



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Agnes Billgert

## Expertskattereglerna

En analys av de svenska skattelättnaderna för utländsk  
högkvalificerad arbetskraft i ljuset av den danska motsvarigheten

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: Period 1 VT 2017

# Innehåll

<b>SUMMARY</b> .....	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 BAKGRUND .....	4
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR .....	5
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	5
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	9
1.5 DISPOSITION.....	9
<b>2 PRINCIPER FÖR SKATTELAG</b> .....	<b>10</b>
2.1 FÖRUTSEBARHET .....	10
2.2 LIKFORMIGHETSPRINCIPEN .....	10
2.3 LEGALITETSPRINCIPEN .....	11
2.4 NEUTRALITETSPRINCIPEN .....	12
2.5 PRINCIPEN OM OPTIMAL BESKATTNING .....	13
2.6 SAMMANFATTNING .....	13
<b>3 SKATTELÄTTNADER FÖR UTLÄNDSK HÖGKVALIFICERAD ARBETSKRAFT</b> .....	<b>14</b>
3.1 ALLMÄNT.....	14
3.2 OECD:S RAPPORT FRÅN ÅR 2011 .....	15
3.3 NÅGRA EU-RÄTTSLIGA ASPEKTER .....	17
3.3.1 <i>Förbud mot statsstöd</i> .....	17
3.3.2 <i>Fri rörlighet och omvänd diskriminering</i> .....	17
3.4 SAMMANFATTNING .....	17
<b>4 EXPERTSKATT I SVERIGE</b> .....	<b>19</b>
4.1 BAKGRUND TILL EXPERTSKATTEREGLERNA .....	19
4.1.1 <i>Expertskattereglerna införs</i> .....	19
4.1.1.1 Förväntade effekter .....	21
4.1.1.2 Synpunkter på förslaget .....	21
4.1.2 <i>Lönenivåregeln införs</i> .....	21
4.1.2.1 Synpunkter på förslaget .....	22
4.1.2.2 Angående lönenivåregelns införande .....	22
4.2 GÄLLANDE RÄTT .....	23
4.2.1 <i>Inkomstskattelagen</i> .....	23
4.2.1.1 Grundläggande skattskyldighet.....	23
4.2.1.2 Expertskattereglerna.....	23
4.2.1.2.1 Lagtexten .....	24
4.2.1.3 Närmare om tillämpning av reglerna .....	25
4.2.1.3.1 Kvalifikation .....	26
4.2.1.3.2 Särskilt om kompetensregeln .....	26
4.2.1.3.3 Särskilt om lönenivåregeln.....	27
4.2.2 <i>Regler för Forskarskattenämnden</i> .....	27
4.2.3 <i>Socialavgiftslagen</i> .....	27
4.3 STATISTIK FRÅN FORSKARSKATTENÄMNDEN .....	27
4.4 SYNPKTER PÅ EXPERTSKATTEN .....	30
4.4.1 <i>Skatteutskottets utvärdering år 2014</i> .....	30
4.4.2 <i>Motion till riksdagen år 2015</i> .....	32
4.4.3 <i>Förslag från Svenskt Näringsliv år 2016</i> .....	32

4.5	SAMMANFATTNING .....	32
<b>5</b>	<b>FORSKERORDNINGEN I DANMARK.....</b>	<b>34</b>
5.1	VIKTIGA BEGREPP .....	34
5.1.1	<i>Institutioner</i> .....	34
5.1.2	<i>Källor</i> .....	34
5.2	BAKGRUND TILL FORSKERORDNINGEN .....	35
5.3	GÄLLANDE RÄTT .....	36
5.3.1	<i>Kort om dansk inkomstbeskattning</i> .....	36
5.3.2	<i>Forskerordningen</i> .....	37
5.3.2.1	Närmare om tillämpning av reglerna .....	37
5.3.2.1.1	Målgrupper .....	37
5.3.2.1.1.1	Forskare .....	37
5.3.2.1.1.2	Lönekravet för nyckelmedarbetare .....	38
5.3.2.1.2	Arbetstagarens skattskyldighet.....	39
5.3.2.1.3	Krav på arbetsgivaren .....	39
5.3.2.1.4	Danmarks beskattningsrätt.....	40
5.3.2.1.4.1	Ny 30-dagarsregel år 2017.....	40
5.3.2.1.5	Karenstid för skattskyldighet .....	40
5.3.2.1.6	Karenstid för inflytande på verksamheten .....	41
5.3.2.2	Beskattning enligt forskerordningen.....	41
5.4	STATISTIK FRÅN SKATTEMINISTERIET .....	42
5.5	SYNPUNKTER PÅ FORSKERORDNINGEN.....	44
5.5.1	<i>Analys från Kraka år 2012</i> .....	44
5.5.2	<i>Rapport från Tænketank DEA år 2016</i> .....	45
5.5.3	<i>Förslag från Dansk Industri år 2017</i> .....	45
5.6	SAMMANFATTNING .....	45
<b>6</b>	<b>ANALYS .....</b>	<b>46</b>
6.1	REGLERNAS KONSTRUKTION .....	46
6.2	KAN EXPERTSKATTEREGLERNA UPPNÅ LAGSTIFTARENS SYFTE? .....	47
6.2.1	<i>Tidsperiod för skattelättnader</i> .....	47
6.2.2	<i>Kravet på utländskt medborgarskap</i> .....	48
6.2.3	<i>Kvalifikation enligt kompetensregeln</i> .....	48
6.2.4	<i>Kvalifikation enligt lönenivåkravet</i> .....	49
6.2.5	<i>Övriga synpunkter</i> .....	49
6.3	KAN EXPERTSKATTEREGLERNA TILLÄMPAS ÄNDAMÅLSENLIGT? .....	50
6.3.1	<i>Tidsperiod för skattelättnader</i> .....	50
6.3.2	<i>Kravet på utländskt medborgarskap</i> .....	51
6.3.3	<i>Kvalifikation enligt kompetensregeln</i> .....	52
6.3.4	<i>Kvalifikation enligt lönenivåkravet</i> .....	53
6.3.5	<i>Övriga synpunkter</i> .....	53
6.4	FÖRSLAG PÅ FÖRBÄTTRINGAR .....	54
6.4.1	<i>Tidsperiod för skattelättnader</i> .....	54
6.4.2	<i>Kravet på utländskt medborgarskap</i> .....	54
6.4.3	<i>Kvalifikation enligt kompetensregeln</i> .....	54
6.4.4	<i>Kvalifikation enligt lönenivåkravet</i> .....	55
6.4.5	<i>Övriga synpunkter</i> .....	55
<b>7</b>	<b>SAMMANFATTANDE SLUTSATSER.....</b>	<b>56</b>
	<b>BILAGA A: EXPERTSKATTEREGLERNA.....</b>	<b>58</b>
	<b>BILAGA B: FORSKERORDNINGEN .....</b>	<b>59</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>61</b>

# Summary

In today's international labour market, the competition for certain competences and skills is tough. Therefore, tax concessions for highly qualified foreign labour has become an increasingly relevant subject. The purpose of this paper is to analyse the Swedish *expert tax law* vis-à-vis its Danish equivalent. In order to accomplish this, the thesis seeks to investigate how the tax concessions in Sweden and Denmark are designed, whether the Swedish expert tax law's design is such that the legislator's goals can be achieved in the best way possible, whether the legislation can be applied in practice in accordance with the legislator's purposes, and finally, how the Swedish expert tax could be improved with inspiration from its Danish equivalent.

In Sweden, tax concessions for some kinds of foreign workers have existed in some form since 1985. When the current expert tax rules were designed, the purpose was to increase the opportunities of recruiting desired foreign competences, which could contribute to the country's development of knowledge and increase Sweden's competitiveness on the international labour market. From 2001 and onwards, tax concessions for experts, researchers and other key persons were introduced. In 2012, the legislation was amended with a salary rule, which in itself makes workers eligible for the tax concession if their salary exceeds a certain level. The Swedish rules have been criticized for a lack of predictability, both before and after the introduction of the salary rule.

The Danish equivalent to the expert tax rules is the so-called *arrangement for researchers*. These rules were introduced in 1992 for more or less the same reasons as the Swedish expert tax, namely to increase the opportunities for recruitment of highly qualified labour and the country's competitiveness. The Danish arrangement for researchers is more comprehensive and detailed in its design than the Swedish expert tax rules. To some extent, the requirements for workers applying for the tax concession are also different. For instance, whereas Denmark allows Danish citizens who have lived abroad for a certain amount of time to make use of the tax concession, Sweden does not allow such a thing for Swedish citizens. The statistics show that the Danish legislation is used to a larger extent than the Swedish.

After an investigation of the design of the tax concessions in Sweden, it does not seem like they are fulfilling their purpose fully. That is also noticeable from the application of the legislation in reality. Therefore, a review of the expert tax would be preferred, so that the legislation can be designed to fully fulfil its purpose.

In this thesis both the Swedish expert tax and the Danish arrangement for researchers are described. Then, the Swedish expert tax is analysed, vis-à-vis the Danish legislation.

# Sammanfattning

Skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft är ett aktuellt ämne i dagens samhälle, eftersom konkurrensen om viss kompetens är hård på den internationella arbetsmarknaden. Syftet med denna uppsats är att analysera de svenska expertskattereglerna i ljuset av motsvarande danska regler. De frågeställningar som har formulerats för att uppnå syftet är hur expertskattereglerna respektive de danska motsvarande reglerna är utformade, om expertskattereglerna är konstruerade så att de på bästa sätt kan uppfylla sitt syfte och om reglerna kan tillämpas ändamålsenligt, samt slutligen vilka förslag på förbättringar som kan ges med inspiration av den danska motsvarigheten.

I Sverige har skattelättnader för särskild utländsk arbetskraft funnits i någon form sedan år 1985. När dagens expertskatteregler tog form var syftet att de skulle öka möjligheterna att rekrytera önskvärd kompetens från utlandet, som kunde bidra till landets kunskapsutveckling och öka Sveriges konkurrenskraft på den internationella arbetsmarknaden. Från år 2001 infördes skattelättnaderna för experter, forskare och andra nyckelpersoner. År 2012 tillkom en lönenivåregel som kan kvalificera arbetstagare för skattelättnaden, oavsett kompetens. De svenska reglerna har kritiserats bland annat för att brista i förutsebarhet, både före och efter lönenivåregelns införande.

Den danska motsvarigheten till expertskattereglerna är forskerordningen. Forskerordningen infördes år 1992 av ungefär samma skäl som de svenska reglerna, d.v.s. för att förbättra rekryteringsmöjligheterna och öka landets konkurrenskraft. Forskerordningen är mer omfattande och detaljerad i sin utformning än expertskattereglerna. Kraven skiljer sig också på flera sätt. Bland annat uppställer inte Danmark något krav på utländskt medborgarskap, vilket expertskattereglerna gör. Utifrån statistik kan utläsas att de danska reglerna används i större utsträckning än de svenska.

Utifrån undersökningen i denna uppsats tycks inte expertskattereglerna vara konstruerade på bästa sätt för att kunna uppfylla syftet med dem. Det märks också vid tillämpningen, där reglerna inte alltid kan användas på ett ändamålsenligt sätt. För att göra expertskatten mer ändamålsenlig så är en översyn av reglerna önskvärd, så att de kan anpassas och förbättras, och därmed uppfylla sitt syfte bättre.

I denna uppsats redogörs för både de svenska expertskattereglerna och den danska forskerordningen. I ljuset av forskerordningen analyseras sedan expertskattereglerna, för att kunna ge förslag på förbättringar.

# Förkortningar

AM-bidrag	Arbetsmarkedsbidrag
DI	Dansk Industri
DMSC	Data Management and Software Centre
DO	Ombudsmannen mot etnisk diskriminering
Ds.	Departementsserien
ESS	European Spallation Source
EU	Europeiska unionen
FBG	Forskerbekendtgørelsen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
Forskl	Lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden
IL	Inkomstskattelagen
KSL	Kildeskatteloven
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OECD:s riktlinjer	Frascatimanualen – Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

För att utvecklingen ska gå framåt i det svenska samhället inom områden som teknologi och forskning behövs arbetskraft med rätt kompetens, vilken inte alltid finns i det egna landet ursprungligen. Då kan utlandsrekrytering vara en lösning. I jakten på utländsk högkvalificerad arbetskraft internationellt krävs att Sverige framstår som ett attraktivt land för de utländska arbetstagarna, eftersom konkurrensen om kompetens runt om i världen är hög. En bidragande faktor kan vara vilket skattetryck landet har, eftersom det kan påverka dels arbetstagarnas nettolön, dels arbetsgivares möjligheter att erbjuda löner som är konkurrenskraftiga på marknaden. Sverige har ett relativt högt skattetryck och därför är risken att landet inte uppfattas som attraktivt för utländsk högkvalificerad arbetskraft samt när multinationella företag väljer var de ska etablera sig.<sup>1</sup> Särskilt tydligt blir det i förhållande till Danmark. I både Sverige och Danmark finns särskilda beskattningsregler för högkvalificerad och högvälönad arbetskraft, nämligen de svenska expertskattereglerna och den danska forskerordningen. Danmark erbjuder med sina regler en mer förmånlig beskattning än Sverige. Det gör att Danmark är mer framgångsrikt i konkurrensen om den eftertraktade kompetensen.<sup>2</sup>

I Lund byggs i dag en forskningsanläggning, European Spallation Source (ESS), som planeras vara färdig år 2019. Det är ett europeiskt projekt som kräver högkvalificerad arbetskraft.<sup>3</sup> För att forskare med rätt kompetens ska kunna rekryteras till ESS-projektet blir skattefrågan viktig. År 2017 infördes en regel i den danska forskerordningen till hänsyn av just ESS-projektet.<sup>4</sup> Inga förändringar har gjorts avseende den svenska expertskatten, vars regler i vissa fall kan leda till att forskare som rekryteras inte får sina ansökningar om skattelättnader beviljade. Därför efterfrågas en översyn av expertskattereglerna.<sup>5</sup>

Expertskattefrågan är aktuell i dagens samhälle, inte minst på grund av ESS-projektet, men även till följd av den överlag hårda konkurrens som råder på den internationella arbetsmarknaden om högkvalificerad arbetskraft. En

---

<sup>1</sup> Björkman, Bernt, ”Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem”, Skattenytt 2012 s. 2-6, s. 3.

<sup>2</sup> *Expertskatter i Sverige och Danmark – viktigt medel i konkurrensen om internationella forskare*, Øresundsinstitutet, Analys – trend report, juni 2015 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis Øresundsinstitutet (2015), s. 4.

<sup>3</sup> *ESS och Max IV*, Region Skåne, hämtad den 25 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>4</sup> LFB 2016-12-13 nr 82 Betänkning över Forslag til lov om ændring af Udlændingeloven og Kildeskatteloven, afsnitt avseende nr. 3.

<sup>5</sup> 2015/16:1198 Expertskatten, Skriftlig fråga till statsråd finansminister Magdalena Andersson (S) från Mats Persson (L), 2016-05-12.

analys av expertskatten är därför intressant att göra, i ljuset av den danska forskerordningens regler.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med denna uppsats är att analysera de svenska expertskattereglerna, i ljuset av motsvarande danska regler. För att uppnå syftet har fyra frågeställningar formulerats, nämligen:

- Hur är expertskattereglerna respektive forskerordningen utformade?
- Är de svenska expertskattereglerna konstruerade så att de på bästa sätt kan uppnå lagstiftarens syfte med dem?
- Kan expertskattereglerna tillämpas ändamålsenligt?
- Hur kan de svenska reglerna eventuellt förbättras, med inspiration av en studie av de danska reglerna?

## 1.3 Metod och material

I uppsatsen redogörs för och diskuteras de svenska expertskattereglerna. Utöver det studeras även danska motsvarande regler, den s.k. forskerordningen. Det ska framhållas att det finns ett flertal länder runt om i världen som har infört skattelättnader liknande de svenska expertskattereglerna. I denna framställning redogörs dock endast för Sverige och Danmark, och övriga länder utelämnas, då syftet med uppsatsen är att utreda de svenska reglerna i ljuset av motsvarande danska regler. Fokus i detta arbete ligger emellertid på den svenska expertskatten, eftersom det övergripande syftet är att analysera de svenska reglerna. Därmed diskuteras inte forskerordningen i samma utsträckning.

I arbetet har använts dels rättsdogmatisk metod, dels inslag av komparativ metod.

Med hjälp av den rättsdogmatiska metoden rekonstrueras rättssystem och rättsregler. Det innebär att den används för att tolka och fastställa vad som är gällande rätt, ofta utifrån en konkret frågeställning. Detta består i att dels fastställa och förklara en rättsregel, dels tillämpa regeln vid en viss problemställning. Utövandet av den rättsdogmatiska metoden utgår från de allmänt accepterade rättskällorna, nämligen lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och juridisk doktrin. Med hjälp av rättskällorna görs en analys av vad gällande rätt är för att kunna besvara frågeställningen. De fyra rättskällorna har olika rättskällevärde. Lagstiftning och prejudikatinstansernas avgöranden är auktoritativa rättskällor. Förarbetens rättskällevärde är däremot omdiskuterat, d.v.s. huruvida de utgör rättskällor av auktoritär ställning i likhet med lagstiftning och praxis, eller ej. Även doktrinens värde som rättskälla är omdiskuterat, och den kan sägas ha en särskild ställning bland dem. Det beror bland annat på att doktrinen har



olika mycket betydelse inom olika rättsområden, samt att vem författaren är kan vara relevant.<sup>6</sup>

En rättsdogmatisk metod var lämplig att använda för att utreda Sveriges och Danmarks interna gällande rätt och därmed skapa grunden för analysen. Avseende de svenska expertskattereglerna har framförallt lagtext och förarbeten varit relevanta för att utreda gällande rätt. Även doktrin har bidragit med relevanta delar för framställningen. Det ska särskilt nämnas att en av rapporterna som har använts i avsnitt 4.4 är skriven av Svenskt Näringsliv. I den ges förslag på förbättringar av expertskattereglerna. Svenskt Näringsliv är en organisation som företräder svenska företag, och medlemmarna består av bland annat arbetsgivarförbund och branschföreningar.<sup>7</sup> Därför ska hänsyn tas till att informationen från rapporten kan ha ett företagsperspektiv.

Dansk gällande rätt har med hjälp av metoden framförallt fastställts utifrån lagstiftning och myndighetsinformation, men även till viss del förarbeten. Lagtext skrivs normalt inte i källförteckningen, men i denna uppsats har den danska lagstiftningen tagits upp i källförteckningen för att förenkla för läsaren att hitta rätt. I avsnitt 5.5 har tre rapporter angående den danska forskerordningen presenterats. Två av dem är utgivna av s.k. tænketankar<sup>8</sup>. Den ena är Kraka, som utger ekonomiska analyser<sup>9</sup> och huvudsakligen finansieras av danskt näringsliv<sup>10</sup>. Den andra är DEA, en tankesmedja grundad av föreningen Danish Society for Education and Business som arbetar bland annat för att främja kunskap om forskning.<sup>11</sup> Den tredje är utgiven av organisationen Dansk Industri (DI), som företräder medlemmar från det danska näringslivet.<sup>12</sup> Även här ska uppmärksammas att detta kan påverka informationen i rapporterna eftersom organisationernas olika intressen kan påverka vilket perspektiv de är skrivna utifrån.

Praxis har inte redogjorts för i uppsatsen, varken för svensk eller dansk del. Det beror på att HFD-praxis är bristfällig, och att beslut från Skatterättsnämnden inte har bedömts vara relevanta för framställningen då de inte har samma prejudikatvärde. De skulle endast kunna användas som illustrerande exempel, vilket istället sker med hjälp av andra rättskällor i detta arbete. På grund av det har också dansk praxis valts bort, och det har istället fokuserats på övriga rättskällor. I samband med det ska nämnas att det bland frågeställningarna finns dels en som handlar om huruvida konstruktionen av expertskattereglerna är sådan att reglerna kan uppfylla sitt syfte, dels en angående om reglerna kan tillämpas ändamålsenligt. Det finns

---

<sup>6</sup> Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013, s. 21-36.

<sup>7</sup> *Om oss*, Svenskt Näringsliv, hämtad den 17 maj 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis Svenskt Näringsliv (2016).

<sup>8</sup> På svenska: tankesmedja.

<sup>9</sup> *Sådan arbejder Kraka*, Kraka, hämtad den 23 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>10</sup> *Finansiel støtte*, Kraka, hämtad den 23 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>11</sup> *Om Tænketanken DEA*, DEA, hämtad den 18 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>12</sup> *DI. Fordi Danmark skal vinde*, Danmarks Industri, hämtad den 23 maj 2017 (länk i källförteckningen).

ett naturligt samband mellan ett regelverks utformning och hur det tillämpas i praktiken, d.v.s. konstruktionens ändamålsenligt ska också studeras med hjälp av rättstillämpningen. Den praktiska tillämpningens ändamålsenlighet tar sig inte bara uttryck i praxis, utan kan även utläsas ur exempelvis statistik, doktrin och förarbeten, i vilka olika intressenter får ge uttryck för sina åsikter. Därför är frågeställningen avseende rättstillämpningen relevant, även om ingen praxis redovisats i uppsatsen.

En komparativ metod innebär dels att studera olika länders rättssystem parallellt med varandra, dels att jämföra rättssystemen för att förstå deras likheter och skillnader. Att jämföra den inhemska rätten med utländsk rätt kan leda till ökad förståelse för det egna rättssystemet. Det är ofta förekommande att länder inspireras av andra länders lagstiftning.<sup>13</sup> I detta arbete finns endast inslag av en komparativ metod, och någon komparation görs således inte fullt ut. Det är svårt att jämföra två rättssystem. För att kunna göra en komparation krävs stor kunskap om de båda rättssystemen. Därför har metoden i detta arbete endast det begränsade syftet att illustrera dansk rätt och lägga grunden för en analys av expertskattereglerna i ljuset av forskerordningen.

Danmark är ett grannland till Sverige och därmed konkurrerar länderna i stor mån förmodligen om samma utländska arbetskraft. Det gäller framförallt södra delarna av Sverige på grund av närheten till Danmark, d.v.s. den s.k. Öresundsregionen. Expertskatten och forskerordningen har både likheter och skillnader, vilket kommer att illustreras i senare kapitel. Därför är det intressant att titta på den danska forskerordningen i förhållande till expertskattereglerna. Under arbetets gång har successivt framkommit att skillnaderna inte är så stora som förväntades vid undersökningens påbörjan, men trots det, samt på grund av just likheterna, har forskerordningen fungerat bra som ett illustrerande exempel. I samband med det ska framhållas att redogörelsen för forskerordningen är grundläggande, och således har information på detaljnivå i många fall utelämnats. Detta för att uppsatsens fokus trots allt är på de svenska reglerna. Däremot är avsnittet om dansk gällande rätt och tillämpning relativt omfattande i förhållande till motsvarande avsnitt om de svenska reglerna, dels för att öka läsarens förståelse för hur de danska reglerna är utformade, dels för att forskerordningen är mer detaljerat utformad och hur reglerna ska tillämpas finns tydligare beskrivet än gällande de svenska reglerna.

Det finns ett antal viktiga intressen och principer som bör nämnas, eftersom de är betydande för uppsatsen. Den första är att lagstiftningen och rättstillämpningen ska vara förutsebar, vilket är ytterst viktigt inom skatterätten för att de skattskyldiga ska ha möjlighet att på förhand kunna förutspå vilka skatteeffekter olika handlingar får. Detta för att i största möjliga mån öka rättsäkerheten på skatteområdet. Risken för brister i förutsebarhet uppstår när lagtext är otydlig eller ger upphov till för svåra

---

<sup>13</sup> Korling & Zamboni (2013), s. 141-142.

bedömningar.<sup>14</sup> Skattelättnader, såsom de svenska expertskattereglerna, kräver ibland att en prövning görs för att avgöra tillämpligheten. Frågan om förutsebarhet blir därför betydelsefull i denna uppsats.

Även likformighetsprincipen, som innebär att lika fall ska behandlas lika<sup>15</sup>, får betydelse. Likformighetsfrågan blir aktuell att diskutera i förhållande till skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft, framförallt på grund av att reglerna ofta gör skillnad på låg- och högkvalificerade samt inhemska och utländska arbetstagare.<sup>16</sup>

En annan viktig princip för ämnet är legalitetsprincipen. Beslut om vilka skatter som ska betalas ska ske genom lagstiftning enligt regeringsformen (1974:152) (RF). Inom principen ryms bland annat ett föreskriftskrav och ett bestämdhetskrav.<sup>17</sup> Det kan ifrågasättas om regler gällande skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft är tillräckligt tydliga och bestämda för att inte strida mot legalitetsprincipen.

Ytterligare en princip som aktualiseras i detta arbete är neutralitetsprincipen, som innebär att likvärdiga handlingsalternativ bör vara neutrala ur skattesynpunkt.<sup>18</sup> Exempelvis de svenska expertskattereglerna har bland annat till syfte att just påverka personers agerande.<sup>19</sup> Därför ska även neutralitetsfrågan kort beröras.

Slutligen är principen om optimal beskattning av relevans. Den kan ibland rättfärdiga avsteg från likformighet och neutralitet.<sup>20</sup> I denna uppsats blir principen aktuell då den svenska lagstiftaren har uttalat att expertskattereglerna bland annat kan rättfärdigas av att personerna inte belastar det svenska välfärdssystemet i särskilt stor mån.<sup>21</sup> Ovannämnda principer utvecklas ytterligare i kapitel två.

Till sist ska nämnas att statistiken över vilka länder som är medlemmar i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) som har infört skattelättnader för utländska arbetstagare i avsnitt 3.2 är från år 2010, och därmed cirka sju år gammal i skrivande stund. I och med att ingen nyare statistik har hittats har den befintliga statistiken tagits med. Den ska dock uppfattas som ungefärlig och illustrerande.

---

<sup>14</sup> Lodin, Sven-Olof, "Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning", Skattenytt 2007, s. 477-490, s. 483.

<sup>15</sup> Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1*, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015, s. 44.

<sup>16</sup> OECD, *Taxation and Employment*, OECD Tax Policy Studies, No. 21, OECD Publishing, 2011 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis OECD (2011), s. 137.

<sup>17</sup> Hultqvist, Anders, "Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen", Skattenytt 2016 s. 730-748, s. 731.

<sup>18</sup> Lodin (2015), s 45.

<sup>19</sup> De svenska expertskattereglerna har bland annat syftet att få utländsk högkvalificerad arbetskraft att vilja flytta till Sverige, jfr avsnitt 4.1.1.

<sup>20</sup> Lodin (2015), s. 47-48.

<sup>21</sup> Se avsnitt 4.1.1.

## 1.4 Avgränsningar

Det finns ett flertal länder runt om i världen som har skattelättnader för utländsk arbetskraft i likhet med de svenska expertskattereglerna. Denna uppsats fokuserar dock på att analysera de svenska reglerna med hjälp av en studie av den danska motsvarigheten. Övriga länder har därför utelämnats i framställningen.

Skattelättnader kan ta olika form. Eftersom expertskatten och forskerordningen gäller för högkvalificerad arbetskraft, har skattelättnader av annat slag utelämnats i detta arbete.

Eftersom Sverige är med i Europeiska unionen (EU) sedan år 1995<sup>22</sup> kan även vissa EU-rättsliga frågor uppstå, även på skatterättens område. I denna framställning har endast kortfattat redogjorts för de unionsrättsliga aspekterna, nämligen statsstödsreglerna och fri rörlighet för personer, se avsnitt 3.3. Utöver det har EU-rättsliga aspekter utelämnats, eftersom de inte i särskilt stor mån diskuteras i förhållande till expertskatten.

Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har inte redogjorts för i denna uppsats, även om den lagen också reglerar skatteförhållanden för utländska arbetstagare i Sverige. Avgränsningen har gjorts eftersom lagen inte har varit relevant för en analys av expertskattereglerna.

## 1.5 Disposition

I uppsatsens andra kapitel beskrivs ett antal principer som får betydelse för uppsatsen, nämligen förutsebarhet, likformighets-, legalitets-, neutralitetsprincipen samt principen om optimal beskattning. I kapitel tre följer en introduktion till skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft, för fortsatt förståelse. Först ges en allmän beskrivning av skattelättnader av det slaget. Sedan följer en redogörelse av en rapport från OECD angående skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft. Till sist beskrivs kortfattat EU:s statsstödsreglers förhållande till sådana skattelättnader samt den fria rörligheten för personer inom unionen. Kapitel fyra handlar om den svenska expertskatten. I kapitlet finns avsnitt avseende bakgrund, gällande rätt, statistik samt synpunkter på expertskatten. Det femte kapitlet redogör för motsvarande gällande den danska forskerordningen, samt innehåller ett kort avsnitt om relevanta begrepp för förståelse. I kapitel sex görs en analys utifrån de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsen. Uppsatsen avslutas i kapitel sju med några sammanfattande slutsatser.

---

<sup>22</sup> Så blev Sverige med i EU, EU-upplysningen, hämtad den 16 maj 2017 (länk i källförteckningen).

## 2 Principer för skattelag

I svensk rätt finns principer av olika slag att beakta. De kan antingen ha en allmän eller en speciell karaktär. Allmänna rättsliga principer bör beaktas inom i stort sett alla områden av ett lands rättssystem. En speciell princip är istället tillämplig inom ett avgränsat rättsområde. Vilket värde en princip har för lagstiftningen och rättstillämpningen beror på vilken princip det rör sig om. De kan användas som instrument, argument eller rent av utläsas ur lagtext – antingen uttryckligen eller genom tolkning.<sup>23</sup> För att kunna analysera den svenska expertskatten i ljuset av den danska forskerordningen finns det ett antal sådana principer som blir aktuella att diskutera.

### 2.1 Förutsebarhet

Regler om skattelättnader är i vissa fall utformade så att en bedömning av något slag måste ske. Ett exempel är de svenska expertskattereglerna, i vilka det uppställs kriterier för att forskare med flera ska få använda sig av reglerna om de inte uppnår en viss lönenivå.<sup>24</sup> Det kan skapa problem utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. För en rättssäker beskattning krävs förutsebarhet, både avseende lagstiftningen och rättstillämpningen. Skattskyldiga ska ha möjlighet att förutse vilken beskattning som kommer av olika handlingar. Risken är att skattskyldiga inte vågar handla till följd av osäkerheten kring vilka beskattningskonsekvenser som följer, om skattelagstiftningen inte är förutsebar. För att uppfylla förutsebarhetskravet ska skattelagstiftningen vara så tydlig som möjligt och huvudsakligen inte ge upphov till tolkningsproblem eller kräva svåra bedömningar av olika slag. Inte heller rättstillämpningen hos varken domstolar eller myndigheter ska vara skönsmässig.<sup>25</sup>

### 2.2 Likformighetsprincipen

Regler om skattelättnader för särskild utländsk arbetskraft kan ifrågasättas utifrån ett likformighetsperspektiv eftersom åtskillnad görs på låg- och högkvalificerade samt inhemska och utländska arbetstagare.<sup>26</sup>

Likformighetsprincipen<sup>27</sup> är en allmän princip<sup>28</sup> och tillämpas bland annat på skatteområdet. Den innebär att lika fall ska behandlas lika, vilket inom

---

<sup>23</sup> Pahlsson, Robert, ”Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen”, Skattenytt 2014, s. 554-570, s. 557.

<sup>24</sup> Se avsnitt 4.2.1.3.2.

<sup>25</sup> Lodin (2007), s. 483.

<sup>26</sup> OECD (2011), s. 137.

<sup>27</sup> Principen kallas även för likhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och principen om likhet inför lagen, men inom skatterätten tycks likformighetsprincipen vara vanligaste beteckningen, se Pahlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2007, s. 35.

<sup>28</sup> Pahlsson (2014), s. 557.

skattesystemen tar sig uttryck i att beskattning av likartade situationer så långt som möjligt ska behandlas på likartat vis. Sedan länge tillbaka har det i svensk skatterätt strävats efter att uppnå likformig behandling av inkomster.<sup>29</sup>

Likformighetsprincipen finns lagstadgad i 1 kap. 9 § RF, enligt följande:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saktighet och opartiskhet”

Likformighetsprincipen i RF är dock inte direkt tillämplig för lagstiftarens verksamhet. För lagstiftaren finns istället andra hinder mot särbehandling.<sup>30</sup> Frågan är dock vilket värde likformighetsprincipen ska tillmätas vid lagstiftning och rättstillämpning när det gäller just skatterätt. Är den att likställa med en rättsregel eller en riktlinje? Pålsson har i en artikel analyserat likformighetsprincipens rättsliga betydelse i svensk rätt. Pålsson kommer fram till att principen baseras på subjektiva jämförelser, vilket leder till att principen, trots att den förekommer i bland annat RF, snarare är en rättsprincip än en klar rättsregel. Detta ska dock inte tolkas som att likformighetsprincipen inte ska ges stor betydelse i juridiken, trots sin vaga utformning och subjektiva sida, då den är viktig för att ett legitimt rättssystem ska kunna upprätthållas.<sup>31</sup> Ibland har likformighetsprincipen fått ge vika för att andra syften med lagstiftningen ska kunna uppnås istället samt av förenklingsskäl.<sup>32</sup>

Det finns olika faktorer som kan komma ifråga vid en likformighetsprövning av lagregler, exempelvis var en skattskyldig är bosatt eller vilken bransch en skattskyldig är verksam i. Bosättningen kan ge upphov till avsteg från likformighetsprincipen i vissa fall. Olikheter mellan branscher är desto lättare att motivera, då två skattskyldiga inom olika branscher i vissa fall inte är särskilt lika.<sup>33</sup>

## 2.3 Legalitetsprincipen

En princip som får stor betydelse på skatterättens områden är legalitetsprincipen, vilket är en allmän princip.<sup>34</sup> Angående skattelättnader för utländska högkvalificerade arbetstagare blir principen aktuell då regler av det slaget ofta kan vara svårtolkade och kräva avancerade bedömningar. Om lagtexten blir alltför svårtolkad och skapar tillämpningsproblem kan ifrågasättas om regeln stämmer överens med legalitetsprincipen. Det gäller för exempelvis de svenska expertskattegrupperna, som innehåller

---

<sup>29</sup> Lodin (2015), s. 44-45.

<sup>30</sup> Se exempelvis artikel 18 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF), jfr Pålsson (2007), s. 56.

<sup>31</sup> Pålsson (2014), s. 554-568.

<sup>32</sup> Lodin (2015), s. 45.

<sup>33</sup> Pålsson (2004), s. 672-673.

<sup>34</sup> Pålsson (2014), s. 557.

bedömningar i vissa fall<sup>35</sup> och därför ger upphov till en diskussion kring om lagtexten uppfyller legalitetsprincipens kriterier.

Legalitetsprincipen består av fyra delar, nämligen ett föreskriftskrav, analogiförbud, retroaktivitetsförbud samt bestämdhetskrav. Att skatt inte får utkrävas utan lag är reglerat i RF. All offentlig makt utgår från folket, 1 kap. 1 § RF, och riksdagen är folkets främsta företrädare samt beslutar om skatt till staten, 1 kap. 4 § RF. Riksdagen ska meddela föreskrifter om skatt, 8 kap. 3 § RF. Föreskrifterna ska meddelas genom lag eftersom de avser skyldigheter för enskilda gentemot det allmänna, 8 kap. 2 § 1 st. 2 p RF. Utifrån det kan utläsas ett föreskriftskrav för skatt i RF. I 2 kap. 10 § 2 st. RF finns retroaktivitetsförbudet avseende beskattning lagstadgat. Bestämdhetskravet är ej grundlagsreglerat, men otydlighet och tillämpningssvårigheter kan kritiseras under lagstiftningsprocessen.<sup>36</sup> Kravet kan även kopplas till föreskriftskravet, eftersom syftet med en föreskrift riskerar att urholkas om föreskriften inte går att tillämpa på rätt sätt. Även analogiförbudet följer av föreskriftskravet på sådant vis att en analogi inte överensstämmer med ett föreskriftskrav.<sup>37</sup>

Trots lagregleringen kan frågan om vilket värde legalitetsprincipen har i slutändan på skatteområdet aktualiseras.<sup>38</sup> I likhet med likhetsprincipen, se ovan, tolkar Pahlsson legalitetsprincipen som en rättsprincip, som trots allt får stor betydelse för att ett rättssystem inte ska förlora legitimitet.<sup>39</sup>

## 2.4 Neutralitetsprincipen

När en skattskyldig agerar syftar neutralitetsprincipen till att den skattskyldiges beteende inte ska påverkas av beskattningsreglerna. Det innebär att olika alternativ som före skatt är likvärdiga ur ekonomisk synpunkt ska vara det även efter beskattning har skett. Att skattereglerna ska vara neutrala har flera positiva effekter, men kan också göra lagstiftningen svårförståelig och leda till tillämpningsproblem.<sup>40</sup> Frågan om neutralitet aktualiseras i förhållande till skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft, eftersom reglerna riktar sig till en mycket begränsad målgrupp i många fall. Det är också i många fall uttalat att reglerna har uppstått för att påverka olika personers beteenden.<sup>41</sup> Det kan då ifrågasättas om reglerna leder till skatteskillnader mellan alternativa ageranden på ett sätt som kan stå i strid med neutralitetstanken.

---

<sup>35</sup> Se kompetensregeln i avsnitt 4.2.1.3.2.

<sup>36</sup> Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013, s. 10-21, s. 16.

<sup>37</sup> Hultqvist (2016), s. 731.

<sup>38</sup> Pahlsson (2014), s. 558.

<sup>39</sup> Pahlsson (2014), s. 568.

<sup>40</sup> Lodin (2015), s. 45-46.

<sup>41</sup> Se exempelvis de svenska som har till syfte att få utländsk högkvalificerad arbetskraft att vilja flytta till Sverige, jfr avsnitt 4.1.1.

## 2.5 Principen om optimal beskattning

I vissa fall kan principen om optimal beskattning ge upphov till undantag från likformighets- och neutralitetsprincipen, för att gynna samhällsekonomin. På inkomstskatteområdet är jobbskatteavdraget ett exempel på ett sådant fall, som innebär att skattskyldiga med inkomster av arbete får en skattereduktion som skattskyldiga med andra slags inkomster, som till exempel sjukpenning, inte får. Det ska ge personer incitament att arbeta. Även RUT- och ROT-avdragen är införda av samhällsekonomiska skäl.<sup>42</sup> Den svenska lagstiftaren har angett att arbetstagare som omfattas av expertskattereglerna ofta inte utnyttjar det svenska välfärdssystemet i samma utsträckning som andra invånare.<sup>43</sup> En diskussion kring om skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft är rättfärdigade utifrån principen om optimal beskattning blir därmed aktuell.

## 2.6 Sammanfattning

Ovan har redogjorts för ett antal principer som är viktiga för uppsatsens fortsättning, nämligen förutsebarhet, likformighets-, legalitets-, neutralitetsprincipen samt principen om optimal beskattning. Dessa blir framförallt aktuella i analysen i kapitel sex.

---

<sup>42</sup> Lodin (2015), s. 47-48.

<sup>43</sup> Se avsnitt 4.1.1.



## 3 Skattelättnader för utländsk högkvalificerad arbetskraft

Skattelättnader finns i många former och i ett flertal olika länder. Motiven för dem skiljer sig åt och effekterna varierar. Skattelättnader för utländsk högkvalificerad arbetskraft finns i flera länder, däribland Sverige och Danmark. Den svenska versionen är expertskattereglerna, och den danska varianten är forskerordningen. Nedan redogörs allmänt för skattelättnader för utländska högkvalificerade arbetstagare, samt för en OECD-rapport beträffande sådana. Slutligen nämns kort vad EU:s statsstödsregler och regler om fri rörlighet inom unionen har för betydelse i sammanhanget.

### 3.1 Allmänt

Det finns flera syften med beskattning, varav finansiering av den offentliga sektorn är den huvudsakliga. Andra syften kan vara att utjämna ekonomiska skillnader, samt att påverka ett visst beteende, som exempelvis med alkoholbeskattning och energibeskattning.<sup>44</sup>

På samma vis har olika länder olika syften för införandet av skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft, och det finns olika sätt att utforma skattelättnaderna på beroende på vad syftet är. Ett motiv är att främja kunskapsutveckling, och ett annat att åtgärda en brist på kompetens i landet. Regler för att minska de ekonomiska effekterna av att flytta till och arbeta i ett annat land införs framförallt i länder med hög skatt och andra länder vars beskattning kan verka avskräckande för utländska arbetstagare. Syftet är att länderna ska bli mer attraktiva för personer med hög kompetens.<sup>45</sup>

Skattelättnader av det slaget kan skapa problem. Ett sådant problem som uppkommer vid utformningen av skattelättnader riktade mot en viss grupp skattskyldiga är att formulera reglerna så att de tillämpas som avsett, d.v.s. kvalifikationsproblem. En risk finns att det ursprungliga syftet med skattelättnaderna inte uppnås, eftersom bestämmelserna inte kan tillämpas så som avsetts. Särskilda skatteregler för vissa grupper kan också i många fall ifrågasättas utifrån ett likformighetsperspektiv, exempelvis när skillnad görs på låg- och högkvalificerade arbetstagare, samt utländska medborgare och landets egna.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> Lodin (2015), s. 1-3.

<sup>45</sup> OECD (2011), s. 124.

<sup>46</sup> OECD (2011), s. 124.

## 3.2 OECD:s rapport från år 2011

OECD publicerade år 2011 en rapport, *OECD Tax Policy Studies: Taxation and Employment*, som innehöll ett avsnitt om beskattning av högkvalificerad arbetskraft.

År 2010<sup>47</sup> fanns det 16 OECD-länder som hade infört särskilda skattelättnader för utländska arbetstagare. 12 av länderna, däribland Sverige och Danmark, har regler specifikt för personer med viss kompetens. Två av de övriga ländernas regler baseras istället på att inkomst från utlandet kan undantas från beskattning, och de sista två länderna har skattelättnader av mer generell slag, som ändå kan få betydelse för högkvalificerad utländsk arbetskraft.<sup>48</sup> Systemen är utformade på olika sätt i de olika länderna, vilket beror till stor del på varje lands politiska motiv.<sup>49</sup>

Att rörligheten för arbetskraft sedan 90-talet har ökat av olika skäl är en viktig anledning till att länder inför regler om skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft. Kostnaderna för flytt till annat land – både ekonomiska och känslomässiga – har minskat, bland annat med hjälp av bättre kommunikationsteknik och minskade transportkostnader. Att utbildningen i utvecklingsländer har blivit bättre, vilket innebär mer högkvalificerad arbetskraft att tillgå i världen, är en annan anledning. Dessutom blir de multinationella företagen fler, vilket leder till att den internationella arbetsmarknaden blir mer tillgänglig. Till följd av arbetskraftens ökade rörlighet får ett lands skatteregler större betydelse när företag rekryterar utomlands, även om det självklart finns ytterligare faktorer utöver skatt som påverkar.<sup>50</sup>

Speciella skattelättnader är inte bara en lösning för länder som vill attrahera utländsk arbetskraft, utan även för länder som vill behålla högkvalificerade arbetstagare som redan finns i landet. Det är dock svårt att vid skattelättnaders utformning särskilja arbetskraft som kan tänkas attraheras av den internationella arbetsmarknaden, från arbetskraft som inte är troliga att flytta ut ur hemlandet. Särskilda skatteregler för arbetskraft med internationella möjligheter skulle till följd av det troligtvis även omfatta arbetstagare av den senare typen, som inte har samma internationella möjligheter men som också är en del av den högkvalificerade arbetskraften i landet. En avvägning får då göras mellan dels den mängden skattebetalningar som antas gå förlorade på grund av utflyttning, dels den möjliga ökningen av skatteintäkter som skattelättnader som är utformade för att attrahera utländska höginkomsttagare skulle ha.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Notera att statistiken i skrivande stund är ungefär sju år gammal. Det har varit ett medvetet val att ta med den trots det eftersom senare uppdaterad statistik inte har hittats under arbetet med denna uppsats. Den redovisade statistiken får därför ses som ungefärlig och illustrerande, i brist på mer uppdaterad information.

<sup>48</sup> OECD (2011), s. 137-138.

<sup>49</sup> OECD (2011), s. 124.

<sup>50</sup> OECD (2011), s. 125-126.

<sup>51</sup> OECD (2011), s. 130.

Om ett land har för höga skattesatser, antingen i sig självt eller i jämförelse med omkringliggande länder, kan det avskräcka utländsk arbetskraft när sådan väljer på den internationella arbetsmarknaden. Generellt sett finns det i OECD:s mening två övergripande motiv till varför ett land inför skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft, nämligen för att minska skattens inflytande när beslut om flytt tas, och att attrahera samt behålla eftertraktad kompetens i landet.<sup>52</sup>

Det finns som nämnts ett flertal positiva följder av skattelättnader för utländsk arbetskraft. OECD framhäver dock att det också kan ifrågasättas om sådana särskilda skattelättnader skulle vara rättfärdigade. Det kan vara fallet om landet redan har en attraktiv arbetsmarknad och högkvalificerade arbetstagare som troligtvis stannar i landet, eller om det uppstår problem med att utforma reglerna, samt om det finns andra effektiva lösningar för att nå samma politiska mål.<sup>53</sup>

På vilket sätt de olika OECD-länderna har utformat sina regler beror huvudsakligen på vilket syfte skattelättnaderna har. Skattelättnaderna kan vara specifika men brett tillämpbara, eller generella men riktade mot en mer avgränsad grupp skattskyldiga. Resultatet av skattelättnaderna kan också skilja sig. Ett alternativ är att en lägre skattesats gäller på en inkomst generellt, som i Danmark.<sup>54</sup> Ett annat alternativ är att en del av inkomsten undantas helt från beskattning och att resterande del beskattas normalt, vilket gäller i Sverige.<sup>55</sup> Många av länderna, men inte alla, har valt att endast tillåta skattelättnaderna under en viss tidsperiod. De flesta länderna har skattelättnader som avser utländska medborgare men bland annat de danska reglerna riktar sig även till danska medborgare.<sup>56, 57</sup>

Om och hur en arbetstagare ska kvalificera sig för skattelättnader är en viktig fråga vid utformningen av sådana regler. Ett alternativ är genom viss kompetens, och ett annat på grund av inkomst. Problem kan uppstå avseende båda tillvägagångssätten. Att bedömningen sker utifrån ett kompetenskrav ger en större administrativ och ekonomisk börda. Vid ett inkomstkrav blir istället problemet att en höginkomsttagare inte nödvändigtvis har den kompetensen som önskas med reglerna, och vice versa, d.v.s. att en högkvalificerad arbetstagare inte alltid har en hög lön.<sup>58</sup>

Utöver de 16 länderna som tas upp i OECD:s tabell över skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft finns andra slags skattelättnader i

---

<sup>52</sup> OECD (2011), s. 131-135.

<sup>53</sup> OECD (2011), s. 135-137.

<sup>54</sup> Jfr avsnitt 5.3.2.2.

<sup>55</sup> Jfr avsnitt 4.2.1.2.

<sup>56</sup> Det rör sig endast om krav på karenstid för skattskyldighet istället, oavsett medborgarskap, jfr avsnitt 5.3.2.1.5.

<sup>57</sup> OECD (2011), s. 137-144.

<sup>58</sup> OECD (2011), s. 144-146.

OECD-länder som också kan få betydelse för en arbetstagares flyttbeslut.<sup>59</sup> Av avgränsningsskäl redogörs dock inte för dessa i denna uppsats.

## 3.3 Några EU-rättsliga aspekter

### 3.3.1 Förbud mot statsstöd

När skattelättnader av detta slag införs är frågan om det kan anses utgöra ett statsstöd enligt unionsrätten. Enligt artikel 107 FEUF är det oförenligt med den inre marknaden om medlemsstater ger stöd som kan påverka konkurrensen, och till följd av det påverkar handeln mellan medlemsländerna genom att gynna vissa företag eller viss produktion, dock med vissa undantag. Europeiska kommissionen diskuterade i ett meddelande<sup>60</sup> år 2001 EU-dimensionen i skattelättnader för utländska nyckelpersoner och uttalade att det finns rättviseaspekter att fundera kring.<sup>61</sup> Dock ansågs de svenska reglerna av EU inte utgöra statsstöd när expertskattereglerna skulle införas.<sup>62</sup> Därför diskuteras i denna uppsats inte unionsrättens statsstödsregler djupare.

### 3.3.2 Fri rörlighet och omvänd diskriminering

Till följd av Sveriges medlemskap i EU ska också den fria rörligheten inom unionen nämnas. EU:s inre marknad är en viktig del av unionen och innefattar bland annat rätten till fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. För att upprätthålla det krävs likvärdig behandling<sup>63</sup> oavsett medborgarskap inom unionen. Det är således inte tillåtet att diskriminera på grund av nationalitet.<sup>64</sup> Dock finns ett undantag från det, nämligen s.k. omvänd diskriminering. Det innebär att ett lands egna medborgare får behandlas sämre än andra unionsmedborgare, vilket inte hindras av EU:s fria rörlighet.<sup>65</sup>

## 3.4 Sammanfattning

Som framkommer ovan är ett av de främsta motiven för skattelättnader för högkvalificerad utländsk arbetskraft att attrahera sådan för att främja exempelvis kunskapsutveckling. Dock följer av sådana skattelättnader fördelar och nackdelar, men att 16 OECD-länder år 2010 hade infört skattelättnader av detta slag tyder på att det framförallt ses som positivt ur ländernas perspektiv. I slutändan tycks förekomsten av skattelättnaderna

---

<sup>59</sup> OECD (2011), s. 142.

<sup>60</sup> Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén – Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, KOM(2001) 260 slutlig, Europeiska kommissionen.

<sup>61</sup> Europeiska kommissionen (2001), s. 10.

<sup>62</sup> Regeringens proposition 2000/01:12 Beskattnings av utländska nyckelpersoner, s. 14.

<sup>63</sup> Likabehandling oavsett nationalitet finns reglerat i artikel 18.1 FEUF.

<sup>64</sup> Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5., [omarb. och uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014, s. 264-267.

<sup>65</sup> Bernitz & Kjellgren (2014), s. 157.

bero på att den internationella arbetsmarknaden blir desto mer tillgänglig. Länder vill attrahera och behålla arbetskraft med hög kompetens. Utformningen av reglerna skiljer sig dock mellan olika länder, och effekterna varierar.

## 4 Expertskatt i Sverige

I Sverige har sedan över 30 år tillbaka särskild beskattning för utländska forskare tillämpats i vissa fall. Dagens regler finns i 11 kap. 22-23 a §§ inkomstskattelagen (IL) och kallas för expertskatt. Nedan redogörs för bakgrunden till reglerna. Sedan beskrivs gällande rätt och hur de är avsedda att tillämpas, samt statistik. Slutligen exemplifieras diskussioner som förs kring expertskatten.

### 4.1 Bakgrund till expertskattereglerna

Redan år 1985 infördes regler i svensk lagstiftning om särskild beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i landet.<sup>66</sup> Sedan dess har särskilda förmånliga beskattningsregler för vissa utländska arbetare funnits i svensk rätt.

#### 4.1.1 Expertskattereglerna införs

I regeringens vårproposition år 1999<sup>67</sup> tog dagens regler form.<sup>68</sup> Det angavs i propositionen att ett förslag skulle framläggas av Finansdepartementet angående skattelättnader för särskild utländsk arbetskraft. Regeringen påtalade Sveriges behov av en skattelagstiftning avseende särskilda skattemässiga frågor som berör utländska personer med hög kompetens som anställs tillfälligt vid ett svenskt företag. Detta för att Sverige skulle kunna fortsätta vara konkurrenskraftigt inom teknologi och kunskapsutveckling då andra länder i Europa hade infört liknande lagstiftning.<sup>69</sup>

Två alternativa förslag till lagtexter lades senare fram i en promemoria<sup>70</sup>. Regler avseende forskare fanns redan, men med de nya förslagen skulle även vissa andra utländska arbetare som betraktades som experter eller andra nyckelpersoner omfattas. Skälen för att sådana utländska arbetare skulle ges skattelättnader under en viss tid och på vissa villkor var bland annat att de inte utnyttjade det svenska välfärdssystemet i samma utsträckning som andra invånare i Sverige. Ett av förslagen var att för arbetstagaren dels undanta 25 procent av bruttolönen från beskattning, dels undanta vissa kostnadsersättningar från beskattning. För arbetsgivaren skulle det förmånliga med lagstiftningen vara att sociala avgifter inte skulle utges för de skattefria beloppen.<sup>71</sup>

---

<sup>66</sup> Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

<sup>67</sup> Regeringens proposition 1998/99:100 1999 års ekonomiska vårproposition.

<sup>68</sup> Lönenivåkravet infördes dock vid ett senare tillfälle, se avsnitt 4.1.2.

<sup>69</sup> Prop. 1998/99:100, s. 167.

<sup>70</sup> Ds. 1999:25 Beskattning av utländska nyckelpersoner.

<sup>71</sup> Ds 1999:25, s. 5-6.

Som följd av promemorian kom en proposition<sup>72</sup> om beskattning av utländska nyckelpersoner.<sup>73</sup> Behovet av sådana regler ansågs finnas eftersom Sveriges grannländer hade infört regler av liknande slag och då kunde ses som mer attraktiva för internationella företags nyetableringar. Andra incitament var att minska företagets lönekostnader vid anställning av eftertraktade nyckelpersoner från utlandet, att motivera svenska företag att ha sina ledningsavdelningar i Sverige trots att det krävde utländska anställda samt att den svenska forskningen och tekniska utvecklingen skulle vara konkurrenskraftig i ett internationellt sammanhang. Förslaget sades ta hänsyn till både arbetstagarens merkostnader för utlandstjänst och arbetsgivarens kostnader för lön, och sågs som ändamålsenligt i förhållande till syftet med reglerna.<sup>74</sup>

Förslaget innebar i korthet att endast utländska medborgare som inte hade varit bosatta eller stadigvarande vistats i landet under de fem föregående åren skulle kunna omfattas av expertskattereglerna. Skattelättnaderna skulle endast gälla för personer med avsikt att stanna i Sverige under max fem år, varav skattelättnader skulle medges under de första tre åren. Ett krav föreslogs vara att arbetsgivaren skulle vara hemmahörande, eller ha ett fast driftställe, i Sverige. För att kvalificeras för expertskatt föreslogs en kompetensprövning. En arbetstagare skulle enligt förslaget antingen klassificeras som expert, forskare eller ha en företagsledande position alternativt vara en annan nyckelperson. Regeringen angav att de kostnadsersättningar och den del av inkomsten som skulle vara undantagen från beskattning inte heller borde utgöra underlag för socialavgifter och allmän pensionsavgift.<sup>75</sup>

Eftersom endast utländska medborgare, i likhet med många andra länders liknande regler<sup>76</sup>, skulle ha möjlighet att utnyttja skattelättnaderna ifrågasattes reglernas utformning av Ombudsmannen mot etnisk diskriminering<sup>77</sup> (DO).<sup>78</sup> Regeringen diskuterade och ansåg inte att det fanns något hinder mot reglerna genom att minoriteter skulle gynnas eller att landets egna medborgare skulle diskrimineras i förhållande till utländska. Således avfärdades DO:s anmärkningar på den föreslagna lagstiftningen.<sup>79</sup>

Den nya lagen började gälla år 2001 i enlighet med ovannämnda förslag.<sup>80</sup>

---

<sup>72</sup> Regeringens proposition 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner.

<sup>73</sup> Prop. 2000/01:12, s. 1.

<sup>74</sup> Prop. 2000/01:12, s. 18-20.

<sup>75</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22-26.

<sup>76</sup> Notera dock att de danska motsvarande reglerna inte innehåller något krav på medborgarskap, se avsnitt 5.3.2.

<sup>77</sup> Nuvarande Diskrimineringsombudsmannen.

<sup>78</sup> Lagreglerna som hänvisades till var 1 kap. 2 och 9 §§ RF, 1 § lagen (1999:131) om Ombudsmannen mot etnisk diskriminering, samt artikel 12 i EG-fördraget (i dag artikel 18 FEUF). Även 2 kap. 15 § RF diskuterades i propositionen i anslutning till detta.

<sup>79</sup> Prop. 2000/01:12, s. 23-24.

<sup>80</sup> Se SFS 2000:1161 om lag om ändring i Inkomstskattelagen (1999:1229).

#### 4.1.1.1 Förväntade effekter

Regeringen gjorde bedömningen att det skulle vara avsevärt många fler personer som skulle ha möjlighet att beviljas skattelättnader enligt de nya reglerna, i jämförelse med de äldre då gällande reglerna. Detta eftersom de då nya reglerna utvidgades från att bara omfatta forskare till att även gälla för experter och specialister samt andra nyckelpersoner<sup>81 82</sup>.

#### 4.1.1.2 Synpunkter på förslaget

Bland de remissinstanser som yttrade sig om förslaget fanns några som redan inför denna lagstiftning angav att det borde vara lönenivån – samt en individuell prövning – som skulle vara avgörande för expertskattereglernas tillämpning. Regeringen besvarade kritiken med att en lösning på kvalifikationsfrågan visserligen skulle kunna vara att använda lönenivåer men att lönen trots allt inte bör vara avgörande för skattelättnadernas tillämpning. Detta eftersom lönenivåskillnaderna är stora inom målgruppen och ett lönenivåkrav därför kunde leda till att personer som bör omfattas av reglerna inte gör det. Det skulle också kunna resultera i att beloppsgränsen blir en slags tröskel för lönenivåerna.<sup>83</sup>

American Chamber of Commerce framhöll att det istället för ett krav på utländskt medborgarskap borde vara krav på avsaknad av hemvist i Sverige. Regeringen hänvisade som svar till att många andra europeiska länder också uppställde ett medborgarskapskrav, och angav att det efter en bedömning inte bör utgöra diskriminering<sup>84 85</sup>.

Bland annat Riksskatteverket önskade att definitionen skulle tydliggöras. Regeringen angav att en mer preciserad definition av kvalifikationskraven än den som görs i propositionen<sup>86</sup> inte är möjlig.<sup>87</sup>

### 4.1.2 Lönenivåregeln införs

Senare, efter ett antal års tillämpning av expertskattereglerna, framfördes i en proposition<sup>88</sup> ett förslag om förenklad expertskatt. De tidigare reglerna hade kritiserats för att inte vara tillräckligt förutsebara. Främst var det gällande bedömningen av nyckelpersoner som reglerna ansågs brista i förutsebarhet, vilket resulterade i att företag inte kunde använda expertskatten som ett incitament vid rekryteringar. Det fanns ingen möjlighet för arbetsgivarna att garantera att en arbetstagare skulle omfattas av reglerna. Detta eftersom varje prövning avseende nyckelpersoners kompetens var individuell och inga objektiva krav fanns uppställda. Det var

---

<sup>81</sup> Se avsnitt 4.2.1.3.2 för ytterligare beskrivning av hur propositionen definierade de olika persongrupperna.

<sup>82</sup> Prop. 2000/01:12, s. 29-30.

<sup>83</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.

<sup>84</sup> Jfr DO:s synpunkter och regeringens svar ovan i avsnitt 4.1.1.

<sup>85</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22-23.

<sup>86</sup> Se avsnitt 4.2.1.3.2 för propositionens definition.

<sup>87</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.

<sup>88</sup> Regeringens proposition 2011/12:1 Budgetproposition för 2012.



problematiskt i förhållande till syftet med reglerna, som bland annat var att kunna rekrytera utländskt eftertraktad kompetens med hjälp av en förmånlig beskattning. En beloppsgräns var därmed en efterfrågad lösning. Det framhölls att bland annat Danmark har ett sådant system.<sup>89</sup>

Regeringens förslag innebar att en regel skulle införas om att en lönenivå som överstiger två prisbasbelopp per månad skulle kunna ersätta villkoren om kompetensbedömning i tillämpliga fall.<sup>90</sup>

Genom förändringen skulle det med hjälp av det nya objektiva kravet för expertskatt vara lättare att förutse om en arbetstagare kunde omfattas av reglerna. Eftersom den individuella prövningen enligt de tidigare befintliga reglerna även kvarstod fanns möjligheten att få expertskatt även om lönenivån var lägre kravet, så länge kvalifikation enligt de övriga reglerna kunde ske.<sup>91</sup>

#### **4.1.2.1 Synpunkter på förslaget**

Många av de remissinstanser som yttrade sig instämde med förslaget att förenkla expertskattereglerna med en lönenivågräns. Däremot hade Skatteverket synpunkter på det och ansåg att reglerna skulle förenklas ännu mer genom att den individuella prövningen skulle slopas helt. Det skulle enligt Skatteverket öka förutsebarheten ytterligare. Regeringens svar var att den individuella kompetensprövningen skulle finnas kvar som alternativ eftersom löneskillnaderna var stora och många personer därför skulle riskera att inte omfattas av expertskattereglerna om prövningen togs bort.<sup>92</sup>

En del remissinstanser yttrade sig om att lönenivån ansågs vara för hög och skulle resultera i ett alltför snävt tillämpningsområde och att arbetstagare inom vissa sektorer, exempelvis universitetsanställda, kunde ha svårt att nå upp till lönenivån. Lunds Universitet föreslog att lönenivåregeln skulle vara ett prisbasbelopp för anställda med doktorsexamen. Regeringen besvarade detta med att det vid valet av lönenivå måste beaktas vilka effekter det kunde få inom flera områden, däribland konkurrens och på arbetsmarknaden. Två prisbasbelopp per månad i lön ansågs lämpligt även i jämförelse med Danmarks lönenivåregel<sup>93</sup>. Diverse remissinstanser, däribland Forskarskattenämnden, framhävde att det även kunde finnas ett behov av att förenkla expertskattesystemet för bland annat forskare. Regeringen ansåg dock inte att det skulle införas en lägre anpassad lönenivå vissa målgrupper eftersom den individuella prövningen fortfarande gällde.<sup>94</sup>

#### **4.1.2.2 Angående lönenivåregelns införande**

I och med lönenivåregelns införande ökade expertskattereglernas förutsebarhet och tillämpningsområde. Tidigare var positionen som

---

<sup>89</sup> Prop. 2011/12:1, s. 238-243.

<sup>90</sup> Prop. 2011/12:1, s. 242.

<sup>91</sup> Prop. 2011/12:1, s. 243-244.

<sup>92</sup> Prop. 2011/12:1, s. 242-244.

<sup>93</sup> Jfr avsnitt 5.3.2.1.1.2.

<sup>94</sup> Prop. 2011/12:1, s. 242-244.

verkställande direktör den enda höga befattningen som kunde förutsägas att omfattas av skattelättnaden. Enligt den nya regeln kom troligtvis många fler högt uppsatt anställda att omfattas, som exempelvis personalchefer. Även anställda i finansbranschen och professionella idrottsutövare skulle kunna ha löner på sådan nivå att de kan få skattelättnad. Således ökade lönenivåregeln Sveriges konkurrenskraft inom andra branscher än forskning jämfört med tidigare.<sup>95</sup>

## 4.2 Gällande rätt

Syftet med reglerna har i helhet varit att Sverige ska vara ett attraktivt land för högkvalificerade arbetstagare och multinationella företag samt, gällande beloppsregeln, att öka förutsebarheten ytterligare. Det har lett fram till dagens regler, som redogörs för nedan.

### 4.2.1 Inkomstskattelagen

#### 4.2.1.1 Grundläggande skattskyldighet

Reglerna om expertskatt gäller för arbetstagare, i detta fall fysiska personer. En fysisk person betalar för sina arbetsinkomster i vanliga fall kommunal inkomstskatt samt, om inkomsterna överstiger ett belopp, statlig inkomstskatt, se 1 kap. 3 § första stycket IL. Skatteunderlaget utgörs av personens beskattningsbara förvärvsinkomster, vilket normalt innebär att överskott i inkomstlaget tjänst och näringsverksamhet minskas med de avdrag som är aktuella, vilket framgår av 1 kap. 5 § IL.

En skattskyldig person är antingen obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. För de två typerna av skattskyldighet gäller olika regler som utgångspunkt. Som obegränsat skattskyldig ska personer beskattas för alla sina inkomster – även sådana från utlandet – i Sverige, se 3 kap. 8 § IL. En person anses vara obegränsat skattskyldig om denne anses som bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har en väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt i landet, se 3 kap. 3 § första stycket IL. Att vara bosatt i Sverige innebär i regelns mening att en person är folkbokförd i och faktiskt bor i landet.<sup>96</sup> En person som stadigvarande vistas i Sverige bör normalt ha vistats i landet under en sammanhängande period av sex månader eller mer.<sup>97</sup>

#### 4.2.1.2 Expertskattereglerna

Som utgångspunkt omfattas utländsk arbetskraft inom forskning samt experter och andra nyckelpersoner av samma skatteregler som andra, och kan klassificeras som antingen obegränsat eller begränsat skattskyldiga enligt reglerna som redogjorts för i avsnitt 4.2.1.1. I vissa fall kan dock

---

<sup>95</sup> Björkman (2012), s. 5-6.

<sup>96</sup> Karnov Internet, Inkomstskattelagen (1999:1229) 3 kap. 3 §, not 102, Baekkevold, Arne, hämtad den 2 maj 2017.

<sup>97</sup> Karnov Internet, Inkomstskattelagen (1999:1229) 3 kap. 3 §, not 103, Baekkevold, Arne, hämtad den 2 maj 2017.

sådan utländsk arbetskraft istället beskattas enligt de s.k. expertskattereglerna, enligt vilka 25 procent av viss inkomst får undantas från beskattning samt att särskilda avdrag får göras, se nedan i avsnitt 4.2.1.2.1.<sup>98</sup> Detta gäller endast för inkomster då en person har varit obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>99</sup>

Expertskattereglerna<sup>100</sup>, som finns i 11 kap. 22-23 a §§ IL, behandlar ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner och består av tre paragrafer. Reglerna gäller endast för inkomst som ska tas upp i inkomstlagen tjänst<sup>101</sup> och endast för sådan ersättning som mottas från en arbetsgivare i de fall kraven i lagtexten är uppfyllda. Om ersättning mottas för annat arbete eller uppdrag än sådan som omfattas av expertskattereglerna beskattas den enligt normala regler.<sup>102</sup>

#### 4.2.1.2.1 Lagtexten

I 11 kap. 22 § första stycket IL anges vilka som omfattas av reglerna om särskild beskattning, nämligen ”experter, forskare och andra nyckelpersoner”. Sådana arbetstagare ska inte ”ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 § IL om arbetet avser” vissa i lagen specifikt angivna arbetsuppgifter. Dessa är:

1. ”Specialistuppgifter med sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.”

Det finns således inte något krav på att en speciell lönenivå ska uppfyllas för att en skattskyldig ska kvalificeras för beskattning enligt reglerna i första stycket. Om en prövning visar att en arbetstagare uppfyller kraven i första stycket räcker det, i kombination med att det andra styckets förutsättningar ska vara uppfyllda, för att en person ska kunna använda sig av reglerna.

I paragrafens andra stycke anges ytterligare förutsättningar för att första stycket ska gälla. Arbetsgivaren ska ”höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i landet”. Arbetstagaren får inte vara svensk medborgare, och inte heller ha ”varit bosatt eller stadigvarande

---

<sup>98</sup> *Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner*, Skatteverket, Rättslig vägledning, hämtad den 2 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>99</sup> *Lön och annan ersättning för arbete – Skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl.*, Skatteverket, Rättslig vägledning, hämtad den 2 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>100</sup> Bilaga A: Expertskattereglerna.

<sup>101</sup> Expertskattereglerna finns i kap. 11 § IL, som hör till lagens avsnitt om vad som ska tas upp i tjänst.

<sup>102</sup> Karnov Internet, Inkomstskattelagen (1999:1229) 11 kap. 22 §, not 329, Ondrasek Olofsson, Lynda, hämtad den 11 april 2017, fortsättningsvis Ondrasek Olofsson (11 april 2017).

vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas”. Till sist får vistelsen i Sverige endast vara ”avsedd att vara högst fem år”.

I 11 kap. 22 § tredje stycket IL finns beloppsregeln, som trädde i kraft år 2012, d.v.s. senare än de övriga reglerna. Den stadgar följande:

”Villkoren, vid tillämpning av första stycket, ska anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.”

Det innebär att det räcker att en utländsk arbetstagare i Sverige tjänar över den angivna beloppsgränsen för att omfattas av reglerna om expertskatt. Ingen prövning sker i de fallen av arbetstagarens kompetens utöver lönen. Dock krävs fortfarande att förutsättningarna i paragrafens andra stycke är uppfyllda. I de fall då arbetstagaren till följd av sjukdom, föräldraledighet och liknande skulle få motta en lägre ersättning tillfälligt så resulterar det inte i att skattelättnaden försvinner.<sup>103</sup> Alla som beskattas på detta vis behöver således inte längre visa att de är experter, specialister, forskare eller andra nyckelpersoner enligt reglerna.

I paragrafens sista stycke stadgas att det endast är under vistelsens tre första år som expertskattereglerna tillämpas på inkomsten.

I 11 kap. 23 § IL anges vad som ska tas upp till beskattning enligt expertskattereglerna, nämligen ”25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet samt ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige” har haft för diverse kostnader. De kostnader för vilka ersättningar inte ska tas upp till beskattning är ”flyttning till eller från Sverige, egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår”, samt ”avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande”. Kostnaderna får inte dras av, jfr 12 kap. 3 § IL.<sup>104</sup> Begreppet lön innefattar enligt 11 kap. 23 § andra stycket IL utöver normal arbetsersättning bland annat sjukpenning som grundar sig på arbetsinkomst.

Den sista bestämmelsen, 11 kap. 23 a § IL, anger att prövningen om arbetstagare kan beskattas enligt ovannämnda regler görs av Forskarskattenämnden.

#### **4.2.1.3 Närmare om tillämpning av reglerna**

Nedan redogörs för hur propositionerna, både den ursprungliga och den senare avseende förenklade regeln, beskrev tillämpningen av reglerna.<sup>105</sup>

<sup>103</sup> Ondrasek Olofsson (11 april 2017).

<sup>104</sup> Kostnadsersättningarna är dock fria från sociala avgifter, jfr avsnitt 4.2.3.

<sup>105</sup> Prop. 2000/01:12 och prop. 2011/12:1.

#### 4.2.1.3.1 Kvalifikation

Reglerna kan endast användas av personer som inte är svenska medborgare, under förutsättning att personen inte heller har varit bosatt eller stadigvarande vistats i landet under de fem föregående kalenderåren. Skattelättnaderna ska bara ges under anställningens första tre år. Tidsperioden börjar löpa när arbetstagaren ankommer till Sverige. Om personen byter anställning under perioden görs en ny prövning och under förutsättning att även den nya anställningen uppfyller kraven för expertskatt, så ges fortsatta skattelättnader inom samma treårsperiod som redan har påbörjats. Då görs prövningen i övrigt enligt de förhållanden som rådde vid tidpunkten för arbetstagarens första ansökan.<sup>106</sup>

För att de föreslagna skattelättnaderna ska medges är ett ytterligare ett krav att arbetsgivaren är hemmahörande i Sverige eller, om det är ett utländskt företag, har ett fast driftställe i landet. Reglerna omfattar anställningar hos såväl svenska privata som svenska offentliga arbetsgivare. Om det rör sig om ett fast driftställe i Sverige ska det utländska företaget vara skattskyldigt i Sverige för sina inkomster därifrån.<sup>107</sup> Definitionen av ett fast driftställe finns i 2 kap. 29 § IL.

Den särskilda beskattningen kan endast användas då inkomsten tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. För att inkomst i inkomstslaget tjänst ska omfattas av den särskilda beskattningen krävs också att den utgör ersättning för sådant arbete för vilket arbetstagaren uppfyller kraven i expertskattereglerna. Detta innebär alla inkomster av sådant arbetet från aktuell arbetsgivaren samt vissa kostnadsersättningar. Övrig inkomst beskattas enligt normala regler.<sup>108</sup>

#### 4.2.1.3.2 Särskilt om kompetensregeln

Kvalifikationen sker genom en prövning av kompetensen hos personerna. Prövningen skiljer sig åt mellan de i lagstiftningen olika personkategorierna, nämligen experter, forskare samt positioner i företagsledningen och andra nyckelpersoner. Experter ska vara personer som innehar kompetens inom områden som till exempel teknologi, och som inte kan rekryteras inom Sverige. För den andra kategorin, forskare, bör inte heller här kompetensen sedan tidigare finnas tillgänglig i landet, liksom experter. Sådana forskare kan rekryteras både till företag och forskning vid till exempel lärosäten.<sup>109</sup> I praxis har ett krav på doktorsexamen samt två års postdoktoralt arbete uppställts.<sup>110</sup> Ett exempel som ges på personer med företagsledande positioner är personer som har ansvar för ett företags ledning och förvaltning, samt även avseende dotterbolag. Som nyckelfunktioner avses

---

<sup>106</sup> Prop. 2000/01:12, s. 23-31.

<sup>107</sup> Prop. 2000/01:12, s. 25.

<sup>108</sup> Prop. 2000/01:12, s. 31.

<sup>109</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22-23.

<sup>110</sup> Rapport från riksdagen (skatteutskottet) 2013/14:RFR11 Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner, fortsättningsvis Skatteutskottet (2014), s. 18.

bland annat specialister inom flera områden, till exempel administration, marknadsföring, produktion och ekonomi.<sup>111</sup> Vid en prövning enligt kompetensregeln är Forskarskattenämnden beslutför när ordförande och minst tre andra ledamöter är närvarande, såvida inte alla är ense då det räcker med tre ledamöter inklusive ordförande, se 4 § första stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden (ForskL).

#### **4.2.1.3.3 Särskilt om lönenivåregeln**

Regeln om en viss lönenivå gäller istället för kompetensbedömningen i tillämpliga fall. Det är dock även i dessa fall Forskarskattenämnden som ska göra prövningen, men det är då tillräckligt att Forskarskattenämndens ordförande eller vice ordförande beslutar om det enskilt, till skillnad från vad som gäller för kompetensregeln, se 4 § andra stycket ForskL. Lönenivån som ska uppnås varje månad enligt 11 kap. 22 § tredje stycket IL två prisbasbelopp. För arbete som påbörjas år 2017 blir lönekravet således 89 600 SEK.<sup>112</sup>

### **4.2.2 Regler för Forskarskattenämnden**

I ForskL finns regler för nämndens uppgifter, sammansättning, beslut m.m. Bland annat kan nämnas att ett överklagande av Forskarskattenämndens beslut görs av arbetsgivare, arbetstagare eller Skatteverket till allmän förvaltningsdomstol, se 9 § ForskL.

I förordning (2007:786) med instruktion för Forskarskattenämnden finns ytterligare fem paragrafer som avser nämnden, gällande bland annat organisationen och ärendens handläggning.

### **4.2.3 Socialavgiftslagen**

I 2 kap. 12 § första punkten socialavgiftslagen (2000:980) anges att det inte ska utgå sociala avgifter på ersättningar som enligt IL är skattefria. Det får till följd att de ersättningar, både i form av lön och kostnadsersättningar, som enligt expertskattereglerna i 22 kap. 22-23 a §§ IL är skattefria också är avgiftsfria.

## **4.3 Statistik från Forskarskattenämnden**

Som tidigare nämnts är det Forskarskattenämnden som avgör vem som beviljas skattelättnader enligt expertskattereglerna, både avseende prövning och genom det enkla förfarande baserat på inkomstnivå.

---

<sup>111</sup> Prop. 2000/01:12, s. 22.

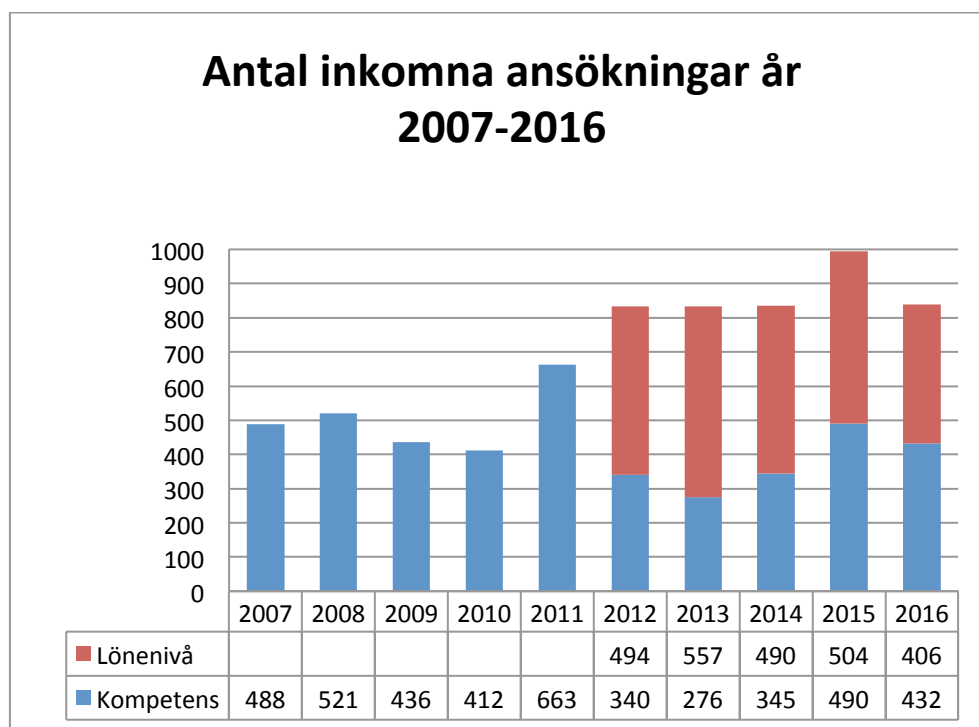
<sup>112</sup> Baserat på ett prisbasbelopp om 44 800 SEK, se *Prisbasbeloppet för år 2017*, Statistiska centralbyrån, hämtad den 23 maj 2017 (länk i källförteckningen).

Forskarskattenämnden för statistik över inkomna ansökningar, beviljande och avslag. Informationen i detta avsnitt baseras i sin helhet på den statistiken.<sup>113</sup>

Sedan år 2012, då inkomstnivåkravet infördes, inkluderar statistiken även hur stor andel av ansökningarna som avser förenklat förfarande. Det är i statistiken nedan även relevant att redogöra för ett antal år föregående lagändringen, för att visa på skillnader före och efter.

I avsnitt 5.4 nedan redovisas statistik för den danska motsvarigheten till expertskattereglerna. I samband med det ska läsaren göras uppmärksam på att statistiken redovisas olika för de danska och de svenska reglerna. Forskarskattenämndens statistik avser antal ansökningar och avgörande varje år, medan det danska Skatteministeriets statistik visar på hur många personer som under varje år utnyttjar reglerna. Notera även att skalan är annorlunda i diagrammen över de svenska jämfört med de danska, eftersom talen är högre för de danska.

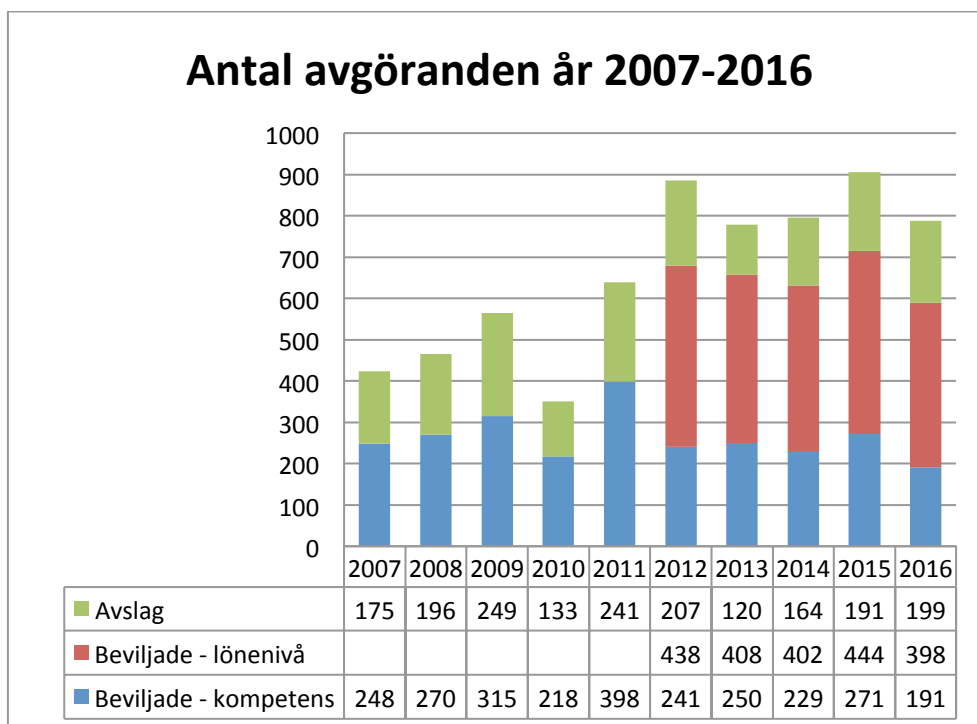
I diagrammen nedan har endast statistik från åren 2007-2016 tagits med. Statistik för år 2017 speglar inte ett fullt år i skrivande stund.



Källa: Forskarskattenämndens statistik<sup>114</sup>. Egen grafik.

<sup>113</sup> *Statistik*, Forskarskattenämnden, hämtad den 26 april 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis Forskarskattenämnden (26 april 2017).

<sup>114</sup> Forskarskattenämnden (26 april 2017).



Källa: Forskarskattenämndens statistik<sup>115</sup>. Egen grafik.

Till skillnad från statistiken över den danska forskerordningens användning i avsnitt 5.4 redovisas inte av Forskarskattenämnden fördelning mellan branscher och medborgarskap. Det går därför inte att göra en sådan liknelse.

Det kan däremot ur diagrammen utläsas att det år 2012 i Sverige skedde en ökning av det totala antalet ansökningar, förmodligen beroende på att personer kunde ansöka om skattelättnaderna på grund av sin lönenivå istället för endast kompetens.<sup>116</sup> Antalet ansökningar på grund av kompetens minskade under samma år, troligtvis till följd av att vissa personer direkt kvalificerade sig genom inkomstnivån istället.

Gällande avgöranden så sker även där år 2012 en ökning av antalet beviljade sådana. Detta dock med hänsyn till lönerregeln. Antal beviljande och avslag enligt kompetensregeln har varken ökat eller minskat anmärkningsvärt. Det beror troligtvis på att Forskarskattenämndens beslut enligt lönenivån inte bör ha ökat nämndens arbetsbörda avsevärt. Det är en betydligt enklare bedömning att göra, endast utifrån personens lönenivå, och kräver inte ett lika stort deltagande av nämndens ledamöter vid varje avgörande. Därmed hinner nämnden troligtvis med ungefär lika många avgöranden på grund av kompetens varje år efter förändringen år 2012.

Som nämnts ovan redovisas den danska statistiken i avsnitt 5.4 utifrån hur många som under varje år använder motsvarande danska regler. Sådana siffror redovisas inte av Forskarskattenämnden och någon direkt jämförelse kan därför inte göras, men det går att göra en ungefärlig beräkning som kan

<sup>115</sup> Forskarskattenämnden (26 april 2017).

<sup>116</sup> Se avsnitt 4.1.2.



ge en indikation på hur många som använder expertskattereglerna under ett år. Under åren 2013-2015 beviljades omkring 2000 ansökningar om expertskatt totalt, d.v.s. alla tre årens kompetens- och lönenivåansökningar som beviljats sammanlagt. Det innebär att cirka 2000 personer använde expertskattereglerna under år 2015, även om det naturligtvis är svårt att beräkna eftersom arbetstagare kan ha lämnat landet före de tre åren med expertskatt utlöppt, och det därmed kan vara ett något lägre antal än beräknat ovan.

## 4.4 Synpunkter på expertskatten

Expertskattereglerna har diskuterats i flera sammanhang, både i media, hos myndigheter och organisationer. Nedan följer tre exempel på utvärderingar som har gjorts under de senaste åren, för att illustrera hur reglerna uppfattas.

### 4.4.1 Skatteutskottets utvärdering år 2014

I en rapport<sup>117</sup> från riksdagens skatteutskott år 2014 utvärderas den svenska expertskatten. I utvärderingen fokuseras på effekterna av beloppsregeln, men även kompetensregeln granskas. Undersökningen innefattar bland annat arbetsgivares upplevelse av expertskatten och om förutsebarheten har ökat efter beloppsregelns införande.<sup>118</sup>

Före en arbetstagares lönenivå infördes som kvalifikationsregel rådde det relativt stor osäkerhet kring vilka arbetstagare med nyckelpositioner som kunde använda expertskattereglerna. Skatteutskottet konstaterar att flera av de arbetstagare som nekats expertskatt före beloppsregelns införande hade kunnat kvalificeras för det utifrån lönenivån. Därmed ökade införandet av den nya regeln förutsebarheten.<sup>119</sup> Även aktörer i näringslivet anger att förutsebarheten har ökat i och med den nya regeln, samt att ansökningsprocessen har förenklats och effektiviserats. Företagen ser också positivt på att andra personalgrupper än tidigare omfattas av reglerna.<sup>120</sup>

Expertskattens syfte var bland annat att attrahera högkvalificerad arbetskraft, samt att göra Sverige konkurrenskraftigt när internationella företag ska etablera sig i världen. Skatteutskottet kan i rapporten inte konstatera att lokaliseringen av etableringar har påverkats av expertskattereglerna. Däremot tycks reglerna ha ökat möjligheterna för svenska företag att rekrytera internationellt eftertraktad kompetens, då högre löner är möjliga att erbjuda.<sup>121</sup>

Däremot återstår ett flertal problem med reglerna enligt företagen, bland annat att kravet på utländskt medborgarskap verkar exkluderande och att

---

<sup>117</sup> Rapport från riksdagen (skatteutskottet) 2013/14:RFR11 Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner.

<sup>118</sup> Skatteutskottet (2014), s. 6.

<sup>119</sup> Skatteutskottet (2014), s. 8.

<sup>120</sup> Skatteutskottet (2014), s. 10.

<sup>121</sup> Skatteutskottet (2014), s. 10.

perioden för skattelättnader är för kort i förhållande till normal utlandsvistelse. Reglerna ger också upphov till tillämpningssvårigheter, då delar av dem är otydliga. Även en sänkning av lönenivåkravet önskas.<sup>122</sup>

Av lärosäten framhålls bland annat att danska motsvarande regler är bättre i förhållande till forskare, eftersom beloppsregeln är lägre samt att universiteten har möjligheten att själva göra bedömningen av sina forskare. Även kravet på att det ska föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet, se 11 kap. 22 § första stycket, andra punkten IL, kritiserar eftersom det minskar möjligheterna för svenska lärosäten att rekrytera utländska forskare.<sup>123</sup>

Utifrån intervjuer med fotbolls- och ishockeyklubbar gör skatteutskottet bedömningen att beloppsregelns införande inte i särskilt stor mån har ökat antalet användare inom idrottsbranschen eftersom utlandsrekrytering inte är klubbarnas första val. Däremot har ändå möjligheten för sådana arbetstagare att utnyttja reglerna uppkommit i och med lönenivåkravet, vilket idrottsklubbarna anger att de troligtvis kommer att göra i framtiden.<sup>124</sup>

En slutsats som skatteutskottet drar är att reglerna faktiskt underlättar utlandsrekryteringen för företag, men att det avseende lärosätens forskarrekrutering är osäkert i vilken mån reglerna underlättar. Det nämns också att trots att förutsebarheten har förbättrats, med beloppsregelns införande, har antalet sökande inte ökat i den mån som förväntades. Däremot har expertskattens betydelse för rekryteringen generellt ökat till följd av förutsebarheten samt den utvidgade personkretsen. Trots det efterfrågas en översyn av expertskattereglerna, eftersom tillämpningsproblem återstår vilket i sin tur fortfarande påverkar förutsebarheten.<sup>125</sup>

Skatteutskottet påpekar även att de danska reglerna är enklare för forskare att tillämpa, då den danska bedömningen görs enligt OECD:s riktlinjer gällande forskning<sup>126</sup>, vilket gör att erfarenhetsnivån som krävs skiljer sig åt mellan länderna. Det ställs i praktiken högre krav på utlandsrekryterade forskare i Sverige än i Danmark, då det enligt svensk praxis krävs en doktorsexamen och två års postdoktoral tjänstgöring medan dansk rätt endast ställer krav på en doktorsexamen. Problem uppstår även när en forskare har vistats i Sverige inom den angivna tidsperioden, men endast i liten mån. I Danmark medges forskare skattelättnader ändå i vissa fall<sup>127 128</sup>.

---

<sup>122</sup> Skatteutskottet (2014), s. 10-13.

<sup>123</sup> Skatteutskottet (2014), s. 14.

<sup>124</sup> Skatteutskottet (2014), s. 14-15.

<sup>125</sup> Skatteutskottet (2014), s. 15-17.

<sup>126</sup> Den s.k. Frascatimanualen som ses som en slags standard för forskning runt om i världen, se *OECD, Frascati Manual 2015 – Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, The measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, OECD, OECD Publishing, 2015, Paris, hämtad den 24 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>127</sup> Se avsnitt 5.3.2.1.5.

<sup>128</sup> Skatteutskottet (2014), s. 18-19.

## 4.4.2 Motion till riksdagen år 2015

I en motion<sup>129</sup> från år 2015 till riksdagen föreslås en utredning av den svenska expertskatten. Det anges att företag i Sverige ibland har svårt med utlandsrekryteringen och att det, trots beloppsregeln, är relativt få arbetstagare som får skattelättnaden i jämförelse med motsvarande regler i Danmark. Framförallt gäller det forskare. Danmark tar emot ett större antal utländska forskare än Sverige, vilket beror på ett flertal skillnader i reglerna. Skattelättnaden medges under en längre period i Danmark samt gäller även för danska medborgare som bott utomlands under en viss period. Lönenivån som ska uppnås är lägre i Danmark och reglerna är mer förmånliga för forskare. Danmark gör forskarprovningen utifrån OECD:s riktlinjer och kraven på erfarenhet är lägre än i Sverige. Expertskatteregler och motsvarande utländska regler påverkar hur konkurrenskraftiga länderna är vad gäller eftertraktad kompetens i världen. Därför föreslås i motionen en reformerad expertskatt, för att Sverige ska bli ett mer attraktivt land för utländsk högkvalificerad arbetskraft.<sup>130</sup>

## 4.4.3 Förslag från Svenskt Näringsliv år 2016

Utifrån skatteutskottets rapport<sup>131</sup> identifierade Svenskt Näringsliv ett behov av nya, mer konkurrenskraftiga expertskatteregler i Sverige. Organisationen tilldelade en skattejurist, med erfarenhet från bland annat Forskarskattenämnden, ansvaret för uppgiften att utreda hur reglerna kan förbättras. Förslagen presenteras i en rapport från år 2016, i vilken de danska reglerna har använts som förebild.<sup>132</sup> Bland annat föreslås att kompetensregeln bara ska användas för forskare, att OECD:s riktlinjer ska användas för forskarprovningen och att lönenivån ska sänkas till 1,5 prisbasbelopp i lönenivåregeln. Ytterligare förslag är att även svenska medborgare ska kunna medges skattelättnader, att doktorandutbildning i landet inte ska räknas med i kravet på att inte ha varit bosatt eller vistats i Sverige före anställningen, att skattelättnaderna ska medges under fem år istället för nuvarande tre år, samt att Skatteverket ska avgöra skattelättnaders tillämplighet utifrån lönenivå och att lärosäten själva ska kunna göra provningen för forskare som ska anställas vid dem.<sup>133</sup>

## 4.5 Sammanfattning

I detta kapitel har redogjorts för den svenska expertskattens bakgrund, gällande regler och tillämpning, statistik, samt ett antal utvärderingar av

---

<sup>129</sup> Kommittémotion - Motion till riksdagen 2015/16:3055 av Mats Persson m.fl. (L) Expertskatt, fortsättningsvis Motion (2015). Motionen avslogs dock av riksdagen i Skatteutskottets betänkande 2015/16:SkU16 Inkomstskatt.

<sup>130</sup> Motion (2015), s. 1-2.

<sup>131</sup> Se avsnitt 4.4.1.

<sup>132</sup> *Utländsk spetskompetens – en nyckelfråga för Sverige: Förslag på vissa förändringar av de svenska expertskattereglerna*, Lilja, Anders, Svenskt Näringsliv, september 2016 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis Svenskt Näringsliv (2016), s. 1.

<sup>133</sup> Svenskt Näringsliv (2016), s. 24.

reglerna. Som framkommit tidigare var det främsta syftet med reglerna att attrahera utländska arbetstagare med hög kompetens och multinationella företag vid nyetableringar. En regelförändring skedde år 2012 genom införandet av beloppsregeln, för att öka förutsebarheten med inspiration av Danmark. Trots det råder hos många fortfarande uppfattningen om att reglerna bör förbättras ytterligare.

# 5 Forskerordningen i Danmark

I det förra kapitlet redogjordes för den svenska expertskatten och dess bakgrund, statistik och utvärderingar av den. Detta kapitel behandlar motsvarande delar av den danska forskerordningen. Först följer en kortfattad beskrivning av relevanta begrepp som är bra för läsaren att känna till. Sedan redogörs för bakgrunden till reglerna, gällande rätt och tillämpning, statistik samt diskussion som förts kring dem. Trots att den danska skatterätten har många likheter med den svenska ska återigen nämnas att det är svårt att jämföra två rättssystem. Detta kapitel har endast ett illustrativt syfte och ska bidra till den senare analysen i kapitel sex av den svenska expertskatten som redogörs för i kapitel fyra. Det görs därför ingen djupare redogörelse för dansk inkomstbeskattning, då detta inte är syftet med uppsatsen.

## 5.1 Viktiga begrepp

### 5.1.1 Institutioner

Några danska institutioner är viktiga att känna till för förståelse av detta kapitel fem och redogörs därmed för kortfattat.

Skatteministeriet består av dels skattedepartementet, dels SKAT. Skattedepartementet arbetar med skattelagstiftningen, exempelvis genom att genomföra lagändringar och att utfärda bekendtgørelser, medan SKAT är Danmarks motsvarighet till Skatteverket och hanterar konkreta ärenden.<sup>134</sup>

Det Frie Forskningsråd är det råd som vid vissa tillfällen avgör om en person kan anses ha forskarstatus, jfr kildeskatteloven<sup>135</sup> (KSL) § 48 E, stycke 4. Utöver det har rådet ett antal andra uppgifter, däribland att bevilja finansiering till forskningsprojekt.<sup>136</sup>

### 5.1.2 Källor

På skatterättens område finns det i Danmark, liksom i Sverige, olika källor för information. Deras rättskällevärde skiljer sig åt. För att öka läsarens förståelse av innehållet i detta kapitel fem följer en översiktlig redogörelse för de källor som har varit relevanta för arbetet. Uppräkningen av rättskällor är dock inte uttömmande.

---

<sup>134</sup> Dam, Henrik (red.), *Grundlæggende skatteret* 2016, 9. udg., Karnov, København, 2016, s. 78-79.

<sup>135</sup> LBKG 2005-11-14 Lovbekendtgørelse 2005-11-14 nr 1086 Kildeskatteloven (konsolideret af Karnov per 2008-06-19).

<sup>136</sup> *Det Frie Forskningsråd*, Uddannelses- og Forskningsministeriet, hämtad den 17 maj 2017 (länk i källförteckningen).

Lagstiftningen har stor betydelse på skatterättsområdet även i Danmark. I dansk rätt finns legalitetsprincipen lagstadgad. I grundlovens<sup>137</sup> § 43 uttrycks legalitetsprincipen, där det stadgas att skatt inte får påföras, ändras eller upphävas utan lagstiftning. Detta gör att skattelagen i Danmark kan vara omfattande och svårbegriplig, då legalitetsprincipen innebär att det ska finnas föreskrifter som är bestämda.<sup>138</sup> Förarbeten i dansk rätt är betydelsefulla för tolkning av skattelag. I och med att skattelagstiftningen kan vara omfattande och svårtolkad får förarbeten användas för att förstå lagtextens innebörd och betydelse, samt för att exemplifiera.<sup>139</sup>

En annan del av regleringen återfinns i s.k. bekendtgørelser. Sådana är utfärdade av Skatteministeriet, och är bindande för bland annat myndigheter och domstolar.<sup>140</sup>

SKAT utger vägledningar, dels för de skattskyldiga, dels en juridisk sådan, nämligen Den Juridiske Vejledning. De vägledningar som är avsedda för de skattskyldiga är endast att betrakta som vägledningar och därför ej bindande för exempelvis myndigheter. Den Juridiske Vejledning är däremot som utgångspunkt bindande för SKAT:s anställda, såvida vad som sägs där inte står i strid med högre rätt.<sup>141</sup>

## 5.2 Bakgrund till forskerordningen

I likhet med de svenska expertskattereglerna har i Danmark införts regler om särskild beskattning för vissa utländska arbetstagare. De danska reglerna finns i forskerordningen, KSL § 48 E-F, som infördes med syftet att attrahera utländsk högkvalificerad arbetskraft till visstidsanställningar i Danmark. Med hjälp av reglerna skulle danska företag och forskningsinstitutioner kunna rekrytera eftertraktade forskare och specialister, och därmed öka Danmarks konkurrenskraft internationellt.<sup>142</sup>

År 1992 infördes den danska forskerordningen med syftet att öka möjligheterna för danskt näringsliv och forskarinstitutioner att attrahera och behålla utländsk arbetskraft med hög kompetens inom forskning och utveckling. Reglerna har sedan införelsen i början av 90-talet förändrats ett flertal gånger.<sup>143</sup> Tidigare fanns forskerordningen samlad i en paragraf, KSL

---

<sup>137</sup> Lov 1953-06-05 nr 169 Danmarks Riges Grundlov.

<sup>138</sup> Mer om legalitetsprincipen i avsnitt 2.3.

<sup>139</sup> Dam (2016), s. 56-60.

<sup>140</sup> Dam (2016), s. 56.

<sup>141</sup> Dam (2016), s. 58-59.

<sup>142</sup> Johanneson Smedegaard, Niels & Jensen, Steen (red.), *Forskerbeskatning: kildeskattelovens §§ 48 E-F*, Karnov Group, København, 2012, s. 17-18.

<sup>143</sup> *Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik.*

*Personbeskatning: Udviklingen i antallet af forskere og nøglemedarbejdere på bruttoskatteordningen 2008-2015*, Skatteministeriet, hämtad den 27 april 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis Skatteministeriet (27 april 2017).

§ 48 E, men senare skrevs reglerna om och delades upp i två paragrafer på samma sätt som det ser ut i dag.<sup>144</sup>

Från början kunde forskerordningen inte användas av personer med en varaktig anknytning till Danmark. År 1998 förändrades dock reglerna så att det var tillräckligt att arbetstagaren inte hade varit skattskyldig i Danmark under tre år före anställningens början. Det innebar att danska medborgare som flyttat ut ur landet kunde välja forskerordningens beskattning och således kunde även sådana eftertraktade personer kunna attraheras. Regeln har dock förändrats ytterligare sedan dess och i dag gäller att en arbetstagare, dansk medborgare eller ej, inte får ha varit varken obegränsat eller begränsat skattskyldig i Danmark under de senaste tio åren före anställningen. Detta för att undvika att reglerna används av personer som hade flyttat till Danmark oavsett forskerordningens existens.<sup>145</sup>

## 5.3 Gällande rätt

### 5.3.1 Kort om dansk inkomstbeskattning

I Danmark betalas skatt i olika former och för olika syften. Likt i Sverige är skatten avsedd för finansiering av det även där välutvecklade välfärdssystemet, och ska därmed bekosta till exempel sjukvård, utbildning och ekonomiskt bistånd av olika slag.<sup>146</sup> Det finns många likheter mellan dansk och svensk inkomstbeskattning, som exempelvis att båda länderna tillämpar progressiv inkomstbeskattning. Däremot finns det också betydande skillnader mellan de två ländernas inkomstbeskattning.

Den danska skatten delas upp i A-skatt och B-skatt. A-skatt betalas för A-inkomst, som är inkomst av arbete, jfr KSL § 43. B-skatt betalas för bi-inkomst, som till exempel inkluderar inkomst av frilansuppdrag.<sup>147</sup>

Danmarks motsvarighet till sociala avgifter skiljer sig från de svenska sociala avgifterna. En dansk arbetsgivare betalar endast en låg andel sociala avgifter i förhållande till lönerna. Utöver det betalar arbetstagaren själv den större delen av de sociala avgifterna, bland annat innefattande ett arbetsmarkedsbidrag om åtta procent. Detta kan jämföras med svenska sociala avgifter som betalas av arbetsgivaren uteslutande. Detta är en bidragande faktor till att arbetstagare i Danmark i stor utsträckning får högre

---

<sup>144</sup> Lfv 2008-06-03 nr 162 forslag til lov om ændring af Kildeskatteloven og andre skattelove (ændring af skatteordningen for udenlandske nøglemedarbejdere m.v.), se den tidligere lydelsen i LBKG 2005-11-14 nr 1086 lovbekendtgørelse 2005-11-14 nr 1086 Kildeskatteloven (konsolideret af Karnov per 2008-06-19).

<sup>145</sup> Johannesson Smedegaard & Jensen (2012), s. 18.

<sup>146</sup> *Skat i Danmark – introduktion til det danske skattesystem for fremmedsprogede*, SKAT Vejledning, 3. udg., september 2015 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis SKAT (2015).

<sup>147</sup> SKAT (2015).

löner än svenska arbetstagare.<sup>148</sup> Arbejdsmarkedsbidraget, som förkortas AM-bidrag, betalas som en skatt och ska bekosta arbetslöshets- och sjukersättning samt utbildnings- och aktiveringskostnader.<sup>149</sup>

## 5.3.2 Forskerordningen

Den särskilda, mer förmånliga, beskattningen för forskare och nyckelpersoner kallas i Danmark för Forskerordningen och finns i KSL §§ 48 E-F.<sup>150</sup> De danska reglerna skiljer sig från den svenska expertskatten, framförallt genom att vara utformad som en s.k. bruttobeskattning, d.v.s. beskattning där vissa skattemässiga avdrag inte är tillåtna.<sup>151</sup>

Forskerordningens regler innebär sammanfattat att utlandsrekryterade forskare samt andra arbetstagare med hög lön i vissa fall kan välja att beskattas enligt andra regler än normalt. I sådana fall betalas en bruttoskatt om 26 procent samt AM-bidrag. Den totala skatten blir då 31,92 procent av lönen, istället för en skattesats på upp till ungefär 55 procent. Denna bruttoskatteordning kan endast användas maximalt fem år under varje period.<sup>152</sup> Om inkomstbeskattning sker enligt forskerordningen får inte avdrag medges avseende utgifter för förvärvande av arbetsinkomsten. Det inkluderar bland annat utgifter för transport, flytt och dubbel bosättning. Forskerordningen gäller för beskattning av personer som kvalificerar sig enligt reglerna, genom antingen forskarstatus eller lönenivå.<sup>153</sup>

Om en person har annan inkomst än sådan som omfattas av reglerna så beskattas den enligt normala regler. Sådana avdrag som inte medges för utgifter för förvärvande av den arbetsinkomst som beskattas enligt forskerordningen får ej heller dras av i annan eventuell inkomstbeskattning som sker enligt normala regler.<sup>154</sup>

### 5.3.2.1 Närmare om tillämpning av reglerna

#### 5.3.2.1.1 Målgrupper

För att ha möjlighet att välja att beskattas enligt forskerordningens regler ska en arbetstagare antingen klassificeras som forskare eller nyckelmedarbetare, d.v.s. någon med tillräckligt hög lön.

##### 5.3.2.1.1.1 Forskare

En person som vill beskattas enligt forskerordningen som forskare måste bli godkänd av en offentlig forskningsinstitution eller Det Frie Forskningsråd

---

<sup>148</sup> *Huvudregler kring socialförsäkringen*, Øresunddirekt, hämtad den 17 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>149</sup> *Dansk inkomstskatt – en kort introduktion*, Øresunddirekt, hämtad den 17 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>150</sup> Bilaga B: Forskerordningen.

<sup>151</sup> Øresundsinstittet (2015), s. 4. Jfr de svenska reglerna där avdrag medges i avsnitt 4.2.1.2.

<sup>152</sup> *Forskerordningen*, SKAT, hämtad den 19 april 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>153</sup> Skatteministeriet (27 april 2017).

<sup>154</sup> Skatteministeriet (27 april 2017).



före anställningen påbörjas, jfr KSL § 48 E, stycke 4. För sådana personer gäller inget särskilt lönekrav eftersom det är en kompetensbaserad prövning som görs. Det finns även en särskild regel i KSL § 48 E, stycke 5, gällande forskare som gästföreläser, se avsnitt 5.3.2.1.5.

Godkännandet av forskarstatus enligt forskerordningen regleras i forskerbekendtgørelsen (FBG)<sup>155</sup>. En forskare som anställs vid ett universitet eller liknande ska godkännas av institutionens ledning, baserat på en prövning av personens kompetens och arbetsuppgifter, se FBG § 1, stycke 2. I andra fall än anställning vid sådan institution ska personens status som forskare och dennes arbetsuppgifter godkännas av Det Frie Forskningsråd, jfr FBG § 3, stycke 1. Både de forskare som ska godkännas av institutionerna och av Det Frie Forskningsråd ska bevisa att de har vetenskapliga kvalifikationer motsvarande en ph.d.-nivå<sup>156</sup>, se FBG § 2, stycke 1, och FBG § 3 stycke 2. Hur institutionerna ska bedöma sina forskares arbetsuppgifter beror på vilken institution och vilken position personerna anställs vid, jfr FBG § 2, stycke 2. Det Frie Forskningsråd ska använda OECD:s riktlinjer för forskning- och utvecklingsarbete, Frascatimanualen<sup>157</sup>, som vägledning vid bedömningen, se FBG § 3, stycke 3.

#### **5.3.2.1.2 Lönekravet för nyckelmedarbetare**

En nyckelmedarbetare definieras som en arbetstagare med en avtalad lön som uppfyller den i KSL § 48 E, stycke 3, nr 3, angivna lönenivån som uppräknas i enlighet med lagtexten. Som nyckelmedarbetare behöver en arbetstagare inte ha någon särskild utbildning.<sup>158</sup> För år 2017 är lönekravet 63 700 DKK i månaden före avdrag för AM-bidrag, motsvarande cirka 81 400 SEK<sup>159 160</sup>.

Viktigt att notera är att lönekravet i KSL § 48 E, stycke 3, nr 3, regleras som en genomsnittslön under kalenderåret. Det innebär att arbetstagaren i princip kan motta en lägre lön eller ingen alls under någon period, så länge denne får högre lön under resterande månader så att årets genomsnittslön uppfyller kravet.<sup>161</sup> Bonus omfattas som utgångspunkt inte av lönekravet.<sup>162</sup>

---

<sup>155</sup> BKG 2013-03-01 nr 216 bekendtgørelse om Godkendelse af forskere m.v. efter Kildeskattelovens § 48 E.

<sup>156</sup> D.v.s. en forskarutbildning.

<sup>157</sup> För information om Frascatimanualen se fotnot 126.

<sup>158</sup> Skatteministeriet (27 april 2017).

<sup>159</sup> Baserat på valutakurs 100 DKK = 127,86 SEK fastställt för det första kvartalet år 2017 av Sveriges Riksbank, *Räntor & valutakurser*, Sveriges Riksbank, hämtad den 10 maj 2017, (länk i källförteckningen).

<sup>160</sup> *C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen – C.F.6.1.4 Krav om minimumsløn*, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 4 maj 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis C.F.6.1.4, SKAT (4 maj 2017).

<sup>161</sup> C.F.6.1.4, SKAT (4 maj 2017).

<sup>162</sup> C.F.6.1.4, SKAT (4 maj 2017).

### 5.3.2.1.2 Arbetstagarens skattskyldighet

Forskerordningen får endast användas av arbetstagare om denne är skattskyldig i Danmark.<sup>163</sup> Skattskyldigheten för en person och dennes anställning hos den danska arbetsgivaren ska enligt KSL § 48 E, stycke 1, inträda i förbindelse med varandra. Arbetstagaren ska då enligt lagtexten bli antingen obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig. Enligt praxis innebär kravet, på att skattskyldighetens inträde ska ske i förbindelse med anställningen, att arbetstagaren har en kortare period på upp till en månad på sig att organisera flytten till Danmark och därmed trots allt bli obegränsat skattskyldig före anställningen påbörjas.<sup>164</sup> Den omvända situationen, att anställningen påbörjas före skattskyldigheten inträder, godtas ej. Det gäller både om skattskyldigheten inträder för första gången efter påbörjad anställning och om skattskyldigheten återkommer i samma anställning efter en period utan skattskyldighet.<sup>165</sup> Om en person däremot byter anställning inom Danmark kan denne fortsatt omfattas av forskerordningen, om de övriga kraven i reglerna är uppfyllda och tillträddandet på den nya arbetsplatsen sker inom en månad, jfr KSL § 48 F stycke 2, punkt 2.

### 5.3.2.1.3 Krav på arbetsgivaren

Arbetstagaren ska bli anställd hos en dansk arbetsgivare. Det innebär att arbetsgivaren ska vara skattskyldig i Danmark i enlighet med KSL § 48 E, stycke 1. Huvudsakligen gäller att arbetsgivaren ska vara obegränsat skattskyldig eller ha ett fast driftställe i Danmark som denne är begränsat skattskyldig för. När det rör sig om ett fast driftställe är det en utländsk arbetsgivare i grunden. Då krävs att arbetstagaren ska vara anställd vid det fasta driftstället i Danmark, till vilket denne är knuten samt att personens lön kan klassificeras som en driftkostnad för det fasta driftstället. På arbetstagarens lön ska arbetsgivaren även innehålla A-skat och AM-bidrag.<sup>166</sup>

Ett anställningsavtal ska ha ingåtts mellan den danska arbetsgivaren eller det danska driftstället och arbetstagaren. Det räcker till exempel inte med ett indirekt avtal i form av ett utsändningsavtal från ett utländskt moderbolag till det danska bolaget<sup>167</sup>. Det finns däremot ett avgörande där ett avtal har

---

<sup>163</sup> C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen – C.F.6.1.2 Medarbejderens skattepligt i forbindelse med ansættelsens begyndelse, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 4 maj 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis C.F.6.1.2, SKAT (4 maj 2017).

<sup>164</sup> LFF 2008-03-28 nr 162 Forslag till lov om ændring af Kildeskatteloven og andre skattelove (ændring af skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere m.v.), kommentar till § 1 nr 3.

<sup>165</sup> C.F.6.1.2, SKAT (4 maj 2017).

<sup>166</sup> C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen – C.F.6.1.5 Arbejdsgiverens skattepligt, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 5 maj 2017 (länk i källförteckningen), fortsättningsvis C.F.6.1.5, SKAT (5 maj 2017).

<sup>167</sup> Bindande svar från Skatterådet, SKM2009.310.SR, hämtad den 5 maj 2017 (länk i källförteckningen).

tolkats in i förhållandena, trots att det från början inte fanns något faktiskt kontrakt<sup>168 169</sup>.

Om arbetsgivarens skattskyldighet förändras så att denne inte längre uppfyller kraven i KSL § 48 E, stycke 1, får arbetstagaren inte beskattas enligt forskerordningen längre.<sup>170</sup>

#### **5.3.2.1.4 Danmarks beskattningsrätt**

Det är som utgångspunkt inget krav på att arbetet ska utföras i Danmark.<sup>171</sup> Däremot gäller för att forskerordningen ska kunna tillämpas att beskattningsrätten avseende den aktuella arbetsinkomsten ska tillfalla Danmark. Det finns alltså inget egentligt krav på att arbetet ska utföras i Danmark, så länge inte beskattningsrätten övergår till ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, se KSL § 48 E 2 stycket.

##### **5.3.2.1.4.1 Ny 30-dagarsregel år 2017**

Sedan den 1 januari 2017 då forskerordningens regler förändrades<sup>172</sup> gäller att en arbetstagare som beskattas enligt forskerordningen trots allt får ha arbetsinkomst för vilken beskattningsrätten tillfaller ett annat land än Danmark i upp till 30 arbetsdagar per kalenderår. Det var därmed först i och med detta tillägg i lagtexten som beskattningsrätten för någon del av arbetsinkomsten över huvud taget fick lov att tillfalla annat land än Danmark, om en arbetstagare skulle ha möjlighet att välja beskattning enligt forskerordningen.

Förändringen föreslogs bland annat till följd av forskningsprojektet ESS i Lund. Syftet var att anställda vid Data Management and Software Centre (DMSC), Köpenhamn, tillhörande ESS, som uppfyller forskerordningens krav i övrigt inte ska påverkas negativt av att de utför en viss del av sitt arbete i Lund och beskattningsrätten därmed kan övergå till Sverige. Även andra arbetstagare som anställs vid ett utländskt företags fasta driftställe i Danmark och förutsätts delta i möten och liknande på huvudkontoret i ett annat land ska gynnas av den nya 30-dagarsregeln. Utan den nya regeln skulle bara en dags arbete utomlands kunna resultera i att forskerordningen inte får användas av den aktuella personen. Därmed ansågs regeln tidigare vara för strikt, under de förändrade omständigheterna i samband med projekt som ESS, varför den förändrades.<sup>173</sup>

##### **5.3.2.1.5 Karenstid för skattskyldighet**

Som huvudregel får en arbetstagare enligt KSL § 48 E, stycke 3, nr 1, som vill beskattas enligt forskerordningen inte tidigare ha varit obegränsat

---

<sup>168</sup> Avgörande från Landsskatteretten, SKM2016.73.LSR, hämtad den 5 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>169</sup> C.F.6.1.5, SKAT (5 maj 2017).

<sup>170</sup> C.F.6.1.5, SKAT (5 maj 2017).

<sup>171</sup> Dam (2016), s. 115.

<sup>172</sup> Se Lov 2016-12-27 nr 1745 om ændring af Udlændingeloven og Kildeskatteloven.

<sup>173</sup> LFB 2016-12-13 nr 82 Betænkning over Forslag til lov om ændring af Udlændingeloven og Kildeskatteloven, afsnitt avseende nr. 3.

skattskyldig eller begränsat skattskyldig i Danmark, till följd av till exempel arbetsinkomst. Ett undantag är om den tidigare perioden av skattskyldighet var mer än tio år sedan och skattskyldigheten upphörde i samband med den dåvarande anställningen, jfr KSL § 48 F, stycke 2, punkt 3. Andra undantag från tioårsregeln är, som nämnts i avsnitt 5.3.2.1.2, en månad före anställningens påbörjan samt vid byte av arbetsgivare under en period. För forskare finns i KSL § 48 E, stycke 5, ytterligare ett undantag från tioårsregeln, nämligen då forskaren tidigare har varit skattskyldig i landet som gästföreläsare eller liknande. Sådana uppdragsförhållanden får sammanlagt maximalt ha varat i tolv månader.

#### **5.3.2.1.6 Karenstid för inflytande på verksamheten**

Arbetstagaren får enligt KSL § 48 E, stycke 3, nr 2, inte under anställningen eller under de senaste fem åren före anställningen ha haft direkt eller indirekt inflytande på verksamheten. Arbetstagaren får varken ha deltagit i ledningen, kontrollen eller ha haft annat väsentligt inflytande på verksamheten. Regeln hänvisar till KSL § 43, stycke 2, avsnitt i, 3-6 punkten, som anger vilka begränsningar som finns avseende vilket slags inflytande andelsägande arbetstagaren får ha. Värt att nämna är att en arbetstagare som är till exempel styrelsemedlem trots allt kan beskattas enligt forskerordningen, så länge denne inte äger en större andel än de i lagen angivna begränsningarna.<sup>174</sup>

#### **5.3.2.2 Beskattning enligt forskerordningen**

Forskerordningen är en bruttoskatteordning. En arbetstagare som beskattas enligt reglerna betalar som tidigare nämnts 26 procent i skatt, se KSL § 48 F stycke 1, nr 1, samt ett AM-bidrag, totalt 31,92 procent i skatt. Det är en särskilt fördelaktig beskattningsordning för höginkomsttagare eftersom Danmark, likt Sverige, tillämpar progressiv beskattning.<sup>175</sup>

En arbetstagare kan välja om denne vill beskattas enligt forskerordningen, se KSL § 48 E, stycke 1, och det finns som utgångspunkt inte avdragsmöjligheter vid sådan beskattning.<sup>176</sup> Den skattskyldige bör därför fundera kring de olika beskattningsalternativen, beroende på dennes inkomst och vilka avdrag som kan tänkas vilja göras.<sup>177</sup>

Det är s.k. A-inkomst som beskattas enligt forskerordningen. Det innebär arbetstagarens mottagna ersättning i form av pengar, som exempelvis löneinkomst, semesterersättning, provision, se KSL § 43, stycke 1, nr 1,

---

<sup>174</sup> C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen – C.F.6.1.6 Medarbejderens direkte eller indirekte indflydelse på den virksomhed, der ansætter medarbejderen, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 5 maj 2017 (länk i källförteckningen).

<sup>175</sup> Johanneson Smedegaard & Jensen (2012), s. 23.

<sup>176</sup> Johanneson Smedegaard & Jensen (2012), s. 34.

<sup>177</sup> Johanneson Smedegaard & Jensen (2012), s. 23 fotnot nr 22.

samt viss annan ersättning, jfr KSL § 48 F, stycke 1, nr 3, KSL § 43, stycke 2, och ligningsloven<sup>178</sup> § 16, stycke 1.

Forskerordningen får endast användas i 60 månader, d.v.s. fem år, under varje period, se KSL § 48 F, stycke 2, nr 1.

## 5.4 Statistik från Skatteministeriet

På Skatteministeriets hemsida redovisas statistik gällande användandet av den bruttoskatteordning som finns i KSL §§ 48 E-F. Informationen i detta avsnitt 5.4 baseras uteslutande på den statistiken.<sup>179</sup>

Statistiken omfattar den totala mängden användare av forskerordningen, samt uppdelat efter bransch och vilket land respektive arbetstagare är medborgare i. Statistiken inkluderar även antal arbetsgivare som utnyttjar reglerna, vilket inte är relevant för detta arbete och redovisas därför inte nedan.

Det ska uppmärksammas att statistiken är annorlunda redovisad på Skatteministeriets hemsida jämfört med den svenska Forskarskattenämndens statistik, se avsnitt 4.3. Forskarskattenämnden redovisar statistik över antal ansökningar och avgöranden varje år, medan Skatteministeriets statistik avser antal personer som under varje år utnyttjar reglerna. Statistiken är således inte möjlig att jämföra utan hänsyn till den skillnaden. Notera även att skalan är annorlunda i diagrammen över den danska statistiken jämfört med den svenska, eftersom talen är högre avseende Danmark.

Statistiken på Skatteministeriets hemsida är i skrivande stund endast uppdaterad fram till och med år 2015. Talen för år 2016 finns således inte redovisade ännu. Nedan följer diagram som visar den totala användningen för år 2007-2015<sup>180</sup>. Det finns statistik för år före år 2007, alltsedan år 2001, men i diagrammen nedan redovisas statistik med början år 2007 eftersom syftet är att illustrera i förhållande till den svenska statistiken i avsnitt 4.3.

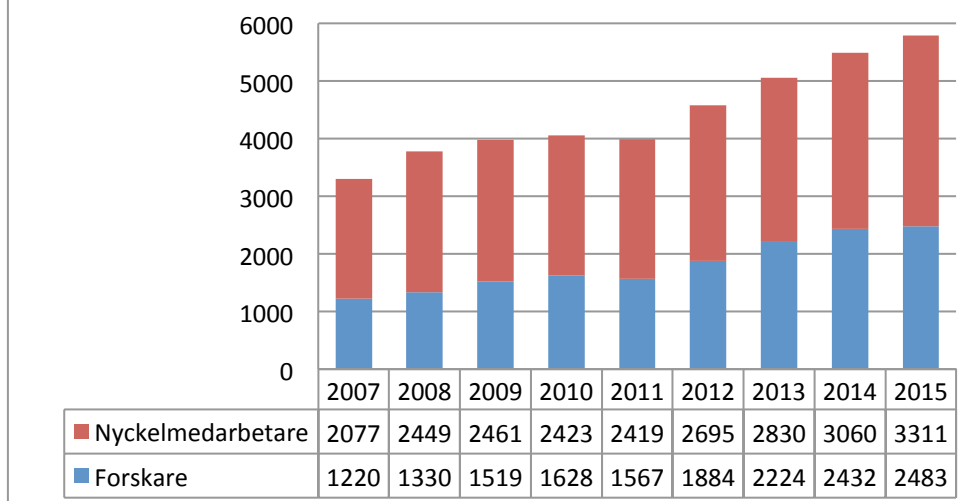
---

<sup>178</sup> LBKG 2016-09-01 Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr 1162 om Påligningen af indkomstskat til staten.

<sup>179</sup> Skatteministeriet (27 april 2017).

<sup>180</sup> Notera att den svenska statistiken i avsnitt 4.3 även redogör för år 2016.

## Totalt antal personer som använder forskerbeskattning under år 2007-2015



Källa: Skatteministeriets hemsida<sup>181</sup>. Egen grafik.

Ur statistiken gällande totala antalet personer som använder forskerbeskattning kan utläsas att antalet har ökat i stort sett varje år.

Som ovan nämnts finns även statistik tillgänglig över arbetstagarnas bransch och medborgarland. Uppgifterna täcker år 2008-2015<sup>182</sup>. Dessa tal kommenteras endast skriftligen i detta arbete, utan diagram, för att läsaren ska få en övergripande bild som är relevant för just denna uppsats. Alla branscher, länder, tal och år är inte nödvändiga att redogöras för, eftersom de inte kommer att ha betydelse för detta arbetets fortsatta diskussion.

Av branschstatistiken på Skatteministeriets hemsida framkommer att arbetstagare inom undervisning är genomgående överrepresenterade bland personer som beskattas enligt forskerordningen. År 2008 omfattades 1084 stycken personer inom undervisningsbranschen av reglerna, och år 2015 hade antalet användare inom undervisning stigit till 2145 stycken. På andra plats kommer arbetskraft inom tillverkningsbranschen<sup>183</sup> med 561 stycken användare år 2008 och 898 stycken år 2015. Sport- kultur och underhållningsbranschen är också värd att nämna, där antalet har varierat mellan 27 stycken (2011, 2013, 2014) och 46 stycken (2008). Lägst i statistiken, med inga användare över huvud taget under ett flertal av åren, finns branscher som bland annat fiske, jakt, lant- och skogsbruk, samt anställda hos privata hushåll inom hushållstjänster.

<sup>181</sup> Skatteministeriet (27 april 2017).

<sup>182</sup> Notera att talen för år 2015 fortfarande var preliminära då statistiken lades fram, eftersom årsuppgörelser för alla inte var klara vid den tidpunkten.

<sup>183</sup> På danska ”fremstillingsvirksomheder”.

Det är även intressant att redogöra för vilket land vars medborgare främst utnyttjar den danska forskerordningen. Statistiken visar att antalet svenska medborgare har varierat mellan 523 stycken (år 2011) och 624 stycken (år 2013) stycken. Sverige var under många år, mellan år 2008 och år 2012, det land som hade flest antal medborgare som beskattades i Danmark med forskerordningens regler. År 2013 till år 2015 tog Storbritannien över första platsen, och även antalet tyska medborgare översteg det svenska under år 2014 och år 2015. Eftersom även danska medborgare under vissa förutsättningar har möjlighet att beskattas enligt reglerna så finns det även ett stort antal arbetstagare med danskt medborgarskap i statistiken. Under den redovisade perioden har antalet danska medborgare som omfattas av forskerordningen varierat mellan 333 stycken (år 2015) och 481 stycken (år 2010).

## 5.5 Synpunkter på forskerordningen

Likt expertskatten har den danska forskerordningen diskuterats och analyserats i ett flertal sammanhang. Nedan redogörs för tre inlägg i den danska debatten om forskerordningen, för att illustrera hur regelverket upplevs. Det ska noteras att ingen av de tre nedanstående exempel är utgivna av danska myndigheter. Istället rör det sig om tankesmedjor och intresseorganisationer.

### 5.5.1 Analys från Kraka år 2012

En analys som utkom år 2012 från Kraka analyserar effekterna av forskerordningen. I den finns statistik som visar på att det under de flesta åren sedan införandet av reglerna endast har varit runt 70 procent varje år av de personer som kvalificerar sig för forskerordningen som faktiskt använder den. Detta kan bero på till exempel att företagen som anställer inte har tillräckligt många som kan använda den för att vilja administrera ansökningar i de få aktuella fallen eller att en del personer inte är medvetna om att forskerordningen existerar. Analysen visar också att forskerordningens införande i princip har fördubblat mängden utländska högavlönade arbetstagare i Danmark. I samband med det anger författarna att forskerordningen, trots den lägre skattesatsen, nästintill optimerar den danska statens skatteintäkter från sådana utländska arbetstagare. Slutsatsen är att forskerordningen har haft stora framgångar i Danmark. Dock kan skattelättnader för att attrahera högkvalificerad arbetskraft ha negativa effekter globalt sett. Det kan leda till minskade skatteintäkter i vissa länder samt leda till otillbörlig konkurrens om arbetskraft mellan länder. Författarna föreslår därför att skattelättnader för utländska höginkomsttagare bör regleras på något vis inom EU, eftersom rörligheten är stor i unionen och beskattningen av högavlönade utlänningar skiljer sig mellan medlemsstaterna.<sup>184</sup>

---

<sup>184</sup> *Beskatning og migration af højtlonnede udlændinge: Erfaringerne med forskerskatteordningen*, Kleven, Henrik, London School of Economics & Schultz, Esben Anton, Kraka, 13 februari 2012, hämtad den 18 maj 2017 (länk i källförteckningen).

## 5.5.2 Rapport från Tænketank DEA år 2016

I en rapport från år 2016 presenteras en analys som har gjorts av Tænketanken DEA. Analysen är utförd i samarbete med DI, och handlar om utländsk arbetskraft som flyttar till Danmark för att arbeta med arbetsuppgifter som kräver utbildning på hög nivå. I rapporten görs en analys av hur mycket ekonomiskt överskott personer som beskattas enligt forskerordningen bidrar med till det danska välfärdssystemet. DEA:s slutsats är att arbetstagare som utnyttjar forskerordningen i slutändan bidrar till ett större överskott än övriga högutbildade utländska arbetstagare som flyttar till Danmark. Detta trots att arbetstagare med forskerbeskattning betalar en lägre skattesats. Troligtvis beror detta på att sådana har väsentligt högre inkomster än de övriga.<sup>185</sup>

## 5.5.3 Förslag från Dansk Industri år 2017

I en artikel beskriver DI hur fem års skattelättnader inte anses vara en tillräckligt lång tidsperiod för att behålla utländska arbetstagare i Danmark. Om perioden varade under en längre tid skulle möjligheterna öka för att arbetstagare stannar kvar i landet efter det att perioden har utlöpt på grund av en då uppkommen anknytning. Artikeln hänvisar till DEA:s rapport<sup>186</sup> där det framkommer att arbetstagare beskattade enligt forskerordningen resulterar i större skatteintäkter för Danmark, trots att skattesatsen för dem är lägre. Därefter nämns att skattelättnadernas tidsperiod skulle kunna förlängas med två års 27 procentig beskattning efter de första fem årens 26 procentiga skattesats, utan att påverka statens finanser negativt. Detta enligt DEA utifrån beräkningar som gjorts av Skatteministeriet.<sup>187</sup>

## 5.6 Sammanfattning

I kapitlet beskrivs inledningsvis några viktiga begrepp för att läsaren ska förstå innehållet i de kommande avsnitten. Därefter redogörs kortfattat för bakgrund, gällande rätt och dess tillämpning, statistik samt exempel ur dansk diskussion kring forskerordningen. Trots att forskerordningen har mer förmånliga regler än expertskattereglerna finns synpunkter i det danska samhället på att forskerordningen kan förbättras ytterligare.

---

<sup>185</sup> *Er højtuddannede indvandrere en god forretning for Danmark? – en registerbaseret cost-benefit analyse af højtuddannede indvandrere*, Tænketank DEA, hämtad den 18 maj 2017 (länk i källförteckningen), s. 49.

<sup>186</sup> Se mer om DEA:s rapport i avsnitt 5.5.2.

<sup>187</sup> *Forlæng forskerskatteordningen med to år – det koster ikke en krone*, Ruby, Lotte Malene, DI, DI Business, 26 februari 2017, hämtad den 18 maj 2017 (länk i källförteckningen).



## 6 Analys

I detta kapitel analyseras slutligen expertskatten i ljuset av den danska forskerordningen, utifrån de frågeställningar som angetts i avsnitt 1.2. Frågeställningarna tas upp i separata avsnitt, men det ska påminnas om att konstruktionens lämplighet i avsnitt 6.2 och om tillämpningen kan ske ändamålsenligt, avsnitt 6.3, har ett nära samband. Därför hör delar av dessa samman i flera fall. Även avsnitt 6.4 utgår i stor mån från avsnitt 6.2 och avsnitt 6.3 eftersom förslag på förbättringar kan baseras på den analys som görs avseende reglernas konstruktion, tillämpning och ändamålsenlighet. Det är huvudsakligen fyra punkter som diskuteras, nämligen tidsperioden för skattelättnader, kravet på utländskt medborgarskap, om reglerna ska förtydligas samt lönenivåkravet.

### 6.1 Reglernas konstruktion

Frågan om hur expertskattereglerna respektive forskerordningen är utformade besvaras i framställningen ovan i kapitel fyra och fem. Sammanfattningsvis är tendensen att reglerna utvidgas mer och mer efter att erfarenhet om användningen erhålls. För ytterligare svar på frågan om reglernas konstruktion hänvisas läsaren till tidigare kapitel. Nedan följer en kort reflektion kring rättsutvecklingen i Sverige samt några kommentarer om expertskattereglerna utifrån principerna om neutralitet och optimal beskattning som redogörs för i kapitel två. För synpunkter ur ett legalitets-, likformighets- och förutsebarhetsperspektiv, se övriga avsnitt 6.2-6.4.

Före expertskattereglerna som trädde i kraft år 2001 fanns det andra särskilda beskattningsregler för utländska forskare. När expertskatten infördes resulterade det i att även andra arbetstagare än forskare omfattades av skattelättnaderna, nämligen experter, företagsledare och andra nyckelpersoner. De då nya reglerna innebar således att området för utländska arbetstagares skattelättnader utvidgades från att i princip endast ha gällt anställda vid universitet och andra forskningsinstitutioner, till att även omfatta näringslivet. Både mängden branscher och yrkesgrupper som omfattades blev fler än innan. Detta togs emot positivt av remissinstanserna. Dock fanns det åsikter angående reglernas konstruktion, nämligen att även ett lönenivåkrav skulle införas, att kravet på utländskt medborgarskap skulle slopas samt att definitionen av arbetskraften som omfattades skulle förtydligas. Regeringen avslög dock de förslagen på förbättringar.<sup>188</sup> Senare, år 2012, infördes dock ett lönenivåkrav för att öka förutsebarheten som var kritiserad. Kritiken avsåg främst förutsebarhet för nyckelpersoner, vilket påverkade möjligheterna att använda expertskatten som incitament vid rekryteringar. Lönenivåregeln kritiserades dock för att vara alltför hög, och därför endast ökade förutsebarheten för en begränsad mängd arbetstagare.<sup>189</sup>

---

<sup>188</sup> Se avsnitt 4.1.1.2.

<sup>189</sup> Se avsnitt 4.1.2.1.

Resultatet av detta är att expertskattereglerna även i dag kritiserats för att brista i förutsebarhet, även om reglerna har förbättrats för nyckelpersoner. De önskade förändringarna är fortfarande många och omfattar i stora drag en längre tidsperiod för skattelättnader, slopat krav på utländskt medborgarskap, förtydligande av kompetensregeln exempelvis med hjälp av OECD:s riktlinjer vid forskarprovningen, samt sänkt lönenivåkrav.<sup>190</sup>

Neutralitetsprincipen syftar till att skattelagstiftningen inte ska påverka skattskyldigas beteende, på så sätt att val inte ska göras utefter vad som är mest förmånligt ur skattesynpunkt.<sup>191</sup> Expertskatteregler, och liknande skattelättnader, är införda för att påverka människors beteende. Därför kan frågan uppstå om de är problematiska ur en neutralitetssynpunkt, men eftersom reglerna inte påverkar de inhemska medborgarna, då svenska lagstiftningen ställer krav på utländskt medborgarskap, borde det inte vara problematiskt. Neutralitetsprincipen kan nog inte uppfattas gälla för lagstiftningar i andra länder i förhållande till Sveriges interna rätt.

Även principen om optimal beskattning aktualiseras i förhållande till expertskattereglerna. Enligt den kan i vissa fall avsteg göras från likformighet och neutralitet, för samhällsekonomisk vinning.<sup>192</sup> Lagstiftaren har angett att de som kommer i fråga för expertskattelättnaderna inte i samma utsträckning som andra nyttjar välfärdssystemet, vilket kan motivera den lägre beskattningen.<sup>193</sup>

## 6.2 Kan expertskattereglerna uppnå lagstiftarens syfte?

Om de svenska expertskattereglerna är konstruerade så att de på bästa sätt kan uppnå lagstiftarens syfte med dem kan diskuteras. Som nämnts i avsnitt 6.1 finns önskemål om att förändra expertskattereglerna.

### 6.2.1 Tidsperiod för skattelättnader

En fråga är om skattelättnadernas tidsperiod är för kort. Ett av syftena med expertskattereglerna är kunskapsutveckling. Att skattelättnaderna endast medges under tre år kan ur den synpunkten vara ett problem, eftersom det rör sig om en relativt kort tid. Risken finns att arbetstagarna inte hinner åstadkomma tillräckligt under den perioden i Sverige för att uppnå syftet med reglerna. När tidsperioden utlöper och en arbetstagares nettolön sänks på grund av den högre beskattningen, så är risken att de lämnar landet och då kanske inte är klara med eventuella projekt. Därför är troligtvis tidsperioden inte optimal för att uppfylla syftet.

---

<sup>190</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>191</sup> Se avsnitt 2.4.

<sup>192</sup> Se avsnitt 2.5.

<sup>193</sup> Se avsnitt 4.1.1.

## 6.2.2 Kravet på utländskt medborgarskap

I samband med införandet av expertskatten påpekades av American Chamber of Commerce att kravet på utländskt medborgarskap inte borde vara med. Regeringen ansåg dock att det skulle vara ett krav, eftersom andra länder hade ett sådant krav och angav att det inte borde utgöra diskriminering.<sup>194</sup> Att regeringen använder argumentet att andra länder har ett krav på utländskt medborgarskap kan förstås utifrån om reglerna bara införs för att väga upp för övriga länders skattelättnader. Ett problem med det resonemanget är att Sveriges grannland Danmark i dag har regler som tillåter landets egna medborgare att söka skattelättnaderna. Ett annat problem är att det motverkar syftet, nämligen att attrahera kompetens som är eftertraktad internationellt. Sådan kan även vara svenska medborgare. Det utgör visserligen inte diskriminering enligt regeringen men det argumentet borde inte vara nog för att uppställa ett sådant krav. Reglerna ska trots allt vara ändamålsenliga och uppfylla sitt syfte.

Att regler om skattelättnader för särskild utländsk arbetskraft likt expertskattereglerna kan ifrågasättas ur ett likformighetsperspektiv är naturligt, då skillnad görs på låg- och högkvalificerade samt inhemska och utländska arbetstagare.<sup>195</sup> Eftersom olikheter mellan branscher går att motivera<sup>196</sup>, kan det tänkas att särskiljande av högkvalificerad arbetskraft från annan arbetskraft är godtagbart. Det rör sig sannolikt i många fall om olika branscher. Likformigheten är ett desto större problem i förhållande till utländska och inhemska medborgare. Det strider dock inte mot EU-rätten, eftersom omvänd diskriminering inte är förbjudet.<sup>197</sup> Det är dock sagt att likformighetsprincipen kan få ge vika för att lagstiftningen ska kunna utformas ändamålsenligt.<sup>198</sup> Troligtvis är det en godtagbar motivering för expertskattereglernas särskiljande.

## 6.2.3 Kvalifikation enligt kompetensregeln

När expertskattereglerna först infördes kritiserades de för att inte vara tillräckligt tydliga gällande definitionen av vilka som skulle omfattas av reglerna. Regeringen angav att det inte gick att göra en mer klar precision.<sup>199</sup> Reglerna fick kritik för brist på förutsebarhet och år 2012 infördes beloppsregeln för att öka just förutsebarheten.<sup>200</sup> Avseende nyckelpersoner blev det lättare att förutspå om de skulle omfattas av reglerna, eftersom lönenivåkravet var definitivt kvalificerande och sådana i många fall har höga löner. Däremot kvarstår ännu i dag problem med förutsebarheten avseende framförallt forskare.<sup>201</sup> Det finns inga tydliga riktlinjer för

---

<sup>194</sup> Se avsnitt 4.1.1.2.

<sup>195</sup> Se avsnitt 2.2 och OECD (2011), s. 137.

<sup>196</sup> Se avsnitt 2.2 och Pahlsson (2004), s. 672-673.

<sup>197</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>198</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>199</sup> Se avsnitt 4.1.1.2.

<sup>200</sup> Se avsnitt 4.1.2.

<sup>201</sup> Se avsnitt 4.4.

kompetensregelns kvalifikation och forskare har inte alltid löner som når upp till lönenivåkravet. Ett annat problem med kompetensregeln för forskare är att det enligt lagtexten ska råda betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.<sup>202</sup> Det kravet har också kritiserats.<sup>203</sup> Syftet med reglerna var bland annat att attrahera arbetskraft med hög kompetens till Sverige. Bristen på förutsebarhet gör att syftet inte kan uppnås fullt ut. Detta gäller framförallt forskare, till följd av ovannämnda problem.

## 6.2.4 Kvalifikation enligt lönenivåkravet

Som tidigare nämnts förekom åsikter redan inför expertskattereglernas ursprungliga införande om att ett lönekrav borde tas med, men regeringen angav att lönen inte borde vara avgörande för om arbetstagare skulle få skattelättnaderna. Löneskillnaderna mellan målgrupperna ansågs för stora. Risk fanns att personer som inte var menade att omfattas av reglerna ändå skulle göra det.<sup>204</sup> Senare infördes år 2012 trots det ett lönenivåkrav om två prisbasbelopp i månaden. Då fanns synpunkter på att lönekravet var för högt, framförallt i förhållande till branscher som inte hade särskilt höga lönenivåer generellt för sina anställda som till exempel forskare.<sup>205</sup> Även i dag efterfrågas en lägre lönenivå.<sup>206</sup> I Sverige är lönenivån 89 600 SEK för år 2017. Det kan jämföras med lönenivåkravet i Danmark, som år 2017 blir cirka 81 400 SEK. Det gör att Danmark med sitt lönekrav har möjlighet att ta emot arbetstagare som inte kan kvalificera sig i Sverige. Därför blir Sverige inte särskilt konkurrenskraftigt i förhållande till Danmark, och syftet är inte helt uppfyllt.

## 6.2.5 Övriga synpunkter

Legalitetsprincipen gäller i både Sverige och Danmark. Trots det är reglerna väsentligt olika utformade. Den svenska lagtexten är kortfattad och enkel att läsa<sup>207</sup>, men lämnar mycket åt tolkning vilket skapar förutsebarhets- och rättssäkerhetsproblem. Den danska lagtexten är istället utförlig och omfattande<sup>208</sup>, och är relativt svårförståelig, framförallt för de skattskyldiga som faktiskt ska bli beskattade enligt reglerna. Forskerordningen lämnar således inte lika mycket till tolkning som expertskattereglerna gör, men är problematisk ur förutsebarhets- och rättssäkerhetssynpunkt ändå eftersom de kan vara komplicerade att förstå.

---

<sup>202</sup> Se bilaga A: Expertskattereglerna.

<sup>203</sup> Se avsnitt 4.4.1.

<sup>204</sup> Se avsnitt 4.1.1.2.

<sup>205</sup> Se avsnitt 4.1.2.1.

<sup>206</sup> Se avsnitt 4.4.3.

<sup>207</sup> Se bilaga A: Expertskattereglerna.

<sup>208</sup> Se bilaga B: Forskerordningen.

Det kan i sig göra att skattskyldiga inte beskattas som de hade kunnat, om de inte vet om de omfattas av reglerna.<sup>209</sup> Å ena sidan kan reglerna vara godtagbara enligt legalitetsprincipen men problematiska ur förutsebarhetssynpunkt som forskerordningen, eller vice versa som expertskatten. Det resulterar i att en avvägning måste göras mellan två viktiga, men i viss mån motstående, intressen.

Att länder inför desto mer förmånliga regler riskerar dock att skapa ett ”race to the bottom”, d.v.s. att länder gör reglerna mer och mer förmånliga på grund av andra länders förmånliga regler. Resultatet kan bli att reglerna överlag i världen blir mycket förmånliga, och till slut förmodligen alltför förmånliga utifrån ett lands nationella perspektiv. Det kan leda till både nationella och globala problem, som minskade skatteintäkter och otillbörlig konkurrens.<sup>210</sup> I Sverige och Danmark kan det bli problematiskt sett utifrån det syfte beskattning har, nämligen att finansiera det offentliga och därmed det välutvecklade välfärdssystem som erbjuds i de två länderna.

## 6.3 Kan expertskattereglerna tillämpas ändamålsenligt?

Om expertskattereglerna kan tillämpas ändamålsenligt undersöks genom att se på dels de synpunkter som redogörs för i uppsatsen, dels genom att tolka statistiken för de svenska expertskattereglerna i ljuset av den danska statistiken.

### 6.3.1 Tidsperiod för skattelättnader

I och med att den svenska och den danska statistiken inte utgår från samma premisser, då den svenska anger antal ansökningar och den danska antal användare, är de inte helt jämförbara. Dock kan enligt beräkningar anges ungefärligt antal användare per år i Sverige. I Sverige kan det under år 2015 ha varit ungefär 2000 personer som använde expertskattereglerna.<sup>211</sup> I Danmark däremot var det år 2015 cirka 5800 stycken arbetstagare som beskattades enligt forskerordningen. Detta trots att Danmark är ett mindre land med färre invånare än Sverige. Den stora skillnaden mellan antalet användare i länderna kan ha många förklaringar, däribland att Danmark medger skattelättnader under en längre tidsperiod, nämligen fem år istället för tre år som i Sverige. Ett av syftena med expertskatten var att öka mängden högkvalificerad arbetskraft i Sverige, men istället visar statistiken på att Danmark har större möjligheter att attrahera sådan arbetskraft. Därför

---

<sup>209</sup> Jfr avsnitt 5.5.1. I analysen av Kraka från år 2012 anges att det under flera år endast har varit runt 70 procent av de som har möjlighet att använda den danska forskerordningen faktiskt har gjort det. Det kan bero på bland annat brist på kunskap om reglerna. Någon statistik över hur många procent som använder expertskattereglerna i Sverige av de som har möjlighet att göra det har dock inte hittats. Trots det visar den danska statistiken på ett problem med komplicerade regler. Även om reglerna är detaljerade så kan det vara problematiskt för skattskyldiga.

<sup>210</sup> Se Krakas analys i avsnitt 5.5.1.

<sup>211</sup> Se avsnitt 4.3.

kan inte de svenska reglerna tillämpas helt ändamålsenligt som de är utformade i dag, i jämförelse med de danska.

### 6.3.2 Kravet på utländskt medborgarskap

Angående kravet på utländskt medborgarskap ska för det första nämnas att det framgår av statistiken från Skatteministeriet att Danmark mellan år 2008 och år 2015 har beskattat från 523 stycken upp till 624 stycken svenska medborgare enligt forskerordningen varje år.<sup>212</sup> Det kan jämföras med att det enligt beräkningar var ungefär 2000 personer år 2015 som beskattades i Sverige med expertskattereglerna.<sup>213</sup> Det visar på att antalet svenska medborgare i Danmark, som faktiskt kan klassificeras som högkvalificerad arbetskraft eftersom de omfattas av den danska forskerordningen, utgör ungefär 25-30 procent av den totala användningen i Sverige år 2015. I samband med det ska nämnas att Danmark har beskattat mellan 333 stycken och 481 stycken danska medborgare enligt forskerordningen under perioden 2008-2015, d.v.s. nästan lika högt som antalet svenska medborgare. Danmark lyckas således attrahera en del kompetens som är danska medborgare. Om expertskattereglerna i Sverige även tillät svenska medborgare, efter en viss tids utomlandsvistelse i likhet med de danska reglerna, så skulle det troligtvis i vissa fall leda till att personerna flyttar till Sverige istället på grund av exempelvis anknytning eller av språkliga skäl. Det skulle överensstämma med lagstiftarens syfte som är att attrahera högkvalificerad arbetskraft. Det kan naturligtvis tänkas att svenska medborgare flyttar till Sverige oavsett, av andra skäl än förmånlig beskattning, men det kan inte heller uteslutas att de väljer ett annat land på grund av beskattningslättnader. Tydligast blir det när det gäller just Danmark, eftersom bland annat den geografiska närheten gör att det kan upplevas som relativt enkelt för en svensk att flytta dit i utbyte mot skattelättnader. Att ha ett nationalitetskrav motverkar därför vid tillämpningen till viss del syftet med reglerna, eftersom Sverige kan gå miste om högkvalificerade arbetstagare som istället till exempel flyttar till Danmark. Sådan arbetskraft är per definition högkvalificerad, då forskerordningen medger skattelättnader åt dem, och därför borde det vara en önskvärd förändring för Sverige att kunna attrahera en del av dem istället.

För det andra ska nämnas att kravet på utländskt medborgarskap troligtvis syftar till att inte svenska medborgare, som oavsett expertskattelättnader skulle vilja flytta hit, ska använda sig av regelverket. Men ett problem som kan uppstå vid tillämpningen av reglerna är att svenska medborgare som aldrig har bott i landet också utesluts. Det kan till exempel röra sig om personer med dubbelt medborgarskap. Sådana behöver inte nödvändigtvis ha anknytningar till landet som är starka nog för att attrahera dem till Sveriges arbetsmarknad. Därför riskerar landet att gå miste om kompetens på detta vis också.

---

<sup>212</sup> Se avsnitt 5.4.

<sup>213</sup> Se avsnitt 4.3.

Det ska dock också nämnas att en risk med ett slopat krav på utländskt medborgarskap är att det kan ge svenska medborgare incitament att flytta ut ur landet under den tidsperiod som gäller för att sedan få expertskatt vid återvändandet. Detta kan motverkas genom att sätta tidskravet på utlandsvistelse tillräckligt högt, som exempelvis i Danmark där personen inte får ha varit skattskyldig inom en period om minst tio år före anställningen. Detta hör också ihop med att medborgarskapskravet troligtvis motverkar viss ”shopping” mellan länders skattelättnader. Om Sverige inte hade ett krav på utländskt medborgarskap skulle eventuellt vissa svenska medborgare flytta mellan Sverige och Danmark, då expertskatten respektive forskerordningen upphör att gälla för personen i länderna. I detta avseende får en avvägning göras mellan sannolikheten för sådan ”shopping” och de positiva aspekter som ett slopat krav på utländskt medborgarskap skulle föra med sig.

### 6.3.3 Kvalifikation enligt kompetensregeln

I statistiken från Forskarskattenämnden framkommer antalet avslag varje år. Det är intressant att fundera kring eftersom antalet avslag på grund av kompetens knappast kan sägas ha blivit särskilt mycket lägre efter beloppsregelns införande år 2012. Före förändringen varierade antalet avslag mellan år 2007 och år 2011 mellan 175 stycken (ca 41 procent av 423 totala beslut enligt kompetens) och 249 stycken (ca 44 procent av 564 totala beslut enligt kompetens). År 2012 till och med år 2016 var avslagen mellan 120 stycken (ca 32 procent av 370 totala beslut enligt kompetens) och 207 stycken (ca 46 procent av 448 totala beslut enligt kompetens). Detta visar på att nämnden fortfarande ger många avslag baserat på kompetensregeln i förhållande till hur många ansökningar som avgörs varje år. Naturligtvis ska också hänsyn tas till att det sedan år 2012 har beviljats fler ansökningar på grund av lönenivå än vad som har beviljats, och avslagits, på grund av kompetens. Det är trots det intressant att titta på talen, dels eftersom det visar på att förutsebarhetsproblemet inte bara är teoretiskt utan även reellt, dels eftersom beloppsregeln hade som syfte att göra reglerna mer förutsebara. Förutsebarheten har visserligen ökat för vissa arbetstagare, troligtvis de som tidigare hade svårt att kvalificera sig på grund av kompetens eftersom de var arbetstagare av annat slag än forskare, främst nyckelpersoner. Däremot kvarstår problematiken kring framförallt just forskares förutsebarhet.

Det är också problematiskt ur konkurrenssynpunkt att expertskattereglerna kräver högre kompetens för forskare än forskerordningen gör. För forskare i Danmark är kravet att de innehar en doktorsexamen. I Sverige krävs dock utöver doktorsexamen även två års postdoktorsarbete.<sup>214</sup> Det innebär att Sverige i praktiken går miste om vissa forskare för att de inte har två års arbetslivserfarenhet. Det kan jämföras med Danmark som enligt statistiken

---

<sup>214</sup> Se avsnitt 4.4.1.

har många forskare som får skattelättnaderna i förhållande till antalet beviljade ansökningar i Sverige på grund av kompetens.<sup>215</sup>

### 6.3.4 Kvalifikation enligt lönenivåkravet

Angående beloppsregeln från år 2012 blir en relevant fråga om inte beloppsregelns införande i stor mån har gynnat sådana personer som inte nödvändigtvis bidrar avsevärt till syftet med reglerna, d.v.s. kunskapsutveckling och nyetableringar. Exempelvis kan ses i Danmark att även idrottare och kulturarbetare kan kvalificeras för forskarskatt.<sup>216</sup> Även i Sverige visar intervjuer på att idrottsbranschen kan tänka sig att använda expertskatten i framtiden.<sup>217</sup> Reglerna blir då inte tillämpade på det sätt som är tänkt. Syftet är att öka kunskapsutveckling och nyetableringar i landet. Arbetstagare inom branscher som inte bidrar till syftet kan komma att omfattas av reglerna. Det kan dock hävdas att idrotts- och kulturarbetare också bidrar till kunskapsutveckling och konkurrenskraft, och på så sätt bidrar till ekonomisk vinst för landet. Oavsett är kvalifikationen enligt kompetensregeln svår att göra och därmed kan det finnas arbetskraft som egentligen borde omfattas av reglerna, och skulle bidra till syftet, som inte gör det på grund av svårigheter i prövningen. Kombinationen av detta bidrar till att systemet inte kan tillämpas helt ändamålsenligt.

### 6.3.5 Övriga synpunkter

Ett syfte med expertskattereglerna är att öka möjligheterna för utlandsrekrytering. Men om reglerna inte utformas på ett sätt som attraherar högkvalificerad arbetskraft i jämförelse med länder runt omkring, som exempelvis Danmark, uppfylls inte det syftet. Det finns åsikter om att Danmarks regler upplevs som bättre än de svenska.<sup>218</sup> Även om det såklart finns andra faktorer som påverkar var en person väljer att flytta så är skatt en bidragande faktor. I kombination med Sveriges och Danmarks likheter, geografiskt och övriga, så kan Danmark ses som det mest attraktiva för högkvalificerad arbetskraft som vill flytta till Skandinavien, vilket redan tycks vara fallet att utläsa av statistiken.<sup>219</sup>

En positiv följd av 2012-års beloppsregel är att Forskarskattenämnden enklare kan avgöra en del av ansökningarna. Det gör att fler avgöranden totalt på grund av kompetens och lönenivå kan ges varje år, eftersom nämndens arbete inte tyngs avsevärt av beloppsregelns prövning. Det krävs endast att ordföranden eller vice ordförande ensam tar beslutet.<sup>220</sup> Det

---

<sup>215</sup> Se avsnitt 4.3 och avsnitt 5.4. Sverige beviljade 490 stycken ansökningar enligt kompetensregeln år 2015. I Danmark var det 2483 stycken forskare som använde forskerordningen samma år.

<sup>216</sup> Se avsnitt 5.4.

<sup>217</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>218</sup> Se avsnitt 4.4.3.

<sup>219</sup> Se avsnitt 4.3 och 5.4.

<sup>220</sup> Se statistiken i avsnitt 4.3. Antalet beviljade ansökningar generellt har ökat avsevärt sedan beloppsregelns införande.



bidrar till att syftet med reglerna kan uppnås, eftersom en större mängd arbetskraft kan flytta till landet.

## **6.4 Förslag på förbättringar**

Hur de svenska reglerna kan förbättras, med inspiration av en studie av de danska reglerna, ges förslag på nedan.

### **6.4.1 Tidsperiod för skattelättnader**

Avseende tidsperioden för skattelättnaderna kan tänkas att om tidsperioden förlängdes så skulle de högkvalificerade arbetstagarna i vissa fall stanna i Sverige längre och bidra desto mer till utvecklingen. Därför är ett förslag på förbättringar av expertskattereglerna att tidsperioden för skattelättnader förlängs. Hur många år som skattelättnaderna ska medges under är svårt att bedöma. För det måste undersökningar göras av utländska arbetstages incitament att stanna och vad som krävs för det, samt av andra länders regler. En relevant jämförelse kan då vara att det i Danmark medges skattelättnader under fem år. Utifrån en rapport<sup>221</sup> anges dessutom att även den danska tidsperioden skulle kunna förlängas, vilket desto mer talar för att de svenska skattelättnadernas kan medges under en längre tid. Det ska dock nämnas att rapporten är utgiven av en intresseorganisation, DI, vilket gör att den kan vara vinklad. Oavsett så är det svårt att förutspå vilka resultat en lagändring skulle få. En avvägning får utifrån undersökningar och beräkningar göras mellan eventuella skatteförluster och arbetstagarnas bidrag till kunskapsutvecklingen.

### **6.4.2 Kravet på utländskt medborgarskap**

Ett förslag är att reglerna inte ska ha ett krav på utländskt medborgarskap, utan istället endast vara kompetens- och lönebaserat i kombination med ett krav på en tidsperiod utomlands. Då skulle svenska medborgare som exempelvis har studerat eller arbetat utomlands under en period, eller rentav aldrig ens har bott i Sverige, kunna omfattas av skattelättnaderna. Det skulle bidra till ökad kompetens i landet och möjligtvis attrahera en del av de svenska medborgarna som använder den danska forskerordningen. Visserligen får en avvägning göras mellan dels vinsterna av fler högkvalificerade arbetstagare i landet, dels det incitament att lämna landet som kan uppstå i kombination med möjlig ”shopping” mellan länders skattelättnader.

### **6.4.3 Kvalifikation enligt kompetensregeln**

I avsnitt 6.2 och 6.3 har brist på förutsebarhet och svårigheter angående kvalifikationen diskuterats utifrån reglernas ändamålsenlighet och tillämpningen. Till följd av det är en tydligare definition av kvalifikationen önskvärd. Regeringen angav förvisso i förarbeten till reglerna att det inte var

---

<sup>221</sup> Se avsnitt 5.5.3.

möjligt med en tydligare precision.<sup>222</sup> Den danska forskerordningen visar däremot att tydligare regler faktiskt är möjligt och gynnar syftet. Dels är reglerna mer omfattande<sup>223</sup>, dels utgår forskarbedömningen som görs av Det Frie Forskningsråd från OECD:s riktlinjer, dels får forskningsinstitutioner själva i vissa fall göra bedömningarna på grundval av deras vetskap om forskaren och anställningen<sup>224</sup>. Visserligen kan en omfattande lagtext som den danska ifrågasättas ur ett legalitets- och förutsebarhetsperspektiv, se mer om det i avsnitt 6.2.5 och avsnitt 6.4.5. Trots det borde den svenska lagstiftaren se över kvalifikationen enligt kompetensregeln, och den danska forskerordningen kan då användas som inspiration. Framförallt vore det en förbättring om forskarbedömningen utgick från OECD:s riktlinjer, eftersom det då blir en mer internationellt tillämpbar prövning som görs. Således kan just de internationellt eftertraktade arbetstagarna kvalificeras.

#### **6.4.4 Kvalifikation enligt lönenivåkravet**

Att branscher som inte är tänkta att omfattas av reglerna ändå gör det är svårt att undvika när reglerna utgår från ett lönenivåkrav. Det blir då desto viktigare att den arbetskraft som faktiskt uppfyller syftet har möjlighet att kvalificera sig för reglerna. Därför är ett förslag på förbättring av expertskattereglerna att ett lägre lönenivåkrav införs för forskare. På så sätt kan man råda bot på att så pass få forskare beviljas skattelättnaderna, och Sverige blir mer konkurrenskraftigt, framförallt i förhållande till Danmark.

#### **6.4.5 Övriga synpunkter**

Att för detaljerade regler kan bli komplicerade att förstå och skapa tillämpningsproblem visar de danska reglerna på. Det är viktigt att det framgår av skattereglerna hur de ska tillämpas, så att de är förutsebara och uppfyller legalitetsprincipens bestämdhetskrav. En förbättring av de svenska expertskattereglerna kan vara att göra dem mer preciserade för att uppfylla legalitetsprincipen. Reglerna kan då kompletteras med vägledningar för skattskyldiga och tillämpande institutioner, för att skapa förutsebarhet trots en omfattande lagtext.

En lösning på att inte länder ska kunna använda skattelättnader alltför mycket som ett konkurrensmedel är att EU till viss del ger riktlinjer på området. I och med att EU:s fria rörlighet bidrar till att arbetskraft enkelt kan röra sig över gränser<sup>225</sup> kanske det krävs en EU-lösning för att motverka att det blir ett problem med ”race to the bottom”. Ett förslag på sådan är att EU utger riktlinjer för hur låga skattelättnaderna bör vara som mest. Det skulle visserligen inte minska risken gentemot ett tredje land men mellan medlemsstater i EU i alla fall, inom vilken den geografiska närheten och fria rörligheten troligtvis bidrar till en stor mängd gränsöverskridande rörlighet.

---

<sup>222</sup> Se avsnitt 4.1.1.2.

<sup>223</sup> Se bilaga B: Forskerordningen.

<sup>224</sup> Se avsnitt 5.3.2.1.1.1.

<sup>225</sup> Se avsnitt 3.3.2.

## 7 Sammanfattande slutsatser

Tidsperioden som skattelättnader medges under är troligtvis inte av optimal längd i Sverige för att fullt ut kunna uppfylla syftet med lagstiftningen. Det kan vara en av orsakerna till att Sverige har färre användare varje år än Danmark. Därför är ett förslag på förbättring att expertskattereglernas tidsperiod ökas, förslagsvis med inspiration av den danska forskerordningen som medger skattelättnader under fem år. Undersökningar och beräkningar bör göras för att hitta den optimala tidsperioden för skattelättnader i förhållande till vad arbetstagarna bidrar med ekonomiskt och kunskapsmässigt.

Kravet på utländskt medborgarskap är problematiskt i förhållande till syftet eftersom reglerna ska attrahera högkvalificerad arbetskraft. Sådan kan även vara svenska medborgare som bott utomlands av olika anledningar. Kravet kan också ifrågasättas ur ett likformighetsperspektiv, men är troligtvis motiverat trots att det rör sig om ett särskiljande av skattskyldiga. Att kravet på utländskt medborgarskap inte är absolut förenligt med reglernas syfte kan utläsas ur statistiken. En jämförelse av den danska och den svenska statistiken visar dels på att många svenska medborgare arbetar under forskerordningen i Danmark, dels på att Danmark som inte har något liknande krav mottar många danska medborgare med forskerbeskattning och därmed får mer högkvalificerad arbetskraft till landet, dels på att Danmark generellt har fler personer som medges skattelättnader än Sverige. Ett förslag på förbättring av lagstiftningen är att Sverige slopar kravet på utländskt medborgarskap. Det skulle troligtvis gynna rekryteringen av arbetstagare med hög kompetens och göra Sverige mer konkurrenskraftigt. Detta kan kombineras med ett krav på en viss period av utlandsvistelse före användandet av expertskattereglerna, så att lagstiftningen inte utnyttjas. En risk som dock måste övervägas vid ett slopat krav på utländskt medborgarskap är att ”shopping” mellan olika länders, framförallt Sverige och Danmark, skattelättnader kan ske. En avvägning får göras.

Expertskattereglerna ger inte särskilt mycket vägledning för vilka som kan kvalificeras genom kompetensregeln. Det påverkar förutsebarheten för en del arbetstagare, främst forskare. Beloppsregelns införande ökade endast förutsebarheten för vissa grupper av arbetstagare, nämligen de som är högvärlöna. Det kan utläsas ur statistiken. Gällande forskare så är det också ett problem ur konkurrenssynpunkt att Sverige enligt praxis ställer krav på högre erfarenhet än exempelvis Danmark gör. Danmark utgår från OECD:s riktlinjer vid bedömningen och kräver en doktorsexamen. Sverige däremot kräver ytterligare två års arbetslivserfarenhet och använder en mer skönsmässig bedömning. Det gör att ett flertal forskare med eftertraktad kompetens tvingas flytta till Danmark istället på grund av bland annat brist på erfarenhet. En tydligare kompetensregel är därför ett förslag på en förbättring av expertskattereglerna. Ytterligare positiva effekter kan en

minskning av kravet på forskare få, och föreslås därför också. Förslagsvis kan även Sverige utgå från OECD:s riktlinjer vid prövningen.

Lönenivåkravets införande gynnade endast vissa arbetstagargrupper. Exempelvis forskare har svårt att nå upp till beloppsgränsen. Det syns tydligt vid en granskning av statistiken, där antalet avslag för forskare knappast har minskat avsevärt efter beloppsregelns införande. På så sätt kan Sverige gå miste om kompetens endast på grund av kvalifikationssvårigheter. Därför föreslås en särskild lönenivåregel för forskare, där beloppet ska vara lägre än för andra arbetstagargrupper. Då kan Sverige bli mer konkurrenskraftigt på den internationella arbetsmarknaden för forskare.

Utifrån legalitetsprincipen kan de svenska expertskattereglerna ifrågasättas, då de inte uppfattas som tillräckligt tydliga i vissa fall. Ett förslag på förbättring är att lagstiftningen förtydligas, vilket kan kompletteras med vägledning för att inte riskera att det brister i förutsebarhet på grund av att lagstiftningen blir för omfattande och svår att förstå för skattskyldiga.

I förhållande till Danmark är det viktigt att Sverige ser över sina regler om skattelättnader för högkvalificerad arbetskraft. Detta på grund av konkurrensen i Öresundsregionen.

En positiv följd av beloppsregelns införande är att fler personer kan få expertskatt varje år, eftersom Forskarskattenämnden hinner avgöra ungefär lika många kompetensbaserade ansökningar varje år som tidigare i kombination med det antal förenklade ansökningar som beviljas.

En global risk med skattelättnader av detta slag är att det kan resultera i ett slags ”race to the bottom”, d.v.s. att länder sänker sina skatter för vissa grupper av skattskyldiga för att kunna konkurrera med andra länder. I längden kan det få negativa följder, inte minst för länder som bygger på ett välfärdssystem som Sverige och Danmark, där skatteintäkterna är viktiga för att finansiera välfärden. För att undvika det kan EU utge riktlinjer för hur länderna ska arrangera sina skattelättnader. Eftersom det till stor del är påverkat av den fria rörligheten inom EU kan just en EU-lösning vara svaret.

Det måste hela tiden göras avvägningar mellan olika intressen när konstruktionen och tillämpningen av expertskattereglerna bestäms. Vad gynnar Sverige mest i slutändan – mer förmånliga regler för att få så många högkvalificerade arbetstagare som möjligt eller strikta regler för att undvika att expertskatten utnyttjas och riskerar att leda till en skatteförlust? I det stora hela kan detta tyckas vara en samhällsekonomisk fråga, men grunden för det kräver en juridisk lösning. Det är lagstiftarens uppgift att skapa regler för att olika syften ska uppnås i samhället.

# Bilaga A: Expertskattereglerna

## 22 § Inkomstskattelagen

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

## 23 § Inkomstskattelagen

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och
2. ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
  - flyttning till eller från Sverige,
  - egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och
  - avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

## 23 a § Inkomstskattelagen

Frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

# Bilaga B: Forskerordningen

## Kildeskatteloven § 48 E

Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland, for mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår. 1. pkt. gælder ikke indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at

1. den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, eller stk. 2, jf. dog stk. 5,
2. den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,
3. vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bidrag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 4.

Stk. 4. Personer, hvis kvalifikationer som forskere ved påbegyndelsen af ansættelsesforholdet er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Det Frie Forskningsråd, jf. lov om forskningsrådgivning m.v., og som skal udføre forskningsarbejde, er ikke omfattet af vederlagskravet i stk. 3, nr. 3.

Stk. 5. Personer som nævnt i stk. 4 anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af indkomst ved virksomhed af en samlet varighed på højst 12 måneder som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Sådanne personer anses endvidere for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om der i den i 1. pkt. nævnte periode er indtrådt skattepligt efter § 1, når den pågældendes ophold ved dansk universitet eller forskningsinstitution udelukkende er finansieret af midler hidrørende fra kilder uden for Danmark.

Stk. 6. Ministeren for videnskab, teknologi og udvikling kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler for godkendelse efter stk. 4.

## Kildeskatteloven § 48 F

For personer, som vælger beskatning efter §§ 48 E og 48 F, beregnes A-skatten som 26 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten. Vederlaget medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beløb og vederlag omfattet af ligningslovens § 16, stk. 1, behandles som vederlag i penge, i det omfang beløbene og vederlagene i henhold til § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst. Der kan ikke foretages fradrag i vederlaget, jf. dog stk. 3. Udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdelse af vederlaget kan heller ikke fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige. Indkomstskattepligten af vederlaget er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 2. Beskatning efter stk. 1 kan finde sted i en eller flere perioder af højst 60 måneders samlet varighed. Hvis nyt ansættelsesforhold, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1, tiltrædes senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligtigt indtræder i forbindelse med det nye ansættelsesforholds påbegyndelse. Tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, indgår ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Stk. 3. Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag, jf. ligningslovens § 8 M, stk. 2-4, medregnes ikke i grundlaget for indeholdelse af skat efter stk. 1. Omfatter vederlag i henhold til ansættelseskontrakten vederlag i penge og andet vederlag, finder 1. pkt. kun anvendelse på den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til vederlaget i penge.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige er gift, finder reglen i personskattelovens § 7, stk. 5, om forhøjelse af den anden ægtefælles grundbeløb ikke anvendelse for grundbeløb, der tilkommer den skattepligtige i indkomstår, hvor der er valgt beskatning efter stk. 1.

Stk. 5. I indkomstår, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, kan den skattepligtige ikke fremføre underskud til fradrag i den skattepligtige indkomst og den personlige indkomst for de følgende indkomstår efter personskattelovens § 13, stk. 1 og 3, medmindre underskuddet hidrører fra erhvervmæssig virksomhed. Hvis den skattepligtige har såvel underskud fra erhvervmæssig virksomhed som andet underskud og samtidig har indkomst, som ikke beskattes efter stk. 1, fordeles denne indkomst forholdsmæssigt ved beregningen af det underskud, der kan fremføres. Er den skattepligtige gift, finder personskattelovens § 13, stk. 2 og 4, kun anvendelse på den skattepligtiges underskud ved erhvervmæssig virksomhed i det pågældende indkomstår. Den skattepligtiges ægtefælle kan ikke fremføre underskud i videre omfang end den skattepligtige.

Stk. 6. Nettorenteudgifter m.v. omfattet af stk. 5 vedrørende gældsforpligtelser, som eksisterer i det tidsrum, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, fordeles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst over den periode, renteudgiften m.v. vedrører. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på tab på gæld omfattet af kursgevinstloven.

Stk. 7. Ligningslovens § 33 A finder ikke anvendelse for indkomst, som beskattes efter denne paragraf og § 48 E.

Stk. 8. Er indeholdelse af skat sket med et for lavt beløb, skal det manglende beløb modregnes i eventuel overskydende skat, jf. § 62, stk. 1. Er indeholdelsen af skat sket med et for stort beløb, modregnes dette i eventuel restskat efter § 61, stk. 1. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet overskydende beløb, udbetales dette med procentgodtgørelse efter § 62, stk. 2. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet resterende beløb, opkræves dette med tillæg af rente beregnet efter § 61, stk. 2, i henhold til fristerne i § 61. Bestemmelserne i § 62, stk. 3, 2. og 3. pkt., § 62 A, stk. 1, 3. pkt., § 62 A, stk. 2, 2. pkt., § 62 A, stk. 3, 2. og 3. pkt., og § 62 A, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### Offentligt tryck

#### Lagtexter och bekendtgørelser

Danmark

Lov 1953-06-05 nr 169 Danmarks Riges Grundlov

LBKG 2005-11-14 lovbekendtgørelse 2005-11-14 nr 1086 Kildeskatteloven (konsolideret af Karnov per 2008-06-19)

I kort form: Kildeskatteloven (KSL)

BKG 2013-03-01 nr 216 bekendtgørelse om Godkendelse af forskere m.v. efter Kildeskattelovens § 48 E

I kort form: Forskerbekendtgørelsen (FBG)

LBKG 2016-01-29 nr 117 lovbekendtgørelse 2016-01-29 nr 117

Kildeskatteloven (konsolideret af Karnov per 2017-04-01)

LBKG 2016-09-01 Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr 1162 om Påligningen af indkomstskat til staten.

I kort form: Ligningsloven

Lov 2016-12-27 nr 1745 om ændring af Udlændingeloven og

Kildeskatteloven

### Förarbeten

Sverige

#### *Propositioner*

Prop. 1998/99:100 1999 års ekonomiska vårproposition

Prop. 2000/01:12 Beskattning av utländska nyckelpersoner

Prop. 2011/12:1 Budgetpropositionen för 2012 Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor

#### *Utredningar*

Ds 1999:25 Beskattning av utländska nyckelpersoner (Finansdepartementet)

#### *Betänkande*

Skatteutskottets betänkande 2015/16:SkU16 Inkomstskatt



### *Motioner*

Kommittémotion - Motion till riksdagen 2015/16:3055 av Mats Persson m.fl. (L) Expertskatt  
Förkortas: Motion (2015).

### Danmark

#### *LFV*

LFV 2008-06-03 nr 162 Forslag til lov om ændring af Kildeskatteloven og andre skattelove (ændring af skatteordningen for udenlandske nøglemedarbejdere m.v.)

#### *LFF*

LFF 2008-03-28 nr 162 Forslag til lov om ændring af Kildeskatteloven og andre skattelove (ændring af skatteordningen for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere m.v.)

### *Betænkninger*

LFB 2016-12-13 nr 82 Betænkning over forslag til lov om ændring af Udlændingeloven og Kildeskatteloven

### **Övrigt offentligt tryck**

#### *Sverige*

Rapport från riksdagen (skatteutskottet) 2013/14:RFR11 Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner.

Förkortas: Skatteutskottet (2014)

2015/16:1198 Expertskatten, Skriftlig fråga till statsråd finansminister Magdalena Andersson (S) från Mats Persson (L), 2016-05-12.

### **Litteratur**

#### **Artiklar**

Björkman, Bernt, ”*Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem*”, Skattenytt 2012, s. 2-6

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

Hultqvist, Anders, ”*Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*”, Skattenytt 2015 s. 730-748

Lodin, Sven-Olof, ”*Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*”, Skattenytt 2007, s. 477-490

Påhlsson, Robert, ”*Om likhet inför skattelag*”, Skattenytt 2004, s. 667-674

Påhlsson, Robert, ”*Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*”, Skattenytt 2014, s. 554-570

## Böcker

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5., [omarb. och uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014

Dam, Henrik (red.), *Grundläggande skatteret 2016*, 9. udg., Karnov, København, 2016

Johannesson Smedegaard, Niels & Jensen, Steen (red.), *Forskerbeskatning: kildeskattelovens §§ 48 E-F*, Karnov Group, København, 2012

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1*, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2007

## Elektroniska källor

### Svenska

Forskarskattenämnden och Skatteverket

*Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner*, Skatteverket, Rättslig vägledning, hämtad den 2 maj 2017 från:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.3/323980.html>

*Lön och annan ersättning för arbete – Skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl.*, Skatteverket, Rättslig vägledning, hämtad den 2 maj 2017 från:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.3/2648.html#h-Skattelattnader-for-utlandska-nyckelpersoner-mfl>

*Statistik*, Forskarskattenämnden, hämtad den 26 april 2017 från:

<http://skatterattsnamnden.se/forskarskattenamnden/omforskarskattenamnden ochkansliet/statistik.4.383cc9f31134f01c98a800013389.html>

Förkortas: Forskarskattenämnden (26 april 2017)

### Lagkommentarer, internet

Karnov Internet, Inkomstskattelagen (1999:1229) 11 kap. 22 §, not 329,

Karnov Internet, Inkomstskattelagen (1999:1229) 3 kap. 3 §, not 102-103,

Bækkevold, Arne, den 2 maj 2017.

Ondrasek Olofsson, Lynda, den 11 april 2017

Förkortas: Ondrasek Olofsson (11 april 2017).

## Rapporter

*Expertskatter i Sverige och Danmark – viktigt medel i konkurrensen om internationella forskare*, Øresundsinstitutet, Analys – trend report, juni 2015, hämtad från:

[http://www.oresundsinstitutet.org/wp-content/uploads/2015/06/Analys\\_Expertskatt\\_webb.pdf](http://www.oresundsinstitutet.org/wp-content/uploads/2015/06/Analys_Expertskatt_webb.pdf)  
Förkortas: Øresundsinstitutet (2015).

*Utländsk spetskompetens – en nyckelfråga för Sverige: Förslag på vissa förändringar av de svenska expertskattereglerna*, Lilja, Anders, Svenskt Näringsliv, september 2016, hämtad från:

[https://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/Rapporter\\_och\\_opinion\\_smaterial/Rapporter/utlandsk\\_spetskompetenspdf\\_656651.html/BINARY/Utländsk\\_spetskompetens.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinion_smaterial/Rapporter/utlandsk_spetskompetenspdf_656651.html/BINARY/Utländsk_spetskompetens.pdf)  
Förkortas: Svenskt Näringsliv (2016).

## Övrigt

*Dansk inkomstskatt – en kort introduktion*, Øresunddirekt, hämtad den 17 maj 2017 från:

<http://www.oresunddirekt.se/ekonomi/skatt-i-danmark/dansk-inkomstskatt-en-kort-introduktion>

*ESS och Max IV*, Region Skåne, hämtad den 25 maj 2017 från:

<http://www.skane.se/organisation-politik/Naringsliv-och-arbetsmarknad/ESS-och-Max-IV/>

*Huvudregler kring socialförsäkringen*, Øresunddirekt, hämtad den 17 maj 2017 från:

<http://www.oresunddirektbusiness.se/inblick/socialfoersaekring/anstaellda-i-danmark/huvudregler-kring-socialfoersaekringen>

*Om oss*, Svenskt Näringsliv, hämtad den 17 maj 2017 från:

[https://www.svensktnaringsliv.se/om\\_oss/](https://www.svensktnaringsliv.se/om_oss/)

*Prisbasbelopp för år 2017*, Statistiska centralbyrån, hämtad den 23 maj 2017 från:

[http://www.scb.se/sv\\_/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Priser-och-konsumtion/Konsumentprisindex/Konsumentprisindex-KPI/33772/33779/Behallare-for-Press/406706/](http://www.scb.se/sv_/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Priser-och-konsumtion/Konsumentprisindex/Konsumentprisindex-KPI/33772/33779/Behallare-for-Press/406706/)

*Räntor & valutakurser*, Sveriges Riksbank, hämtad den 10 maj 2017 från:

<http://www.riksbank.se/sv/Rantor-och-valutakurser/Sok-rantor-och-valutakurser/?g130-SEKDKKPMI=on&from=2017-01-02&to=2017-05-10&f=Quarter&cAverage=Average&s=Comma#search>

*Så blev Sverige med i EU*, EU-upplysningen, hämtad den 16 maj 2017 från:

<http://www.eu-upplysningen.se/Sverige-i-EU/Sa-blev-Sverige-med-i-EU/>

## Danska

### SKAT och Skatteministeriet

Avgörande från Landsskatteretten, SKM2016.73.LSR, hämtad den 5 maj 2017 från:

<https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2225204&chk=214126>

Bindande svar från Skatterådet, SKM2009.310.SR, hämtad den 5 maj 2017 från:

<https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1809866&chk=214126>

*Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik. Personbeskatning: Udviklingen i antallet af forskere og nøglemedarbejdere på bruttoskatteordningen 2008-2015*, Skatteministeriet, hämtad den den 27 april 2017 från:

<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/bruttoskatteordningen-for-forskere-og-noeglemedarbejdere-fakta-og-statistik>

Förkortas: Skatteministeriet (27 april 2017).

*C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen - C.F.6.1.2 Medarbejderens skattepligt i forbindelse med ansættelsens begyndelse*, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 4 maj 2017 från:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1977285&chk=214126>

Förkortas: C.F.6.1.2, SKAT (4 maj 2017).

*C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen - C.F.6.1.4 Krav om minimumsløn*, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 4 maj 2017 från:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1977289&chk=214126>

Förkortas: C.F.6.1.4, SKAT (4 maj 2017).

*C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen - C.F.6.1.5 Arbejdsgiverens skattepligt*, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 5 maj 2017 från:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1977290&chk=214126>

Förkortas: C.F.6.1.5, SKAT (4 maj 2017).

*C.F.6 Forskerskatteordning – C.F.6.1 Regler for at kunne anvende forskerskatteordningen - C.F.6.1.6 Medarbejderens direkte eller indirekte indflydelse på den virksomhed, der ansætter medarbejderen*, SKAT, Den Juridiske Vejledning 2017-1, version 2.7, hämtad den 5 maj 2017 från:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1977291&chk=214126>

*Forskerordningen*, SKAT, hämtad den 19 april 2017 från:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2234885>

*Skat i Danmark – introduktion til det danske skattesystem for fremmedsprogede*, SKAT Vejledning, 3. Udg., September 2015, hämtad den 8 maj 2017 från:  
<http://www.skat.dk/getFile.aspx?id=128520>  
Förkortas: SKAT (2015).

#### Uddannelses- og Forskningsministeriet

*Det Frie Forskningsråd*, Uddannelses- og Forskningsministeriet, hämtad den 17 maj 2017 från:  
<http://ufm.dk/forskning-og-innovation/rad-og-udvalg/det-frie-forskningsrad/radet>

#### Övrigt

*Beskatning og migration af højt-lønnede udlændinge: Erfaringerne med forskerskatteordningen*, Kleven, Henrik, London School of Economics & Schultz, Esben Anton, Kraka, 13 februari 2012, hämtad den 18 maj 2017 från:  
[http://www.kraka.org/sites/default/files/public/baggrundsanalyse\\_forskerskatteordning.pdf](http://www.kraka.org/sites/default/files/public/baggrundsanalyse_forskerskatteordning.pdf)  
Förkortas: Kleven & Schultx (2012).

*DI. Fordi Danmark skal vinde*, Danmarks Industri, hämtad den 23 maj 2017 från:  
<http://di.dk/DI/hvaderdi/Pages/hvaderdi.aspx>

*Er højtuddannede indvandrere en god forretning for Danmark? – en registerbaseret cost-benefit analyse af højtuddannede indvandrere*, Tænketank DEA, hämtad den 18 maj 2017 från:  
[http://di.dk/sitecollectiondocuments/di%20business/er\\_hoejtuddannede\\_indvandrere\\_en\\_god\\_forretning\\_for\\_danmark\\_0.pdf](http://di.dk/sitecollectiondocuments/di%20business/er_hoejtuddannede_indvandrere_en_god_forretning_for_danmark_0.pdf)

*Finansiel støtte*, Kraka, hämtad den 23 maj 2017 från:  
[http://kraka.org/finansiel\\_stoette](http://kraka.org/finansiel_stoette)

*Forlæng forskerskatteordningen med to år – det koster ikke en krone*, Ruby, Lotte Malene, DI, DI Business, 26 februari 2017, hämtad den 18 maj 2017 från:  
<https://di.dk/dibusiness/nyheder/Pages/Forlaeng-forskerskatteordningen-med-to-aar-det-koster-ikke-en-krone.aspx>

*Om Tænketanken DEA*, DEA, hämtad den 18 maj 2017 från:  
<https://dea.nu/taenketanken-dea>

*Sådan arbejder Kraka*, Kraka, hämtad den 23 maj 2017 från:  
[http://kraka.org/om\\_kraka/saadan\\_arbejder\\_kraka](http://kraka.org/om_kraka/saadan_arbejder_kraka)

## **Internationellt**

### **OECD-publikationer**

*OECD, Frascati Manual 2015 – Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development, The measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, OECD, OECD

Publishing, 2015, Paris, hämtad den 24 maj 2017 från:

<http://www.oecd->

[ilibrary.org/docserver/download/9215001e.pdf?expires=1495626024&id=id&accname=guest&checksum=2FF57D00B1870943FAE7E0ACF8F3339D](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9215001e.pdf?expires=1495626024&id=id&accname=guest&checksum=2FF57D00B1870943FAE7E0ACF8F3339D)

*OECD, Taxation and Employment*, OECD Tax Policy Studies, No. 21,

OECD Publishing, 2011, hämtad den 25 april 2017 från:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en>

Förkortas: OECD (2011).