till Finland, fortfarande är av vikt för Finland har den finska regeringen i en proposition därför föreslagit att lagens ikraftträdelsebestämmelser ändras så att lagen även kan tillämpas på arbete som börjar under 2001 - 2003. Förslaget beräknas träda i kraft den 1 januari 2001.⁵²

För att lagen ska bli tillämplig krävs att den utländska löntagaren vid påbörjandet av arbetet blir allmänt skattskyldig i Finland, att hans lön uppgår till minst 35 000 finska mark per månad och att han i Finland arbetar med uppgifter som kräver speciell sakkunskap. Vidare får löntagaren inte vara finsk medborgare och han får heller inte ha varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem kalenderår som föregått det år då arbetet började. Vad som sagts om lönekrav och sakkunskapskrav gäller dock inte för utländska löntagare som i Finland bedriver vetenskapligt forskningsarbete i allmänt intresse eller arbetar som lärare vid någon finsk högre läroanstalt, exempelvis universitet.⁵³

Om förutsättningarna ovan är uppfyllda kan den utländska löntagaren välja att istället för den vanliga finska inkomstbeskattningen låta bruttolönen bli beskattad med en skattesats om 35%.⁵⁴ Skattelättnaden gäller under en tid av högst två år från det att det arbete som avses i lagen började.⁵⁵

4.4 Skillnader och likheter i de nordiska ländernas lagstiftning⁵⁶

Efter att ha studerat Danmarks och Finlands regler om skattelättnad finner man att de i stor utsträckning överensstämmer med varandra. Båda länderna tillämpar en lägre skattesats på bruttolönen än för övriga oinskränkt skattskyldiga. I det svenska lagförslaget om skattelättnad för utländska nyckelpersoner diskuterades våra grannländers metod som ett alternativ till

⁵¹ RP 106/2000 rd, s. 1.

⁵² RP 106/2000 rd, s. 1.

⁵³ L om källskatt för löntagare från utlandet § 2.

⁵⁴ På Åland är skattesatsen 17,5%.

⁵⁵ L om källskatt för löntagare från utlandet § 2 st 3 och § 3.

⁵⁶ På grund av utrymmesskal har jag valt att endast belysa några av de, enligt min mening, största likheterna och skillnaderna som går att finna i ländernas lagstiftning.

den föreslagna metoden om beskattning av ett reducerat lönebelopp. Regeringen fann dock att den danska och finska metoden skulle medföra en parallell tillämpning av två skattesystem - ett bruttobeskattningssystem för lönen för det tillfälliga arbetet och ett nettobeskattningssystem för övriga inkomster - vilket skulle vara olämpligt ur administrativ synvinkel. För svenskt vidkommande ansågs följaktligen beskattning av ett reducerat lönebelopp som ett lämpligare alternativ vid skattereglernas utformning.⁵⁷

I den danska och finska lagstiftningen behöver vidare bland annat forskare inte uppfylla vissa krav för att reglerna ska bli tillämpliga. En annan skillnad jämfört med den svenska lagstiftningen, och i detta fall även med den finska, är att i Danmark omfattas även landets egna medborgare av bestämmelserna.

Ytterligare en likhet mellan Danmark och Finland är att båda länderna även har ett vederlagskrav som måste uppfyllas av de personer som vill att reglerna om skattelättnad ska bli tillämpliga. Detta krav saknas i den kommande svenska lagstiftningen för utländska nyckelpersoner. Det ska dock påpekas att vederlagskravet varit uppe för behandling och att man i det svenska lagförslaget fann att en fastlagd lägsta lönenivå skulle kunna utesluta en expert inom ett visst område från reglernas tillämpning. Detta ansågs inte lämpligt då reglernas tillämpningsområde borde vara relativt vitt. Enligt den svenska regeringen var det därför olämpligt att ha med ett vederlagskrav i lagstiftningen.⁵⁸

⁵⁷ Prop. 2000/01:12 s. 19.

⁵⁸ Prop. 2000/01:12 s. 22.

5 Skattekongkurrens och harmonisering inom Europeiska unionen

5.1 Inledning

Sverige är sedan 1995 medlem i EU. Genom sitt medlemskap i EU har Sverige och de andra medlemsstaterna avstått ifrån en del av sitt inre maktmonopol till gemenskapen. Det inre maktmonopolet inkluderar bland annat rätten att beskatta och den har medlemsstaterna, vad gäller de direkta skatterna, däremot inte avstått ifrån. Då kompetensen att beskatta är en nationell angelägenhet som medlemsstaterna värnar om har det varit svårt att på gemenskapsnivå skapa gemensamma skatteregler eftersom det på skatterättsområdet krävs enhällighet för beslut.⁵⁹ Enstaka områden har dock reglerats. På företagsbeskattningsområdet har medlemsstaterna hittills antagit moder-dotterbolagsdirektivet⁶⁰ och fusionsdirektivet⁶¹.

Trots avsaknad av kompetensöverföring på området för direkta skatter har EG-domstolen prövat om medlemsstaternas inkomstskatteregler strider mot gemenskapsrättens diskriminerings- eller restriktionsförbud.⁶² I bland annat Safir-målet och Schumacker-målet uttalar EG-domstolen att direkta skatter för närvarande inte faller under gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna trots detta är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövande av de förbehållna befogenheterna.⁶³ EG-domstolens uttalande måste, enligt min mening, ses som ett uttryck för lojalitetsprincipen i artikel 10 EG. Detta torde innebära att ett område såsom direkta skatter, trots att någon harmonisering på gemenskapsnivå inte ägt rum, måste respektera gemenskapsrättens grundläggande principer som diskriminerings- och restriktionsförbuden, vilka säkerställer den fria rörligheten inom EU.

⁵⁹ Enligt artikel 94 EG kan ministerrådet fatta beslut genom direktiv. Enhällighet krävs dock då skatter undantas från den kvalificerade majoritet som föreskrivs i artikel 95 EG.

⁶⁰ Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt system för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

⁶¹ Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

⁶² På inkomstskatteområdet har bestämmelserna i artikel 39 (fri rörlighet för arbetstagare), artikel 43 (etableringsfrihet), artikel 49 (fri rörlighet för tjänster) varit under EG-domstolens prövning. Artikel 56 (fri rörlighet för kapital) har däremot ännu inte prövats. För en översikt av rättsfallen och EG-domstolens resonemang, se Bergström, S, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-discrimination in EC law and their Implications for Income Taxation, 1999.

⁶³ C-118/96 premiss 21, C-279/93 premiss 21.

Intensiva diskussioner har förts om huruvida EG-domstolens agerande inom detta område är riktigt eller inte.⁶⁴

Av ovan framkommer således att medlemsstaternas vilja att ha kvar sin behörighet på skatterättsområdet samt att det för beslut på ifrågavarande område krävs enhällighet gör skatterna till ett område inom EU där det har varit svårt att nå överenskommelser. Detta har medfört att någon harmonisering av stora delar av den direkta beskattningen ännu inte ägt rum.

5.2 En uppförandekod för företagsbeskattning

Inom EU har ett omfattande arbete inletts för att motverka skadlig skattekonkurrens. Bakgrunden till arbetet är att frånvaron av samordning av skatter inom EU har bidragit till ekonomiska snedvridningar på den inre marknaden, framkallat arbetslöshet samt skapat möjlighet till urholkning av beskattningsunderlagen inom gemenskapen.⁶⁵ Här ska påpekas att skattekonkurrens i sig självt inte anses som något negativt utan skatteharmoniseringsarbetet bygger på att ändra eller få bort skatteordningar som leder till skadlig skattekonkurrens.⁶⁶ Som ett led i detta arbete beslöt Ekofin-rådet, genom en resolution den 1 december 1997, att anta en uppförandekod för företagsbeskattning.⁶⁷ Då det hittills har varit problematiskt att få medlemsstaterna att enas i skattefrågor genom att anta juridiskt bindande dokument bygger uppförandekoden på ett politiskt åtagande, vilket innebär att medlemsstaterna på politisk nivå förpliktas att respekterar principen om sund konkurrens och att avstå från skatteåtgärder som skapar skadlig konkurrens.⁶⁸

De åtgärder som faller inom uppförandekodens tillämpningsområde är skatteåtgärder på företagsbeskattningens område som har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.⁶⁹ Skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, vilket inbegriper nollbeskattning, än de som normalt används i medlemsstaten ifråga anses vara potentiellt skadliga.⁷⁰ Vid bedömningen av huruvida en skatteåtgärd anses som skadlig eller inte bör hänsyn tas till de faktorer som räknas upp i EU:s uppförandekod punkt B. Vidare ska vid bedömningen av om en skatteåtgärd är skadlig en

⁶⁴ Bergström, S, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, Skattenytt, 1998, s. 482f.

⁶⁵ KOM (97) 495, s. 2.

⁶⁶ KOM (97) 495, s. 2.

⁶⁷ Nedan refererar till som EU:s uppförandekod. Uppförandekoden är del av ett åtgärdepaket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen, Se EGT C 2, 6.1.1998, införd som bilaga 1.

⁶⁸ KOM (97) 567, s. 4.

⁶⁹ EU:s uppförandekod punkt A.

⁷⁰ EU:s uppförandekod punkt B.

omsorgsfull bedömning ske av skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater.⁷¹

Uppförandekoden föreskriver vidare att varje medlemsstat kan begära att få diskutera samt yttra sig över en annan medlemsstats skatteåtgärder som kan omfattas av kodens tillämpningsområde. Medlemsstaterna ska dessutom informera varandra om gällande eller planerade skatteåtgärder som kan omfattas av koden samt åta sig att ändra eller att inte införa skatteåtgärder som är skadliga enligt koden. Medlemsstaterna ska även verka för att de principer som avser att undanröja skadlig skattekonkurrens antas i tredje land.⁷²

Enligt uppförandekoden punkt H har en arbetsgrupp, den så kallade Primarologruppen, bestående av företrädare för varje medlemsstat och kommissionen inrättats för att bedöma vilka skatteåtgärder som kan ingå i uppförandekodens tillämpningsområde. Rapporter ska regelbundet upprättas över de skatteåtgärder som arbetsgruppen bedömt och, om rådet finner det lämpligt, offentliggöras.⁷³

5.3 Statligt stöd av skattemässig karaktär

Antagandet av en uppförandekod för företagsbeskattning är inte det enda tillvägagångssättet inom EU för att bekämpa skadlig skattekonkurrens. I uppförandekoden punkt J konstaterar rådet att vissa av de skatteåtgärder som omfattas av koden förmodligen ingår i tillämpningsområdet för statligt stöd. Bestämmelserna om statligt stöd återfinns i artiklarna 87 och 88 EG och har tillkommit inom ramen för EU:s konkurrenspolitik, vars syfte bland annat är att säkra att konkurrensen inom den gemensamma marknaden inte snedvrids.⁷⁴

Enligt artikel 87.1 EG är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Det är dock inte tal om något totalförbud mot statligt stöd utan undantag kan exempelvis göras, efter särskild prövning av kommissionen enligt artikel 88.3 EG, för stödåtgärder som avser att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning, eller för stödåtgärder som, utan att det strider mot det gemensamma intresset, underlättar utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner.

⁷¹ EU:s uppförandekod punkt G.

⁷² EU:s uppförandekod punkt C, D, E, F och M.

⁷³ Här kan nämnas arbetsgruppens rapport (The Code of Conduct Report) från den 29 november 1999 som publicerades den 28 februari 2000.

⁷⁴ Pålsson S, Quitzow C M, EG-rätten: ny rättskälla i Sverige, 1993, s. 197.

Då reglerna om statligt stöd är tillämpliga på stöd "av vilket slag det än är" (min kursivering) innefattas även åtgärder av skattemässig karaktär av reglernas tillämpningsområde. Då stödåtgärder måste förankras till kommissionen får medlemsstaterna inte verkställa sina stödprogram innan de godkänns av kommissionen. Finner kommissionen att en stödåtgärd inte är förenlig med den gemensamma marknaden kan kommissionen besluta att stödet ifråga ändras eller dras in av medlemsstaten.⁷⁵ Vid prövningen av om en åtgärd utgör statligt stöd eller inte tar kommissionen hänsyn till stödets effekter och inte till de olika former det kan ha.⁷⁶ Beträffande bedömningen av om en skatteåtgärd ska kvalificera som statligt stöd eller inte har kommissionen utgivit riktlinjer där den gör vissa klargöranden angående tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.⁷⁷

Här ska även uppmärksammas att kommissionens beslut att en åtgärd utgör statligt stöd eller inte, enligt artikel 230 EG, kan komma under EG-domstolens prövning.⁷⁸ EG-domstolen kan således även på detta sätt, trots att någon harmonisering av stora delar av den direkta beskattningen ännu inte ägt rum, komma att pröva om medlemsstaternas skatteåtgärder strider mot gemenskapsrätten.⁷⁹ De mål rörande skatteåtgärder och statligt stöd som EG-domstolen har prövat kommer dock inte att belysas närmare då jag inte funnit något mål som är av sådan karaktär att det kan vara till hjälp i den kommande praktiska tillämpningen rörande det svenska förslaget om expertskatten och de åtgärder som vidtagits inom EU för att motverka skadlig skattekonkurrens.⁸⁰

5.3.1 Förslaget om expertskatten och statligt stöd⁸¹

Som tidigare framkommit innebär det svenska förslaget om expertskatten att den skattefria delen av inkomsten och de skattefria kostnadsersättningarna för utländska nyckelpersoner inte kommer att ingå i underlaget för beräkning av socialavgifter. Då det är arbetsgivaren som betalar socialavgifterna, innebär förslaget en fördel för denne genom att de kostnader för socialavgifter som normalt belastar företagets budget kommer att minska. Eftersom reglerna om statligt stöd avser åtgärder som gynnar vissa företag

⁷⁵ Artikel 88.2 EG.

⁷⁶ EGT C 384, 10.12.1998, s. 4.

⁷⁷ Se kommissionens åtagande i uppförandekoden punkt J, vilket resulterade i "Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag", EGT C 384, 10.12.1998.

⁷⁸ Wyatt, D, Dashwood, A, European Community Law, 1993, s. 541f.

⁷⁹ Se även kapitel 5.1.

⁸⁰ Här ska dock påpekas att vissa mål om statligt stöd som EG-domstolen avgjort indirekt kommer att tillämpas i den kommande framställningen då kommissionens riktlinjer till viss del grundar sig på utgången i dessa mål.

⁸¹ Om inget annat anges bygger avsnittet i huvudsak på EGT C 384, 10.12.1998, s. 4-5.

eller viss produktion måste en granskning av huruvida förslaget om expertskatten utgör statligt stöd eller inte göras från "ett företagsperspektiv".

I de riktlinjer som utgivits av kommissionen uppställs som kriterium för att en skatteåtgärd ska betecknas som statligt stöd att åtgärden för mottagarna innebär en fördel som minskar de kostnader som normalt belastar deras budget. Detta kriterium uppfyller, som tidigare framkommit, förslaget om expertskatten då den 25%-iga minskningen av underlaget för beräkning av socialavgifter innebär en partiell nedsättning av det belopp som företagen normalt ska betala in.

För att skatteåtgärden ska anses som statligt stöd krävs vidare att den skattefördel som uppnås beviljas av staten eller med hjälp av statliga medel. I kommissionens riktlinjer framkommer bland annat att statens intervention kan ske genom skatteregler i lagar. Expertskatten kvalificerar visserligen för detta kriterium men det krävs dock att skatteåtgärden genom sin selektiva karaktär även påverkar konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna för att statligt stöd ska vara för handen. I förslaget om expertskatten framkommer att nedsättningen av underlaget för beräkning av socialavgifter, liksom möjligheten att anställa en utländsk expert som omfattas av skattelättnaden, är tillgänglig för samtliga arbetsgivare inom alla områden i hela landet. Här ska tilläggas att vissa företag eller vissa sektorer, troligtvis kommer att dra mer nytta av reglerna om skattelättnad för utländska nyckelpersoner än andra genom att ha ett större behov av att anställa utländsk expertis. I kommissionens riktlinjer påpekas dock att detta faktum inte behöver medföra att åtgärderna omfattas av reglerna om statligt stöd.⁸² Eftersom förslaget om expertskatten inte begränsas till någon viss bransch samt kan tillämpas av både stora och små företag inom den offentliga såväl som den privata sektorn är inte kriteriet att skatteåtgärden ska avse vissa företag eller viss produktion uppfyllt och expertskatten utgör därför en allmän åtgärd och inte statligt stöd.

Det ska påpekas att Sverige, enligt artikel 88.3 EG, i slutet av 1999 anmälde ifrågasvarande skatteordning till kommissionen. Sverige har sedan dess, i olika omgångar, fått svara på ytterligare frågor som kommissionen haft beträffande stödordningen. I maj 2000 kom beslutet vari kommissionen konstaterade att förslaget om skattelättnad för utländska experter inte utgör statligt stöd.⁸³ I sitt beslut går kommissionen direkt till kriteriet att åtgärden måste gynna vissa företag eller viss produktion för att utgöra statligt stöd. I sin bedömning av om åtgärden uppfyller kriteriet beaktar kommissionen bland annat de fakta som framkommit ovan men även att forskarskattenämnden inte har skönsrättiga befogenheter att påverka skattelättnadernas omfattning eller varaktighet och inte heller vem som är

⁸² EGT C 384, 10.12.1998, s. 5.

⁸³ Statligt stöd nr. N 672/99, se bilaga 2.

mottagare.⁸⁴ Detta måste ses som ytterligare en aspekt som inte begränsar reglernas effekt i praktiken och som därför inte heller gör åtgärden selektiv.

Även om kommissionen i sitt beslut inte uttryckligen nämnt de andra kriterierna som krävs för att en åtgärd ska utgöra statligt stöd får det antas att den beaktat dem vid bedömningen, men inte funnit det behövt att omnämna dem. Det har antagligen ansetts som tillräckligt att särskilt belysa det nödvändiga kriterium som inte är uppfyllt och som gör att åtgärden betraktas som allmän och därför inte kvalificerar som statligt stöd. Den ovan gjorda genomgången av samtliga kriterier och appliceringen av kommissionens riktlinjer på expertskatten är således min egen och har till syfte att visa vad kommissionen beaktar vid bedömningen av om en skatteåtgärd ska falla inom tillämpningsområdet för statsstödsreglerna eller inte.

5.3.2 Danska och finska expertskatteregler och statligt stöd

I likhet med det svenska förslaget om expertskatten har även Danmarks och Finlands regler på området varit under kommissionens granskning enligt artikel 88.3 EG.

Danmark fick med anledning av vissa ändringar 1999 på nytt anmäla sin stödordning, som redan 1991 godkändes som statligt stöd, till kommissionen.⁸⁵ Vid denna revidering fann kommissionen att även om de danska expertskattereglerna medför minskade lönekostnader för arbetsgivarna kan ordningen inte på denna grund utgöra statligt stöd. Precis som i det svenska fallet riktar kommissionen uppmärksamheten till det nödvändiga kriteriet att åtgärden måste gynna vissa företag eller viss produktion för att statligt stöd ska vara för handen. Av de upplysningar som inkommit från de danska myndigheterna om ordningen framkommer bland annat att den inte begränsas till någon viss bransch och att den tillämpas av både stora och små företag inom den offentliga såväl som den privata sektorn. Med anledning av detta samt att ordningen bland annat tillämpas på objektiva och icke diskriminerade grunder meddelade kommissionen att den danska ordningen inte utgör statligt stöd.⁸⁶

Värt att uppmärksamma är att kommissionen i det svenska fallet hänvisar, om än inte med namngivande, till Danmarks ordning när den bedömer verkningarna av den kommande svenska expertskatten.⁸⁷ Då de båda ordningarna om skattelättnad liknar varandra anser jag att det är naturligt att kommissionens bedömningen blir densamma i de båda fallen.

⁸⁴ Statligt stöd nr. N 672/99, s.1-4.

⁸⁵ Statsstøttesag nr. N 41/1999, s. 1.

⁸⁶ Statsstøttesag nr. N 41/1999, s. 3-4.

⁸⁷ Statligt stöd nr. N 672/99, s. 3f.

Vad gäller den finska expertskattelagstiftningen har det tidigare framkommit att den blivit godkänd av kommissionen och således inte är att betrakta som statligt stöd.⁸⁸ Kommissionens beslut i det finska fallet har dock inte offentliggjorts. Enligt uppgift från finska Finansministeriet har kommissionen i sitt meddelande hänvisat till att Sverige och Danmark tidigare fått liknande ordningar godkända och att kommissionen inte särskilt gått igenom kriterierna i den finska lagstiftningen när den konstaterat att åtgärden är allmän och därför inte står i strid med gemenskapslagstiftningen.⁸⁹

⁸⁸ Se kapitel 4.3.

⁸⁹ Uppgifterna har telefonledes lämnats av Antero Tojvanen, Finansministeriet, Finland, 2000-11-29.

6 Expertskatten - en skadlig skatteåtgärd?

6.1 Uppförandekodens tillämpningsområde

I föregående kapitel framkom att förslaget om expertskatten inte utgör statligt stöd. Ur skattekonkurrensperspektiv kvarstår dock att undersöka om expertskatten kan anses som en skadlig skatteåtgärd enligt EU:s uppförandekod.⁹⁰ De skatteåtgärder som omfattas av uppförandekoden är bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis som påverkar lokaliseringen av ekonomisk verksamhet inom gemenskapen.⁹¹ Då expertskatten utgör förslag till lagbestämmelser som bland annat har till syfte att locka utländska företag att investera i Sverige, synes förslaget vid en första anblick utgöra en sådan skatteåtgärd som omfattas av koden. Vid beaktande av att uppförandekoden avser skatteåtgärder på företagsbeskattningsens område inställer sig dock frågan om så verkligen är fallet. Förslaget om expertskatten innebär, som tidigare sagts, en skattelättnad för utländska nyckelpersoner och en avgiftslättnad för företagen. I uppförandekoden nämns ingenting om avgifter. Däremot anser vissa medlemsstater och kommissionen att särskilda ordningar för beskattning av löntagare kan omfattas av uppförandekoden och att denna fråga ska diskuteras för en eventuell utvidgning av kodens tillämpningsområde.⁹² Då någon utvidgning ännu inte ägt rum kan expertskatten inte falla inom ramen för uppförandekoden på denna sistnämnda grund varför det återstår att undersöka om avgifter kan anses omfattas av kodens tillämpningsområde.

Både skatter och avgifter är betalningar till det allmänna. Skillnaden dem emellan är att en avgift kännetecknas av att den enskilde såsom förutsättning för sin betalning kan kräva en direkt motprestation, vilket inte är möjligt vid betalning av en skatt.⁹³ Vad angår förslaget om expertskatten innebär det att underlaget för socialavgifter, som arbetsgivaren betalar på utgiven lön och andra beskattningsbara förmåner och ersättningar, kommer att minska. Det ursprungliga syftet med socialavgifter var att finansiera sociala förmåner av olika slag, såsom sjukpenning och pension. Tillkomsten av nya och ökade avgifter som inte har någon direkt koppling till några förmåner har dock medfört att socialavgifterna i dagsläget är att betrakta delvis som avgifter och delvis som skatter.⁹⁴ Detta bekräftas i 1990 års skattereform där det

⁹⁰ Det faktum att statligt stöd inte är för handen innebär dock att expertskatten inte omfattas av det "dubbla tillämpningsområdet" i EU:s uppförandekod punkt J.

⁹¹ EU:s uppförandekod punkt A.

⁹² EGT C 2, 6.1.1998, s. 1.

⁹³ Johansson G, & Rabe, G, Det svenska skattesystemet, 1999, s. 31.

⁹⁴ Lodin, S-O, m.fl., Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, 1999, s. 4.

uttalas att en väsentlig del av socialavgifterna utgör en skatt i ekonomisk mening.⁹⁵ Som en följd härav har skattedelen i vissa fall brutits ut för att istället påföras som en särskild löneskatt.⁹⁶

Med hänsyn till vad som framkommit ovan torde i vart fall socialavgifternas skattedel kunna falla inom uppförandekodens tillämpningsområde. Huruvida det går att göra en exakt uppdelning av socialavgifternas avgifts- respektive skattedel låter jag vara osagt. Om svårigheter skulle uppkomma vid en sådan uppdelning borde det i ett fall som detta, där skatterna utgör en betydande del av socialavgifternas storlek, inte vara helt osannolikt att klassa minskningen av underlaget för socialavgifter som en skatteåtgärd som omfattas av uppförandekoden.

Enligt min mening verkar det som Sverige försöker undkomma uppförandekoden genom att utforma expertskatten på ett sådant sätt att den med minsta möjliga marginal ska undgå att falla in under begreppet skatteåtgärd. Detta tillvägagångssätt torde anses som något iögonfallande med tanke på att Sverige är ett av de länder som har varit starkt pådrivande i arbetet med att motverka den skadliga skattekonkurrensen inom EU.⁹⁷ Sverige synes här "leka med elden" då det inte är alldeles säkert att en minskning av underlaget för socialavgifter kommer att hamna utanför uppförandekodens tillämpningsområde. Med tanke på vad som tidigare sagts torde socialavgifterna vara ett klart gränsfall eftersom de, avgiftsbenämningen till trots, till största del anses utgöra en skatt. Personligen står jag således fast vid att det inte borde vara helt orimligt att se minskningen av underlaget för socialavgifterna som en skatteåtgärd på företagsbeskattningsområdets område. Vidare torde det vara sannolikt, med tanke på vad vissa länder och kommissionen redan anser, att särskilda ordningar för beskattning av löntagare i framtiden kommer att omfattas av uppförandekoden. Utformningen av det svenska förslaget om expertskatten samt liknande regler som redan finns i andra länder kan mycket väl driva på denna utvidgning av kodens tillämpningsområde.

6.1.1 En påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå

I det fall förslaget om expertskatten kan anses utgöra en skatteåtgärd på företagsbeskattningsområdets område återstår att undersöka om den enligt uppförandekoden är att anse som skadlig. Enligt uppförandekoden punkt B anses skatteåtgärder vara potentiellt skadliga om de innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än de som normalt tillämpas i medlemsstaten ifråga. En sådan beskattningsnivå kan enligt koden vara en följd av den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta

⁹⁵ Prop. 1989/90:110 s. 372.

⁹⁶ Prop. 1989/90:110 s. 373. För år 2000 har den särskilda löneskatten bestämts till 24,26% av avgiftsunderlaget. Se vidare Johansson, G, och Rabe, G, Det svenska skattesystemet, 1999, s. 54.

⁹⁷ Hedlund, E, SKATTER: Paradise lost?, Veckans affärer, 1997, s.1.

faktorer.⁹⁸ För expertskattens del inställer sig således frågan om den 25%-iga minskningen av beskattningsunderlaget för socialavgifter⁹⁹ kan anses som en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt gäller i Sverige. Med beaktande av att de utländska nyckelpersonerna är höginkomsttagare skulle det kanske vid en jämförelse med de socialavgifter som arbetsgivare betalar för svenska höginkomsttagare, som inte åtnjuter någon skatterabatt, vara möjligt att se minskningen som påtaglig. Frågan är dock hur pass stor minskningen måste vara för att anses som påtaglig. Någon precision av begreppet ges inte i uppförandekoden och någon ledning kan heller inte inhämtas från den arbetsgrupp, som tillsattes i enlighet med uppförandekoden punkt H, för att bedöma vilka skatteåtgärder som kan ingå i tillämpningsområdet för koden. I arbetsgruppens rapport¹⁰⁰ som publicerades den 28 februari 2000 framkommer endast, beträffande de skatteåtgärder som undersökts, att medlemsstaterna har fått möjlighet att yttra sig om varför de anser att en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå inte föreligger och att arbetsgruppen inte funnit att något av de inkomna yttrandena med tillfredsställande säkerhet har kunnat påvisa att så är fallet.¹⁰¹ Det synes således vara svårt att motbevisa att någon påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå inte föreligger.

Då något förtydligande av det vaga begreppet påtagligt inte går att finna har jag svårt att sluta mig till om expertskatten kan leva upp till begreppet eller inte. Om det kan antagas att en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå föreligger betraktas expertskatten som en potentiellt skadlig skatteåtgärd. Det återstår i sådana fall att undersöka om expertskatten verkligen *är* skadlig.

6.1.2 Betydande inverkan

För att en skatteåtgärd ska vara skadlig enligt uppförandekoden krävs att åtgärden har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.¹⁰² Som hjälp vid bedömningen om en skatteåtgärd är skadlig eller inte bör hänsyn tas till de kriterier som uppräknas i uppförandekoden punkt B. Vad gäller tolkningen av dessa kriterier framgår det i arbetsgruppens rapport att en bokstavstolkning av kriterierna kan medföra att de får liten eller ingen betydelse varför en vidare tolkning kan tillämpas för några av kriterierna.¹⁰³ Vilka dessa kriterier är framkommer dock inte.

⁹⁸ EU:s uppförandekod punkt B.

⁹⁹ Med beaktande av att socialavgifter inte heller ska betalas på de skattefria kostnadsersättningarna kommer minskningen att bli något större än den ovan angivna.

¹⁰⁰ Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Nedan refererar till som The Code of Conduct Report.

¹⁰¹ The Code of Conduct Report, punkt 16 -18.

¹⁰² EU:s uppförandekod punkt A.

¹⁰³ The Code of Conduct Report, punkt 14.

Av de kriterier som uppräknas i uppförandekoden skulle expertskatten eventuellt kunna omfattas av kriteriet att "förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten ifråga".¹⁰⁴ Frågan är dock vad uppförandekoden avser med "dem" - är det juridiska eller fysiska personer som avses eller både ock? Om det är juridiska personer som avses så omfattas expertskatten inte av kriteriet eftersom en tillämpning av expertskatten kräver att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.¹⁰⁵ Om det är fysiska personer som avses är jag däremot inte lika säker på vad utgången blir. För en tillämpning av expertskatten krävs bland annat dels att den utländska nyckelpersonen inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under de senaste fem åren före ansökningsperioden, dels att den utländska nyckelpersonen stannar i Sverige under en tidsperiod som medför att de svenska skattereglerna för oinskränkt skattskyldiga personer blir tillämpliga.¹⁰⁶ Eftersom oinskränkt skattskyldighet föreligger om man är skatterättsligt bosatt¹⁰⁷ i Sverige synes det som expertskatten både har krav på bosättning och icke-bosättning i Sverige.

Då uppräknningen av kriterierna i uppförandekoden punkt B inte är uttömmande och hänsyn endast bör tas till dem kan expertskatten, även om de uppräknade kriterierna eventuellt inte skulle vara tillämpliga, ses som en skadlig skatteåtgärd om den har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs.

I förslaget om expertskatten framkommer tydligt att ett av syftena med expertskatten är att underlätta för utländska företag att investera i Sverige. Bakgrunden till detta är bland annat att den utländske investeraren vid en nyetablering ofta önskar att ett antal nyckelpersoner som har kännedom om verksamheten ansvarar för dess uppstartningsfas. De höga svenska skatterna för löntagare har i detta sammanhang utgjort ett problem och i vissa fall lett till att etableringar inte kommit till stånd.¹⁰⁸ Enligt expertskattens materiella regler är det direkta föremålet för skattelättnaden visserligen den utländska nyckelpersonen men indirekt riktar sig skattelättnaden till företagen, vars lönekostnader för utländska nyckelpersoner reduceras. Expertskatten torde därför kunna utgöra ett särskilt skattesystem för att locka till sig utländska företagsetableringar. Här måste dock påpekas att skattelättnaden för utländska nyckelpersoner även har till syfte att främja Sveriges industriella tillväxt genom att behålla svenska verksamheter, som har behov av utländsk expertis, i landet.¹⁰⁹ Idag tvingas svenska företag, som kompensation för de

¹⁰⁴ EU:s uppförandekod punkt B.1.

¹⁰⁵ Prop. 2000/01:12 s. 24f.

¹⁰⁶ Se kapitel 2.2 och 2.5.

¹⁰⁷ Det svenska skatterättsliga bosättningsbegreppet kan konstitueras på tre olika grunder; egentligt bo och hemvist, stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning. Se vidare Pelin, L, Svensk intern- och internationell skatterätt, 1997, s. 96ff.

¹⁰⁸ Se bland annat Hammerich, K, Utländska nyckelpersoner måste få skattelättnad, Svenska Dagbladet, 1998, s. 12 och Kinnman, O, Beskattning av expatriates i Sverige, Svensk Skattetidning, 1997, s. 197.

¹⁰⁹ Prop. 2000/01:12 s. 18.

höga skatterna som drabbar utländska nyckelpersoner som arbetar i Sverige, att betala uppemot tredubbel lön för att de utländska nyckelpersonerna ska kunna behålla sin tidigare inkomstnivå.¹¹⁰ Detta innebär höga lönekostnader vilket kan få svenska multinationella företag att starkt överväga att förlägga verksamheten utomlands där dessa kostnader är lägre.

Även om expertskatten inte enbart har till syfte att locka till sig utländska företag går det inte att undkomma att expertskatten, om den har, eller kan få, betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs kommer att betraktas som en skadlig skatteåtgärd enligt uppförandekoden. Då någon precision inte ges i uppförandekoden av vad som menas med betydande inverkan är denna bedömning inte lätt att göra. Hur många företag måste exempelvis etablera sig i Sverige för att betydande inverkan ska vara för handen? Hur vet man vidare, beträffande de företag som etablerar sig i Sverige, att det är just expertskatten som fått företagen att förlägga sin verksamhet i Sverige? När ett företag har planer på att expandera eller flytta sin verksamhet till ett annat land är det inte endast gynnsamma skattefaktorer som inverkar på beslutet var den ekonomiska verksamheten ska förläggas. Även andra faktorer såsom politisk och ekonomisk stabilitet, modern affärslagstiftning och väl utvecklad infrastruktur spelar in.¹¹¹

Sveriges förslag om expertskatten är vidare inte det enda som förekommer på området ifråga. Av tidigare redogörelse framgår att bland annat våra nordiska grannländer Danmark och Finland har liknande regler. Företag kan likväl välja dessa länder vid en nyetablering. Här ska även påpekas att vid utlandstjänstgöring fortsätter ofta den utsände att få sin lön från moderbolaget i hemlandet. Då det svenska förslaget om expertskatten enbart gäller för utländska nyckelpersoner som får sin lön från en svensk arbetsgivare eller arbetsgivare med fast driftställe i Sverige tror skattejurist Olle Kinnman att expertskatten inte kommer att förbättra Sveriges attraktionskraft för utländska företagsetableringar.¹¹² Detta torde, enligt min mening, kunna indikera att expertskatten inte kommer att få någon betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Om så är fallet borde expertskatten inte anses som någon skadlig skatteåtgärd enligt uppförandekoden.

Något som även torde tala för detta och dessutom för att expertskatten överhuvudtaget inte omfattas av uppförandekodens tillämpningsområde är arbetsgruppens rapport där den bedömt vissa skatteåtgärder som kan anses utgöra skadlig skattekonkurrens. Arbetsgruppen har delat in de undersökta skatteåtgärderna i fem kategorier; koncerninterna tjänster, finansiella tjänster och utlandsbaserade företag, övriga branschspecifika åtgärder, regionala förmåner, och övriga åtgärder.¹¹³ Med tanke på att det i andra EU-länder

¹¹⁰ Kinnman, O, Skatten tvingar fram tredubbel lön, Dagens Nyheter, 1997, s. 4.

¹¹¹ Kinnman, O, Beskattning av expatriates i Sverige, Svensk Skattetidning, 1997, s. 206.

¹¹² Wikstrand, M, Expertskatten missar målet, Dagens Industri, 2000, s. 8

¹¹³ The Code of Conduct Report, punkt 10.

redan finns liknande regler som den kommande svenska expertskatten så borde dessa åtgärder om de ansetts som potentiellt skadliga, enligt min mening, varit med i kategorin övriga åtgärder. Några regler om skattelättnad för utländska nyckelpersoner återfinns dock inte bland de skatteåtgärder som arbetsgruppen bedömt i denna kategori.¹¹⁴ Jag anser därför, med beaktande av att arbetsgruppens lista över bedömda skatteåtgärder inte är uttömmande¹¹⁵, att det svenska förslaget om expertskatten i dagsläget inte torde omfattas av EU:s uppförandekod.

¹¹⁴ The Code of Conduct Report, punkt 54ff.

¹¹⁵ The Code of Conduct Report, punkt 8.

7 Avslutande analys och slutsatser

Det har tidigare framkommit att varken Sveriges förslag om införandet av en expertskatt eller våra grannländers lagstiftning på området kan anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87.1 EG då åtgärderna inte riktar sig till vissa företag eller viss produktion. Jag anser att kommissionens ställningstagande i dessa fall är riktigt. Det ska dock medges att vissa företag eller vissa sektorer antagligen kommer att dra mer nytta av reglerna om skattelättnad för utländska nyckelpersoner än andra genom att ha ett större behov av att anställa utländsk expertis inom forskning och industriutveckling. Jag anser dock att detta faktum inte nödvändigtvis medför att expertskatten är att betrakta som statligt stöd då det aldrig helt går att undkomma en sådan effekt. Det är naturligt att åtgärden får större effekt för företag som sysslar med denna typ av investeringar än för de som inte gör det. En jämförelse kan här göras med kommissionens riktlinjer om tillämpningen av statligt stöd där det framkommer att exempelvis en åtgärd som syftar till att lätta på beskattningen av arbete för alla företag har större effekter för företag som är arbetskraftsintensiva jämfört med företag som inte är det och att åtgärden för den sakens skull inte behöver utgöra statligt stöd.¹¹⁶ Eftersom förslaget om expertskatten kan tillämpas av alla företag oavsett verksamhetsområde, storlek eller geografiskt läge anser jag att kriteriet att åtgärden ska avse vissa företag eller viss produktion inte är uppfyllt och att expertskatten därför utgör en allmän åtgärd och inte statligt stöd.

Då EU:s regler om statligt stöd omfattar stöd av vilket slag det än må vara har det för tillämpningen av reglerna ingen betydelse om expertskatten är att anses som en skatteåtgärd på företagsbeskattningens område eller inte. Huruvida så är fallet eller inte har däremot betydelse för en tillämpning av EU:s uppförandekod som specifikt riktar in sig på just dessa skatteåtgärder i kampen för att motverka skadlig skattekonkurrens. Då särskilda ordningar för beskattning av löntagare ännu inte omfattas av uppförandekoden är den enda möjligheten för en omfattning av koden, enligt min mening, att den minskning av underlaget för socialavgifter som expertskatten medför för arbetsgivarna kan betraktas som en skatteåtgärd på företagsbeskattningens område. Eftersom en betydande del av socialavgifterna numera är att betrakta som en skatt anser jag att det inte torde vara helt orimligt att betrakta expertskatten som en skatteåtgärd som omfattas av uppförandekoden.

I det fall expertskatten kan anses utgöra en skatteåtgärd på företagsbeskattningens område ska ett antal förhållanden påvisas för att expertskatten ska betraktas som skadlig. Då uppförandekodens vaga

¹¹⁶ EGT C 384, 10.12.1998, s. 5.

begrepp, såsom "en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå" och "betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs", har lett till mer frågor än svar har det varit svårt att bedöma om expertskatten är att anses som skadlig eller inte. Om det kan antas att expertskatten innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå tenderar jag dock åt, i min slutliga bedömning, att inte betrakta expertskatten som en skadlig skatteåtgärd enligt uppförandekoden då jag inte med full säkerhet kan avgöra om expertskatten kommer att få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs. Med tanke på att företag, i val av etableringsland, även beaktar faktorer såsom politisk och ekonomisk stabilitet, modern affärslagstiftning och väl utvecklad infrastruktur har jag bland annat svårt att se hur det i realiteten ska gå att bedöma att det är just expertskatten som har varit den avgörande faktorn för att utländska företag väljer Sverige som etableringsland. Det faktum att expertskatten, med beaktande av den höga svenska inkomstskatten, torde ha en betydande inverkan på utländska nyckelpersoner när de står inför valet att tacka ja eller nej till arbete i Sverige har ingen betydelse i detta sammanhang då särskilda ordningar för beskattning av löntagare ännu inte omfattas av uppförandekodens tillämpningsområde.

Avslutningsvis vill jag uppmärksamma att riksdagen i december 2000 godkände regeringens förslag om skattelättnad för utländska nyckelpersoner.¹¹⁷ I beslutet gör riksdagen, med anledning av en motion från miljöpartiet, ett tillkännagivande till regeringen att den inom EU ska verka för att frågan om fysiska personers beskattning ska tas upp till behandling i samband med översynen av EU:s uppförandekod.¹¹⁸ Av detta torde kunna utläsas att Sverige är av den uppfattningen att även särskilda ordningar för beskattning av löntagare ska omfattas av koden och att man inom EU inte ska konkurrera om utländska nyckelpersoner med hjälp av skatterabatter. Varför Sverige ändå inför aktuella skattelättnad för utländska nyckelpersoner torde bero på att den liknande lättnadslagstiftning som redan finns i bland annat våra nordiska grannländer gör att även Sverige måste vidta åtgärder för att stärka sin konkurrenskraft. Den internationella skattekonkurrensen på detta område är således i full gång. Huruvida den inom EU kommer att betraktas som skadlig eller inte återstår dock att se.

¹¹⁷ Riksdagens snabbprotokoll nr: 2000/01:40.

¹¹⁸ Riksdagen, Beslut i korthet, tisdag 5 december 2000, Skattelättnader för utländska nyckelpersoner (SkU6).

Käll- och litteraturförteckning

Fördragstext

Europafördrag: Maastricht- och Romfördragen i deras lydelse enligt Amsterdamfördraget, Upplaga 3:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1998

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt system för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

KOM (97) 495 slutlig, 1.10.1997, *I riktning mot skattsamordning inom Europeiska unionen, Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens*. Meddelande från kommissionen till rådet

KOM (97) 564 slutlig, 5.11.1997, *Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens i Europeiska unionen*. Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet

EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2, 6.1.1998

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (införd som bilaga i EKOFIN-rådets slutsatser ovan)

Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, 10.12.1998

Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Brussels 29.02.2000, Nr 4901/99, (The Code of Conduct Report),
Utprintad: 2000-11-23, <http://ue.eu.int/newsroom/main.cfm?LANG=1>

Statligt stöd nr N 672/99, *Beskattning av utländska nyckelpersoner*,
Skrivelse från Europeiska kommissionen till Sverige,
Utprintad: 2000-09-15,
http://europa.eu.int/comm/sg/sgb/state_aids/industrie.1999.htm

Statsstøttesag nr. N 41/1999, *Lov om ændring af kildeskatteloven (udenlandske forskere mv.)*, Skrivelse från Europeiska kommissionen till Danmark, Utprintad: 2000-11-28
http://europa.eu.int/comm/sg/sgb/state_aids/industrie.1999.htm

Sverige

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

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

Inkomstskattelag (1999:1229)

Prop. 1984/85:76 om beskattning av vissa utländska forskare

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Prop. 2000/01:8 Ny socialavgiftslag

Riksdagens snabbprotokoll nr. 2000/01:40

Utprintad: 2000-12-06

<http://riksdagen.se/debatt/protokoll/index.asp>

Riksdagen, Beslut i korthet, tisdag 5 december 2000, *Skattelättnader för utländska nyckelpersoner* (SkU6),

Utprintad:2000-12-06

<http://www.riksdagen.se/bik/datum.asp?datum=12/5/00>

Danmark

Kildeskatteloven, LBK Nr. 639 af 03/08/99

Cirkulære om kildeskattelovens § 48 E (udenlandske forskere m.v.)

CIR nr 130 af 28/06/2000 (gældende)

Utprintad: 2000-09-08

<http://retsinfo.dk>

Finland

L om källskatt för löntagare från utlandet 18.12.1995/1551

RP 106/2000 rd, Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av 12 § lagen om källskatt för löntagare från utlandet

Litteratur

Johansson, Gunnar, Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik AB, Kristianstad 1999

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt- en läro-och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Lund 1999

Pelin, Lars, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, Studentlitteratur, Lund 1997

Pålsson, Sten, Quitzow, Carl Michael, *EG-rätten: Ny rättskälla i Sverige*, Publica, Stockholm 1993

Wyatt, Derrick, Dashwood, Alan, *European Community Law*, Sweet & Maxwell Limited, London 1993

Artiklar

Bergström, Sture, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, Skattenytt 1998 s 481

Bergström, Sture, *Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-discrimination in EC law and their Implications for Income Taxation*, Liber Amicorum Leif Mutén, Kluwer 1999

Fensby, Torsten, *OECD:s skattekonkurrensprojekt*, Skattenytt 1997 s 443

Hammerich, Kai, *Utländska nyckelpersoner måste få skattelättnad*, Svenska Dagbladet, tisdagen den 28 april 1998

Hedlund, Ewa, *SKATTER: Paradise lost?*, Veckans affärer, 19970317
Utprintad: 2000-11-28
<http://www.ad.se/cgi-bin/add/xadsearch>

Kinnman, Olle, *Beskattning av expatriates i Sverige*, Svensk Skattetidning 2/1997

Kinnman, Olle, *Skatten tvingar fram tredubbel lön*, Dagens Nyheter, onsdagen den 14 maj 1997

Persson, Mats, *Den nya ekonomin: globalisering, skattekonkurrens och tillväxt*, Ekonomisk Debatt, 6/2000

Wikstrand, Måns, *Expertsikten missar målet*, Dagens Industri, fredagen den 20 oktober 2000

Rättsfall

Mål C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker*, (1995) REG I-225

Mål C-118/96 *Safir v. Skattemyndigheten i Dalarnas län*, (1998) REG I-1897

Övrigt

Supplementary Service to European Taxation; Section B Individual Taxation; Denmark (April 2000); Finland (August 2000), The International Bureau of Fiscal Documentation 2000

Radio P1, Ekots Lördagsintervju kl. 13.05 med Lars Ramqvist den 3 maj 1997, Avlyssnad: 2000-10-17

<http://www.sr.se/ekot/intervju/97-98.htm>

Telefonsamtal med Antero Tojvanen, Finansministeriet, Finland, 2000-11-29

