

Utländsk spetskompetens – en nyckelfråga för Sverige

**Förslag på vissa förändringar av
de svenska expertskattereglerna**

Förord

Möjligheterna till särskilda skattelättnader för utländska nyckelpersoner, den så kallade expertskatten, infördes i svensk lagstiftning den 1 januari 2001. Lagstiftningen tillkom för att Sverige bättre skulle kunna konkurrera om nyetableringar av utländska företag, men också för att skapa incitament för svenska och utländska multinationella företag att förlägga eller behålla de koncernledande funktioner som kan kräva utländsk personal i Sverige.

Från och med den 1 januari 2012 kompletterades reglerna med en inkomstgräns på två prisbasbelopp (88 600 kr för 2016). I april 2014 presenterade riksdagens skatteutskott en uppföljning och utvärdering av regelverket (Rapporter från riksdagen 2013/14:RFR11).

Av Skatteutskottets rapport framgår att problemen med de tidigare kritiserade äldre reglernas bristande förutsebarhet kvarstår samt att den införda lönegränsen lett till en rad ytterligare tillämpningsproblem. Reglernas avsaknad av objektiva rekvisit vid bedömningen av ansökan innebär att utgången av en ansökan inte kan förutses. Något som enligt rapporten bör beaktas vid en framtida översyn av regelverket. Det konstateras även att den ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnaden, som prognostiserades när inkomstgränsen infördes, inte infunnit sig. Av rapporten framgår även att de danska expertskattereglerna för forskare är mer generösa än de svenska. Detta tydliggörs genom att Danmark har flera forskare med skattelättnader än det totala antalet utländska experter med skattelättnader i Sverige.

En viktig förutsättning för Sveriges framtida konkurrenskraft kommer att vara landets förmåga att attrahera utländska experter och forskare. De tillför och sprider kompetens till det svenska samhället och bidrar genom detta till att långsiktigt stärka Sveriges styrkepositioner inom företagande, teknik, innovationer och forskning. Det är därför av största vikt att Sverige snarast får konkurrenskraftiga skatteregler på det här området.

Mot denna bakgrund har Svenskt Näringsliv gett Anders Lilja, skattejurist på Svalner Skatt & Transaktion och med tidigare erfarenheter från bland annat Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden, i uppdrag att ta fram en rapport i ämnet – en rapport som visar hur Sverige ska kunna få konkurrenskraftiga skatteregler på det här området. De motsvarande danska reglerna har därvid fått fungera som förebild. Till sin hjälp har Anders haft Lennart Tottie, som nyligen avslutat sin yrkesverksamhet med en lång erfarenhet som handläggare med administrativt och övergripande ansvar i Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden. Det är detta arbete som utmynnat i den rapport som här presenteras.

Svenskt Näringsliv

Kerstin Nyquist
Richard Hellenius

Sammanfattning

Sedan 2001 kan kvalificerade utländska arbetstagare medges skattelättnader vid tillfällig anställning i Sverige (de så kallade expertskatte- reglerna). De svenska expertskatte- reglerna har emellertid under lång tid varit föremål för omfattande kritik. Kritiken har i allt väsentligt haft sin grund i att reglerna har upplevts som oförutsägbara och att förfarandet är såväl resurskrävande som långsamt. Vidare har reglerna kritiserats för att uppställa alltför höga krav för att skattelättnader ska medges, vilket har fått till effekt att antal arbetstagare som omfattas av reglerna är relativt få jämfört med vad som gäller för många andra länder med liknande system, särskilt i jämförelse med Danmark.

I samband med en lagändring 2012, då en särskild schablonregel infördes, prognos- ticerade regeringen att antalet personer som omfattas av skattelättnader skulle öka med ca 2 250 personer. Det kan i efterhand konstateras att den faktiska ökningen av antalet arbetstagare som beviljas skattelättnader inte har varit i närheten av denna prognos.

I rapporten redovisas förslag på vissa förändringar av expertskatte- reglerna. De redovi- sade förslagen syftar framför allt till att skapa ett system som är enkelt och förutsebart samt stärker Sveriges internationella konkurrenskraft vad gäller rekrytering av kvalifi- cerad arbetskraft. Inspiration till de förslagna regeländringarna har i stor utsträckning hämtats från det danska regelverket som av många uppfattas som ett betydligt mer framgångsrikt system.

Innehåll

1	Inledning	4
2	De svenska expertskattereglerna	6
2.1	Materiella regler	6
2.2	Formella regler	8
2.3	Statistik från Forskarskattenämnden	8
3	De danska expertskattereglerna	10
3.1	Statistik från danska Skatteministeriet	11
4	Problem förenade med de svenska expertskattereglerna samt förslag till förändringar av reglerna	13
4.1	Kompetensregeln	13
4.2	Löneregeln	14
4.3	Ansökan om skattelättnader – tidsfrist	19
4.4	Kravet på utländskt medborgarskap	19
4.5	Femårsgränsen för bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige	20
4.6	Avsikten med vistelsen i Sverige	20
4.7	Giltighetstiden	21
4.8	Förfarandet	22
5	Sammanfattning av förslagen på förändringar av de svenska expertskattereglerna	24
	Bilaga 1 Statistik från Forskarskattenämnden	25
	Bilaga 2 Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik (Skatteministeriet)	27
	Bilaga 3 Kildeskatteloven §§ 48 E – 8 F	32
	Bilaga 4 PM från Svenskt Näringsliv: Expertskatt i Sverige och Danmark – en jämförelse	34

1 Inledning

År 2001 infördes särskilda bestämmelser om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner vid tillfälligt arbete i Sverige (nedan expert-skattereglerna).¹

Syftet med reglerna var framför allt att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja svensk forskning och produktutveckling samt att skapa incitament för företag att förlägga eller bibehålla bland annat koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Detta särskilt mot bakgrund av att våra grannländer hade infört motsvarande lagstiftning. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer. Skattelättnaden motiverades också av att de förmåner, som är skälet till det relativt höga uttaget av skatter och avgifter i Sverige, ofta inte kommer dessa nyckelpersoner tillgodo.²

Det har under årens lopp författats ett tämligen stort antal artiklar inom den skatterättsliga doktrinen där expertskattereglerna, och de problem som förknippats med reglerna, har kommenterats. Vidare har riksdagens skatteutskott gjort en utvärdering av expertskatteregler med särskild inriktning på att studera effekterna av den utvidgade expertskatten som trädde i kraft den 1 januari 2012. Arbetet med utvärderingen inleddes under våren 2013 och avslutades i juni 2014. Utredningens huvudsakliga fokus var att undersöka hur arbetsgivarna upplevt att expertskattereglerna fungerar samt att klargöra huruvida förutsebarheten har förbättrats i och med införandet av löneregeln. Utvärderingsarbetet bygger i allt väsentligt på intervjuer med ett stort antal arbetsgivare inom framför allt näringslivet och de akademiska lärosätena. Även handläggare vid Forskarskattenämndens kansli och Skatteverket intervjuades. Utvärderingen redovisades i en särskild rapport.³ Rapporten innefattar en omfattande genomgång av de problem som framför allt arbetsgivarna har upplevt när de kommit i kontakt med reglerna. Av rapporten kan utläsas att arbetsgivarna är ense om att ansökan om skattelättnader baserad på kompetensnivå var, och alltså är, en oförutsägbart, långsam och administrativt komplex process. Vidare framgår av rapporten att merparten av arbetsgivarna är positiva till införandet av löneregeln, vilket inneburit en ökad förutsebarhet och förenklad ansökningsprocess. Löneregeln har emellertid gett upphov till andra tillämpningsproblem. Med hänsyn till att flera av de gamla problemen alltså kvarstår, och nya problem har tillkommit, ansåg många arbetsgivare att det finns behov av ytterligare förändringar av regelverket. I rapporten redovisar arbetsgruppen inga egna förslag på hur reglerna skulle kunna förändras.

Jag har fått i uppdrag av Svenskt Näringsliv att ta fram förslag på vissa förändringar av expertskattereglerna. De nedan redovisade förslagen på förändringar tar sin utgångspunkt i de problem som är förknippade med dagens expertskatteregler. Vid framtagande av förslag på förändringar av de svenska reglerna har jag, i enlighet med det uppdrag som jag har fått, studerat motsvarande lagstiftning i Danmark. Den danska lagstift-

¹ Prop. 2000/01:12, bet. 2000/01:SkU6, SFS 2000:1161.

² Prop. 2000/01:12 s. 18.

³ Rapport från riksdagen, 2013/14:RFR11, Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner, nedan Rapport 2013/14:RFR11.

ningen utgjorde, åtminstone delvis, utgångspunkt för utformningen av de svenska reglerna. En annan omständighet som gör en jämförelse med Danmark särskilt intressant är att båda länderna har relativt höga marginalsatser jämfört med många andra länder.

De redovisade förslagen på förändringar syftar framför allt till att få ett system som är enkelt och förutsebart samt stärker Sveriges internationella konkurrenskraft vad gäller rekrytering av kvalificerad arbetskraft.

Rapporten är disponerad enligt följande. I avsnitt 2 ges en kortfattad beskrivning av de svenska expertskattereglerna. Avsnittet avslutas med statistik från Forskarskattenämnden. Därefter följer i avsnitt 3 en översiktlig redogörelse av motsvarande danska regler. Avsnitt 3 innehåller även statistik från danska Skatteministeriet. I avsnitt 4 redogörs för vissa av de problem som aktualiserats vid tillämpning av de svenska reglerna samt förslag på vissa förändringar. I det sista avsnittet, avsnitt 5, redovisas sammanfattningsvis de föreslagna regeländringarna.

2 De svenska expertskattereglerna

2.1 Materiella regler

De materiella bestämmelserna om skattelättnader återfinns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 11 kap. 22 § första stycket IL (nedan kompetensregeln) anges vilka kategorier arbetstagare som omfattas av reglerna. Bestämmelsen har följande lydelse.

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.*

Enligt förarbetena kan nu aktuella arbetstagare delas in i tre huvudkategorier: experter, forskare och andra nyckelpersoner.⁴

Till kategorin *experter* räknas personer vars arbete avser specialistuppgifter med inriktning eller kompetensnivå som det är betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, till exempel industritekniker.

När det gäller kategorin *forskare* bör samma kompetensnivå gälla som för experter. Forskarna återfinns såväl inom industrin som inom den akademiska världen. För såväl experter som forskare krävs vidare att det ska föreligga svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.

Den tredje kategorin, andra *nyckelpersoner*, avser personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpositioner. Enligt förarbetena avses med företagsledare till exempel dotterföretagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det till exempel vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi. För denna kategori arbetstagare uppställs inget krav på att det ska föreligga svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.

⁴ Prop. 2000/01:12 s. 22.

Expertskattereglerna, och då särskilt kompetensregeln, har varit föremål för omfattande kritik. Kritiken har huvudsakligen haft sin grund i att reglerna anses för komplicerade och att de brister i förutsebarhet, vilket i sin tur förtar en del av syftet med reglerna.⁵ Även ansökningsförfarandet har kritiserats för att vara en långsam och administrativt komplex process. Med verkan från och med den 1 januari 2012 infördes därför en kompletterande regel, löneregeln, i 11 kap. 22 § tredje stycket IL.⁶

Löneregeln innebär att den som har en ersättning som per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet (prisbasbelopp för 2015 är 44 500 kr och för 2016 44 300 kr) för det kalenderår då arbetet påbörjas, alltid ska kvalificera för skattelättnader. Någon annan kompetensprövning ska således inte göras vid tillämpning av löneregeln. Genom införandet av ett objektivi rekvisit skulle det vara lätt för den anställde och arbetsgivaren att bedöma om förutsättningarna för skattelättnader var uppfyllda.⁷

Skattelättnader kan numera således sökas på två olika grunder; antingen baserat på kompetensregeln eller på löneregeln.

Övriga villkor för tillämplighet

För att skattelättnader ska medges krävs att även vissa andra villkor är uppfyllda.

Den skattskyldige får inte vara svensk medborgare och inte heller ha varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige (det vill säga varit obegränsat skattskyldig) någon gång under fem kalenderår före det kalenderår då arbetet påbörjas. Den skattskyldige får inte heller ha för avsikt att vistas i Sverige under längre tid än fem år. Arbetsgivaren måste vara hemmahörande i Sverige eller, om det är fråga om ett utländskt företag, ha fast driftställe i Sverige, 11 kap. 22 § andra stycket IL.

Skattelättnadens omfattning

I 11 kap. 23 § IL regleras omfattningen av skattelättnaden. Ett beslut om skattelättnader innebär att endast 75 procent av lönen och annan ersättning av arbetet tas upp som inkomst vid beskattningen.

Motsvarande underlag, det vill säga 75 procent av ersättningen, används vid beräkning av socialavgifterna. Det betyder att 25 procent av arbetsinkomsten blir skattefri och fri från socialavgifter.

Skattelättnaden innebär också att vissa kostnadsersättningar är skattefria (de ingår inte heller i underlaget för socialavgifter). I övrigt beskattas inkomsten enligt vanliga regler.

Skattelättnaden gäller under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen (11 kap. 22 § fjärde stycket IL).

⁵ Se till exempel prop. 2011/12:1 s. 240.

⁶ Prop. 2011/12:1, bet. 2011/12:FiU1, SFS 2011:1271.

⁷ Prop. 2011/12:1 s. 243 f.

2.2 Formella regler

Det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningar för att tillämpa expert-skattereglerna är uppfyllda (11 kap. 23 a § IL). Förfarandet regleras i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden, FSNL.

Forskarskattenämnden består enligt 2 § sistnämnd lag av sex ledamöter och fem personliga ersättare, vilka samtliga förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.

Regeringen utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande samt bland ersättarna en ersättare för vice ordföranden. Dessa tre ska ha särskild insikt i beskattningsfrågor. Övriga ledamöter och ersättare ska ha särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor.

Föreningen Svenskt Näringsliv ska ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare. Vetenskapsrådet ska ges möjlighet att lämna förslag till två ledamöter och två ersättare. Verket för innovationssystem ska ges möjlighet att lämna förslag till en ledamot och en ersättare.

Nämnden är – som huvudregel – beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. När det gäller prövning baserat på ersättningsnivån (löneregeln) är emellertid nämndens ordförande och vice ordförande, var och en för sig, behörig att besluta i ärenden.

Enligt 6 § första stycket FSNL ska ansökan om skattelättnader vara skriftlig och avse viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren.

Av andra stycket i nämnd paragraf följer att en ansökan om skattelättnader ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. Ansökan ska innehålla de uppgifter som behövs för att ansökan ska kunna prövas. Vilka dessa uppgifter är framgår inte närmare av vare sig lagtext eller förarbeten. Forskarskattenämnden har utformat en ansökningsblankett som kan laddas ner från nämndens hemsida.

Enligt 9 § FSNL får Forskarskattenämndens beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

2.3 Statistik från Forskarskattenämnden

På Forskarskattenämndens hemsida redovisas statistik över bland annat antal ansökningar om skattelättnader.

Under 2001–2011 uppgick antalet inkomna ansökningar till Forskarskattenämnden till mellan ca 400 och 600 per år (undantaget 2001 då antalet uppgick till 1 391 ansökningar, vilket berodde på att de då införda reglerna kunde tillämpas även på personer som redan påbörjat ett kvalificerat arbete i Sverige). Sedan löneregeln infördes 2012 har mellan ca 800 och 1 000 ansökningar per år inkommit, varav ca 500 ansökningar avser tillämpning av löneregeln.

Antalet ansökningar som *bifallits* under perioden 2009–2015 uppgår till följande:

År	Efter prövning i nämnd	Enl. enkla förfarandet	Totalt
2009	315	315	
2010	218	218	
2011	398	398	
2012	241	438	679
2013	250	408	658
2014	229	402	631
2015	271	444	715

Kolumnen ”Efter prövning i nämnd” avser till stor del forskare som prövats mot kompetensregeln (exakt uppgift om andelen forskare går inte att utläsa av statistiken). Kolumnen ”Enl. enkla förfarandet” avser sökanden som prövats mot löneregeln.

Vid införandet av löneregeln antogs i förarbetena att ca 1 000 personer omfattades av expertskatten. Regeringen uppskattade att, till följd av införandet av löneregeln, antalet nyckelpersoner skulle öka med 2 250 personer.⁸ Det borde rimligen innebära att regeringen förväntade sig att antalet personer som omfattades av expertskatten, efter det att löneregeln införts, skulle uppgå till ca 3 250 personer (=1 000+2 250).

Av Forskarskattenämndens statistik kan utläsas hur många personer som *beviljats* skattelättnader ett visst år. Det går dock inte att med säkerhet utläsa hur många personer som ett visst år *omfattas* av skattelättnader. Då skattelättnader medges under högst tre år kan man, för att få en ungefärlig uppfattning om hur många som maximalt kan omfattas av reglerna ett visst år, summera antalet bifall det aktuella året med motsvarande uppgift för de två föregående åren. Det ska dock påpekas att en sådan beräkning kan innehålla ett antal felkällor, till exempel bygger beräkningen på antagandet att alla de personer som beviljats skattelättnader stannar i Sverige och arbetar under hela treårsperioden, vilket sannolikt inte alls är fallet i realiteten. Även med beaktande det nu sagda anser jag att en sådan ungefärlig beräkning är av intresse i förevarande fall.

Om man summerar *samtliga* bifall för åren 2012–2014 så ger det ett resultat om 1 958 personer (=679+658+631). Motsvarande beräkning för åren 2013–2015 ger ett resultat om 2 004 personer (=658+631+715). Dessa siffror kan jämföras med den av regeringen gjorda uppskattningen att det totala antalet nyckelpersoner med skattelättnader skulle uppgå till ca 3 250 personer.

Om man gör motsvarande beräkning men begränsar den till att endast omfatta personer som beviljats skattelättnader med stöd av *löneregeln* ger det följande utfall.

Summerar man åren 2012–2014 ger det ett resultat om 1 248 personer (=438+408+402). För åren 2013–2015 blir resultatet 1 254 personer (=408+402+444). Detta ska jämföras med regeringens uppskattning att löneregeln skulle öka antalet nyckelpersoner med 2 250 personer.

Oavsett hur man gör beräkningarna är det uppenbart att införandet av löneregeln inte har medfört den förväntade ökningen av antalet personer som omfattas av skattelättnaderna. I så motto får reglerna anses som ett misslyckande.

För en mer fullständig sammanställning av statistik från Forskarskattenämnden, se bilaga 1.

⁸ Prop. 2011/12:1 s. 246.

3 De danska expertskattereglerna

I detta avsnitt redovisas huvuddragen i de danska expertskattereglerna. Uppgifterna om det danska systemet bygger i huvudsak på SKAT, *Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit C.F.6. Forskerskatteordningen, version: 2:6 – 01.08.16* samt kontakter med danska skattejurister.

I Danmark infördes 1992 särskilda regler för beskattning av utländska experter eller andra nyckelpersoner. Reglerna, som återfinns i *kildeskattelovens §§ 48 E – 48 F*, se bilaga 3, har under åren varit föremål för ett antal förändringar.

En person som är berättigad till expertskatt beskattas med en fast skattesats på 26 procent av inkomsten. Arbetstagaren är därutöver skyldig att betala socialavgifter (*AM-avgifter*) på åtta procent. Den totala effektiva skattesatsen uppgår därmed till 31,92 procent. Det ska jämföras med en skattesats om ca 46 procent för en skattskyldige som inte omfattas av skattelättnaderna (baserat på skatten i en dansk genomsnittskommun och på en månadslön om 80 000 DKK, se vidare bilaga 4).

Skattelättnaden får tillämpas under maximalt 60 månader (fem år). Reglerna medger att arbetstagaren kan byta anställning under denna tid, givet att villkoren i övrigt för expertskatt är uppfyllda.

För att en person ska kvalificera sig för expertskatt måste ett antal villkor vara uppfyllda. Nedan redovisas de viktigaste villkoren.

Reglerna gäller endast för arbetstagare som blir (begränsat eller obegränsat) skattskyldiga i Danmark i samband med att anställningen påbörjas. Arbetstagaren måste vara anställd av en dansk arbetsgivare alternativt av en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Danmark. Reglerna är dessutom tillämpliga för utländska anställda som deltar i ett godkänt forskningsprojekt.

Arbetstagaren får inte ha varit skattskyldig i Danmark under en period av tio år som föregått det år då arbetet påbörjas. Vidare får arbetstagaren inte delta eller ha deltagit i ledningen eller kontrollen av arbetsgivaren under en period av fem år som föregått anställningen.

Reglerna omfattar anställda i alla branscher samt både danska och utländska medborgare.

En förutsättning för skattelättnader är att bruttolönen uppgår till minst DKK 61 500 per månad (2015). Den kontanta månadslönen ska uppgå till nämnt belopp före avdrag för AM-bidrag och eventuell obligatoriska utländska socialavgifter. Beloppet ska även täcka ATP-bidrag. Det är den genomsnittliga månadslönen som ska uppgå till nämnt belopp och den nivån ska vara garanterad i anställningsavtalet. Det innebär bland annat att framtida rörliga ersättningar, som inte är beloppsbestämda, inte beaktas vid prövning av om lönen uppgår till den erforderliga nivån. Däremot får framtida bonus som i anställningsavtalet är garanterad till visst belopp beaktas vid prövning mot den danska lönereglerna.

För forskare finns särskilda kvalificeringsvillkor, vilka i korthet redovisas här.

För att en forskare ska medges skattelättnader krävs dels att forskaren har avlagt en doktorsexamen eller besitter motsvarande dokumenterad kompetens, dels att anställningen avser forskningsarbete. Med forskningsarbete avses här arbeta av sådan art att det omfattas av OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning (*Frascatimanualen*). Det innebär bland annat att personer som arbetar med utvecklingsarbete inte har rätt till skattelättnader då arbetet inte uppfyller kravet på forskningsarbete.

Universitet, statliga forskningsinstitutioner samt Forskningsrådet ("Det Frie Forskningsråd") har befogenhet att godkänna forskningsmeriter. När en person anställs av en arbetsgivare som omfattas av vissa lagar för universitet och forskningsinstitut ska ansökan behandlas av institutionen. I de fall när en person anställs av en arbetsgivare som inte omfattas av ovanstående lagar eller när arbetsgivaren är ett privat företag ska ansökan prövas av Forskningsrådet. Villkoren för skattelättnader är desamma oavsett om forskningsarbetet bedrivs vid offentlig forskningsinstitution eller vid privat företag.

Som nämnts ovan är ett generellt krav för skattelättnader att arbetstagaren inte får ha varit skattskyldig i Danmark under en period av tio år som föregått det år då arbetet påbörjas. Under vissa förutsättningar får avsteg från denna huvudregel göras för utländsk forskare om denne har bedrivit del av sina forskarstudier i Danmark (gästforskare).

Till skillnad mot Sverige uppställs i Danmark inget krav på att det ska föreligga svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.

3.1 Statistik från danska Skatteministeriet

På Skatteministeriets hemsida redovisas fakta och statistik avseende de danska expertskattereglerna. Av statistiken framgår bland annat antalet personer som omfattas av skattelättnader i Danmark under perioden 2001–2015.

Sedan 2001 har antalet personer som omfattas av skattelättnader ökat från ca 2 200 personer till ca 5 500 för 2015. Den största ökningen har skett bland forskarna. Antalet forskare som omfattas av reglerna har ökat med drygt 1 800 personer och uppgår 2015 till nästan 2 500 personer. Samtidigt har antalet nyckelpersoner ökat med nästan 1 500 personer och uppgår 2015 till knappt 3 000 personer. Det innebär också att forskarnas relativa andel har ökat från ca 30 procent 2001 till ca 45 procent 2015.

Antalet personer som *omfattas* av skattelättnader under perioden 2009–2015 uppgår till följande:

År	Forskare	Nyckelpersoner	Totalt
2009	1 535	2 445	3 980
2010	1 645	2 406	4 051
2011	1 587	2 399	3 986
2012	1 905	2 674	4 579
2013	2 244	2 810	5 054
2014	2 454	3 027	5 481
2015	2 490	2 962	5 452

Kolumnen ”Forskare” avser forskare vars ansökningar har prövats mot den danska motsvarigheten till kompetensregeln. Kolumnen ”Nyckelpersoner” avser övriga sökande som är berättigade till skattelättnader med stöd av danska lönereglerna.

Det ska noteras att siffrorna för 2015 fortfarande är preliminära. Det förväntas att antalet kommer att öka något i takt med att underlaget för 2015 blir mer definitivt. Slutliga uppgifter för 2015 förväntas vara tillgängliga först i juni 2017.

Vid en jämförelse av utfallet av de två ländernas expertskatteregler kan noteras att statistiken återspeglar åtminstone delvis olika fakta. Som nämnts ovan under avsnitt 2.3 innehåller (den svenska) Forskarskattenämndens statistik uppgift om hur många personer som beviljats skattelättnader ett visst år. Däremot framgår inte direkt av statistiken hur många personer som ett visst år omfattas av skattelättnader. För den danska statistiken gäller dock det omvända förhållandet. Där redovisas hur många som ett visst år omfattas av skattelättnader. Däremot saknas uppgift om hur många personer som beviljats skattelättnader ett visst år.

Med hänsyn till det nu sagda är det svårt att på befintligt underlag göra en mer exakt jämförelse beträffande utfallet av de två ländernas expertskatteregler. Det är ändå uppenbart att antalet personer som omfattas av skattelättnader är betydligt högre i Danmark än i Sverige, oavsett mättdpunkt. Som framgår av statistiken uppgår antalet som omfattas av skattelättnader i Danmark till nästan 5 500 personer 2015. Det ska jämföras med att i Sverige uppgår antalet som omfattas av skattelättnader till ca 2 000 personer. Även med beaktande av att skattelättnader medges för fem år i Danmark, jämfört med tre år i Sverige, får detta förhållande anses anmärkningsvärt, särskilt om man också beaktar att den svenska ekonomin nästan är dubbelt så stor som den danska ekonomin.

En uttalad målsättning med de svenska expertskattereglerna var att de skulle vara konkurrenskraftiga i förhållande till andra jämförbara länders expertskatteregler. Det kan diskuteras, särskilt mot bakgrund av den jämförelse som här gjorts mellan antalet personer som omfattas av skattelättnader i de två länderna, huruvida denna målsättning har uppfyllts.

För en mer fullständig sammanställning av statistik från Skatteministeriet, se bilaga 2.

4 Problem förenade med de svenska expertskattereglerna samt förslag till förändringar av reglerna

4.1 Kompetensregeln

Kompetensregeln innehåller i flera centrala avseenden vaga definitioner och har med rätta kritiserats för att den brister i förutsebarhet.⁹ Det gäller framför allt med avseende på vem som kan anses ha en sådan position i företaget att denne är en nyckelperson. Det har uppfattats som att små skillnader i kompetens hos individen eller arbetsbeskrivningen för den aktuella tjänsten kan leda till olika bedömningar i snarlika ärenden. Vidare har själva processen för att ansöka om skattelättnader uppfattats som ett dyrt och tidsödande förfarande som tar alltför mycket interna resurser i anspråk hos företagen.¹⁰ Av den anledning har företagen ofta anlitat en revisionsbyrå för att hantera all administration av en ansökan, vilket medfört ökade kostnader för företagen.

Fråga är om det går att – inom ramen för befintligt regelverk – öka förutsebarheten beträffande vad som krävs för att vissa arbetsuppgifter ska anses medföra att en person blir berättigad till skattelättnader? I förarbetena anges att en längre gående precisering, än vad som gjorts, av de personer som kan komma i fråga för skattelättnader inte är möjlig att göra.¹¹ Enligt min bedömning är det tveksamt om det går att lagstiftningsvägen nå så mycket längre. Varje prövning är i hög grad individuell med hänsyn till arbetstagarens kompetens och dess betydelse för arbetsgivaren. Det ligger i sakens natur att det i många fall blir fråga om skönsmässiga bedömningar som i hög grad är *in casu* betonade. Det medför att det är svårt att, baserat på praxis, dra några mer generella slutsatser om hur reglerna ska tolkas och tillämpas. Till detta ska läggas att Forskarskattenämndens beslut är belagda med sekretess, vilket medför att det är svårt att få insyn i nämndens praxis.

Ett sätt att öka förutsebarheten skulle vara att helt ta bort kompetensregeln och endast ha en löneregel. En sådan förändring skulle även medföra en betydande förenkling av förfarandet. Ett borttagande av kompetensregeln riskerar förvisso medföra att vissa arbetstagare kan komma falla utanför reglernas tillämpningsområde. Sådana negativa effekter torde dock kunna kompenseras genom de förändringar som föreslås avseende löneregel (se avsnitt 4.2.1). Det kan även noteras att Danmark saknar en motsvarighet till den svenska kompetensregeln (avseende andra kategorier än forskare).

När det gäller kategorin forskare måste dock kompetensregeln – i någon form – finnas kvar. Skälet härtill är att lönebildningen för forskare är en helt annan än vad som gäller för det privata näringslivet i övrigt samtidigt som denna kategori arbetstagare har kvalifikationer med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå som, med hänsyn till lagstiftningens syfte, måste omfattas av reglerna. Det kan dock finnas anledning att göra vissa justeringar av regeln. För att forskare ska medges skattelättnader krävs, enligt praxis, i normalfallet att forskaren har en doktorsexamen samt har bedrivit postdoktoral tjänstgöring i cirka två år.¹² Kritik har framförts mot reglerna då man ansett att kraven på forskare är alltför högt ställda. I sammanhanget har bland annat hänvisats till de danska

⁹ Se bland annat prop. 2011/12:1 s. 240.

¹⁰ Se till exempel Rapport 2013/14:RFR11 s. 80 f.

¹¹ Prop. 2000/01:12 s. 22.

¹² Rapport 2013/14:RFR11 s. 112 f.

expertskattereglerna som ansetts mer generösa vad gäller forskare. Prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning. I Danmark ”räcker” det med att forskaren har avlagt en doktorsexamen (att jämföra med Sverige som därutöver ställer krav på ett par års postdoktoral tjänstgöring). I Danmark uppställs inte heller några krav på att det ska föreligga rekryteringsvårigheter inom landet. Av intresse i sammanhanget är det förhållandet att antalet forskare som beviljats skattelättnader är betydligt fler i Danmark jämfört med Sverige (se avsnitt 2.3 och 3.1). Det bör därför övervägas att ändra de svenska expertskatte-reglerna så att de i högre grad överensstämmer med de danska reglerna. Sveriges internationella konkurrenskraft avseende rekrytering av personal inom denna kategori av kvalificerad arbetskraft torde därmed öka.

4.2 Löneregeln

Som nämnts ovan var det huvudsakliga syftet med införandet av löneregeln att öka förutsebarheten och förenkla förfarandet. I allt väsentligt synes dessa syften ha uppnåtts.

Även löneregeln har dock visat sig vara förenad med tillämpningsproblem. En tidigare mycket omdiskuterad fråga rörde den så kallade brutto/nettolönproblematiken. Frågan gällde huruvida man vid prövning av om en arbetstagare med nettolöneavtal har rätt till skattelättnader ska beakta skattelättnaden när nettolönen räknas om till bruttolön. Genom HFD 2014 ref. 76 får emellertid rättsläget numera i allt väsentligt anses klarlagt. I domen konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att för att en person med nettolöneavtal ska ha rätt till skattelättnader bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för en person med bruttolöneavtal. Härav följde, enligt domstolen, att skattelättnaderna ska beaktas vid prövningen av om en arbetstagare med nettolön har rätt till skattelättnader.

Även om denna fråga således får anses löst kvarstår alltjämt andra tillämpningsproblem rörande löneregeln. Nedan redovisas några av de mest frekvent förekommande problemställningarna som aktualiseras vid tillämpning av löneregeln samt förslag på förändringar av regeln.

4.2.1 Lönenivån

Löneregeln innebär att en arbetstagare ska anses uppfylla villkoren för skattelättnader om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas.

Prisbasbelopp och lönenivån (enligt löneregeln) för åren 2012–2016 är följande.

År	Prisbasbelopp	Lönenivån enl. löneregeln
2012	44 000 kr	> 88 000 kr
2013	44 500 kr	> 89 000 kr
2014	44 400 kr	> 88 800 kr
2015	44 500 kr	> 89 000 kr
2016	44 300 kr	> 88 600 kr

Av förarbetena till löneregeln framgår att den valda lönenivån i huvudsak motiverades enligt följande. Regeringen betonade att ersättningsnivån inte skulle sättas för lågt. Det konstaterades att den föreslagna ersättningsnivån om två gånger prisbasbeloppet låg strax över den genomsnittliga årslönen för de personer som då omfattades av

expertsfatt. Medianlönen för nämnda personer kunde dock vara lägre. Av dessa är en del forskare som sannolikt har en betydligt lägre genomsnittlig årslön. Den föreslagna lönenivån om två prisbasbelopp per månad motsvarar för 2011 en månadslön om 85 600 kr. En sådan månadslön motsvarar en årslön på 1 027 200 kr, vilket ligger strax över den nyss nämnda genomsnittliga årslönen. Flera remissinstanser var emellertid kritiska till förslaget i denna del och ansåg att den föreslagna ersättningsnivån var för hög. Regeringen ansåg dock att vid bestämmande av ersättningsnivån måste hänsyn tas till flera faktorer, till exempel undanträngningseffekter på arbetsmarknaden och konkurrenssnedvridning. Det anfördes även som jämförelse att i Danmark krävdes en månadslön om 69 300 DKK (ca 84 000 svenska kronor) för att skattelättnader ska medges. Med beaktande av det nu sagda ansåg regeringen att två prisbasbelopp utgjorde en rimlig nivå.¹³

Även efter lönereglens införande har kritik riktats mot att lönenivån är för hög. Bland annat grundas kritiken på att den valda lönenivån baseras på en alltför enkel jämförelse med den danska nivån utan att hänsyn tas till dels hur de sociala avgifterna skiljer sig åt mellan länderna, dels skillnader i lönenivå mellan länderna.¹⁴ En mer rimlig lönenivå skulle, enligt flera företag, vara 60 000–65 000 kr per månad. En sänkning till dessa nivåer skulle enligt vissa företag få ett relativt stort genomslag vad gäller antalet arbetstagare som kvalificerar för skattelättnader.¹⁵

Lönenivån kan alltid diskuteras. Det kan anföras skäl såväl för som mot en sänkning av lönenivån. Det ska dock noteras att den ökning av antalet berättigade för skattelättnader som skett sedan införandet av lönerregeln inte är i närhet av vad som förutspåddes vid införandet av regeln (se avsnitt 2.3).

Vidare ska noteras att vid bestämmandet av lönenivån tog regeringen bland annat intryck av den lönenivå som vid den tiden gällde i Danmark (69 300 DKK). Av som följer nedan har den danska lönenivån därefter sänkts kraftigt.

I den danska kildeskattelovens § 48 E stk. 3, 3 pkt. stadgas följande.

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. 4.¹⁶

Den danska lönenivån (enligt lönerregeln) är således föremål för justering varje år. Under 2012–2016 har lönenivån varit enligt följande (tillkommer bidrag till ATP).

År	Lönenivå
2012	69 300 DKK
2013	69 300 DKK
2014	70 600 DKK
2015	61 500 DKK
2016	62 300 DKK

¹³ Prop. 2011/12:1 s. 244.

¹⁴ Rapport 2013/14:RFR11 s. 104.

¹⁵ Rapport 2013/14:RFR11 s. 104.

¹⁶ På Skatteministeriets hemsida lämnas bland annat följande förklaring avseende av personskattelovens § 20. "En række beløbsgrænser skatte- og afgiftslovgivningen er fastsat som grundbeløb i 2010-niveau, og de opreguleres hvert år efter reglerne i personskattelovens § 20. Fastsættelsen af procentreguleringen opgøres efter reglerne i satsreguleringsloven og sker med en procentsats svarende til årslønsudviklingen for arbejderes og funktionærers bruttolønninger (ekskl. bidrag til arbejdsmarkedspensioner og ATP) to år forud for det pågældende finansår. I 2015 sker reguleringen med 1,5 pct."

Som antytts ovan kan det dock diskuteras huruvida det enbart baserat på lönenivå går att på ett rättvisande sätt jämföra den svenska löneregeln med den danska motsvarigheten och med bortseende från till exempel skillnader i skattesystemen i övrigt.

Av intresse vid en jämförelse mellan de två länderna är det förhållandet att skattelättnaden är utformad på olika sätt i Sverige respektive Danmark. Den svenska expertskatten innebär att viss del av lönen undantas helt från beskattning medan resterande del av lönen beskattas enligt det vanliga skattesystemet, det vill säga med en progressiv skattesats. Den danska expertskatten innebär däremot att hela lönen beskattas men efter en lägre skattesats (om knappt 32 procent). Det finns således inget inslag av progressivitet i det danska systemet.

Svenskt Näringsliv har gjort vissa beräkningar i syfte att försöka jämföra de två ländernas expertskatteregler, se bilaga 4. Det har därvid kunnat konstateras att den danska lönenivån för 2015 på 61 500 DKK motsvarar en svensk lönenivå om ca 70 000 kr per månad. Det ska jämföras med den svenska löneregeln som kräver att lönen överstiger 89 000 kr (2015). Den svenska lönenivån är således betydligt högre än den danska.

Med hänsyn till det nu sagd finns skäl att överväga en sänkning av den svenska lönenivån. En rimlig lönenivå skulle kunna vara 1,5 prisbasbelopp (66 750 kr för 2015). En sådan sänkning av lönenivån skulle innebära att antalet berättigade till skattelättnader ökar och att de svenska reglerna blir mer konkurrenskraftiga i ett internationellt perspektiv.¹⁷ En sänkning av lönenivån skulle även uppväga vissa av de nackdelar som kan följa av ett delvis borttagande av kompetensregeln (se avsnitt 4.1).

Det ska emellertid påpekas att olikheterna mellan Sverige och Danmark inte stannar vid skilda krav på lönenivån för att skattelättnader ska beviljas. Som framgår av bilaga 4 är den *totala lönekostnaden* för svenska företag betydligt högre jämfört med motsvarande kostnad för danska företag. Det har sin grund i att socialavgifterna är betydligt högre i Sverige än Danmark. Detta förhållande påverkar självklart svenska företags möjligheter att erbjuda löner som är internationellt konkurrenskraftiga. En kompensation för det högre socialavgiftsuttaget skulle kunna vara en framkomlig väg för att komma till rätta med rådande konkurrensnackdel för svenska företag.

4.2.2 Utbetalare av lönen

Det är tämligen vanligt förekommande att arbetstagare som kommer till Sverige för att arbeta för ett svenskt företag får delar av sin lön utbetald från ett utländskt koncernbolag, normalt hemmahörande i arbetstagarens hemland (så kallad split payroll), till exempel för att arbetstagaren ska kunna kvarstå i sin ordinarie pensionsplan och socialförsäkring. Ett sådant system kan dock medföra problem vid tillämpning av expertskattereglerna, till exempel kan det vara oklart vem som är att betrakta som utbetalare av lönen. Frågan knyter an till vem som är att betrakta som arbetsgivare.

För att skattelättnader ska medges krävs att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt bolag med fast driftsställe i Sverige, 11 kap. 22 § andra stycket IL. En närmare definition av begreppet arbetsgivare saknas dock i IL. Av 1 § andra stycket FSNL framgår att vid tillämpning av bestämmelserna om skattelättnader är arbetsgivaren den som betalar ut ersättningen. Det nu sagda har av Forskarskatte-

¹⁷ Detta är en slutsats som även har redovisats i ett examensarbete vid Lunds universitet, Eriksson, "Konkurrens om högkvalificerad arbetskraft – En skatterättslig studie av expertskattens ändamålsenlighet i jämförelse med den danska forskerordningen", examensarbete på juristprogrammet, höstterminen 2015, Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

nämnden tolkats som att vid prövning mot löneregeln kan endast ersättningar som utbetalats av ”arbetsgivaren” beaktas. Då det inte anses framgå av förarbetena att lagstiftaren med ”den som betalar ut ersättningen” innefattat den som står den slutliga kostnaden eller drar nytta av det utförda arbete, så bör enligt Forskarskattenämnden utgångspunkten vara att det är den som verkställer den faktiska utbetalningen som avsetts.¹⁸

Avsteg från denna princip görs endast i fall som avser så kallad betalningsförmedling. I sådana situationer kan således betalning från annan part än arbetsgivaren beaktas vid prövning mot löneregeln. Utrymmet för att beakta betalning från annan part synes dock vara högst begränsat. Enbart det förhållandet att den slutliga kostnaden efter fakturering belastar den svenske arbetsgivaren innebär inte att det är fråga om sådan betalningsförmedling som ska beaktas. Såvitt förstås synes Forskarskattenämnden vara av uppfattningen att part kan anses vara förmedlare av betalning endast i situationer där denne verkställer en betalningsorder och inte har någon egen del i ersättningens bestämmande, till exempel en bank som verkställer en löneutbetalning.¹⁹ En sådan tolkning av reglerna innebär att ett stort antal koncerners lönesystem med split payroll inte anses utgöra sådan betalningsförmedling som innebär att lönen från ett utländskt koncernbolag ska beaktas vid en prövning mot löneregeln, vilket i sin tur riskerar medföra att den erforderliga lönenivån inte uppnås. En annan konsekvens härav torde vara att, vid ett positivt besked om skattelättnader, den ”utländska” lönen inte omfattas av skattelättnaden.²⁰

Det är svårt att se att det finns något sakligt skäl av vikt som motiverar en så restriktiv tolkning av reglerna.

Det kan noteras att i Danmark synes man ha en mer ”generös” inställning i denna fråga. Det förhållandet att lönen utbetalas från ett utländskt koncernföretag synes inte vara ett problem vid tillämpning av den danska löneregeln. Detta förutsatt dock att den anställde har ett anställningsförhållande med ett danskt företag som ansvarar för bland annat inbetalning av preliminärskatt till den danska skattemyndigheten.

Ett sätt att lösa problemet i Sverige, som skapat ett stort antal rättsprocesser, skulle vara att låta all ersättning – oavsett utbetalare – omfattas av löneregeln förutsatt att ersättningen beskattas i Sverige samt att den avser arbete utfört åt den svenska arbetsgivaren. En sådan ändring skulle även innebära att reglerna blir mer förutsebara samt borde även underlätta ansökningsprocessen (till exempel torde en sådan ändring medföra att Forskarskattenämnden inte skulle behöva ägna tid åt att granska anställningsavtalens löneklausuler och koncernens lönepolicy, vilket är något nämnden måste ägna tid åt idag).

Det nu sagda ska självklart gälla även vid bestämmandet av vilken ersättning som omfattas av skattelättnaden.

4.2.3 Ersättningar som ska beaktas vid tillämpning av löneregeln

Löneregeln förutsätter att lön eller annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. I förarbetena anges att med ersättning avses här samtliga avtalade kontanta ersättningar

¹⁸ Gustafsson, Skattenytt 2016 s. 293–301, särskilt s. 298–300.

¹⁹ A.a. s. 300.

²⁰ Se även Skatteverkets ställningstagande, Omfattas utbetalningar från annan än den svenske arbetsgivaren av ett beslut från Forskarskattenämnden, dnr 130 352766-05/111.

samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren. Det är den avtalade ersättningen som måste nå upp till den aktuella nivån varje månad.²¹

Det förhållandet att bedömningen utgår från lönen för varje enskild månad, i stället för en genomsnittlig månadslön, har kritiserats då det medfört att bland annat engångs-ersättningar och rörliga ersättningar i form av till exempel bonus inte beaktas.²² I internationella koncerner är det vanligt förekommande att anställda med nyckel-befattningar deltar i olika bonusprogram. Ofta utgöra bonusen en betydande del av den totala ersättningen till arbetstagaren. Syftet med denna typ av rörlig ersättning är normalt att stimulera prestationer genom att öka medarbetarnas engagemang. Rörliga ersättningar är för många företag en viktig del för att behålla konkurrenskraften på marknaden och för att attrahera och behålla medarbetare med nyckelkompetens.²³ Det ställer dock till med problem vid tillämpning av löneregeln, eftersom denna del av lönen är rörlig och kan betalas ut månads-, kvartals- eller årsvis utifrån koncernens resultat. Rörlig ersättning kan därmed inte räknas med vid ansökan om skattelättnader. Detta får som konsekvens att företag inte kan ansöka om skattelättnader för ett antal personer varje år, trots att de i princip nästan alltid har en faktisk ersättningsnivå som överstiger två prisbasbelopp. Med hänsyn härtill anser vissa företag att det vore rimligt att utgå från förväntad årsinkomst när nämnden fattar beslut om skattelättnader.²⁴

Det kan givetvis diskuteras vilka ersättningar som får beaktas vid bedömning av om löneregeln krav på minimilön är uppfylld. Även om det kan anföras skäl till stöd för att även förväntad rörlig ersättning bör beaktas, så är ett sådant synsätt svårt att förena med ett förfarande där Forskarskattenämnden i förväg har att pröva frågan om förutsättningarna för att medge skattelättnader är uppfyllda. Ett sådant förfarande förutsätter i princip, för att fungera på ett någorlunda enkelt och smidigt sätt, att det av anställningsavtalet framgår att den faktiska ersättningen uppgår till erforderlig nivå. I annat fall skulle det behöva ske en uppföljning i efterhand i vilken kan bedömas huruvida den faktiska ersättningen motsvarande den vid ansökningstillfället förväntade ersättningen. Om det skulle visa sig att så inte vara fallet skulle det få konsekvenser för såväl arbetstagare som arbetsgivare. Ett sådant system riskerar därför att öka den administrativa bördan för såväl Skatteverket som arbetstagare/arbetsgivare. Önskas ett system som är enkelt, förutsebart och lätthanterligt så bör endast ersättningar som är bestämda till beloppet vid ansökningstillfället beaktas.

Det kan noteras att även vid tillämpning av den danska löneregeln beaktas endast ersättning som är känd till sitt belopp. En skillnad är dock att den danska regeln utgår från en genomsnittlig månadslön. Regeln förutsätter således inte att lönen varje månad överstiger miniminivån. Det innebär till exempel att bonus som utbetalas årsvis eller kvartalsvis får beaktas förutsatt att den är känd till sitt belopp vid ansökningstillfället.

Även om det inte skulle råda bot på problemet med att förväntad rörlig ersättning inte får beaktas, kan det finnas skäl att överväga ändra löneregeln så att den grundas på en (i anställningsavtalet garanterad) genomsnittlig månadslön.

²¹ Prop. 2011/12:1 s. 516.

²² Se till exempel Wahlgren Sjöstedt, Skattenytt 2012 s. 12 f.

²³ Jfr Rapport 2013/14:RFR11 s. 97 f.

²⁴ A.a s. 98.

4.3 Ansökan om skattelättnader – tidsfrist

Ansökan om skattelättnader ska ha inkommit till Forskarskattenämnden inom tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat arbetet i Sverige. En för sent inkommen ansökan avvisas av nämnden.

Tidsfristen om tre månader har upplevts som alltför snäv.²⁵ Detta särskilt med tanke på att det är en ganska tidsödande process att upprätta en ansökan samt att många saknar kunskap om skattelättnaderna. Antalet avvisade ansökningar, på grund av att ansökan kommit in för sent, är relativt många.²⁶

Även om införandet av lönerregel medfört att ansökningsförfarandet har förenklats finns det anledning att överväga att förlänga tidsfristen för ansökan. Det kan förvisso medföra att det tar längre tid innan slutligt beslut om skattelättnader meddelas med allt vad det innebär gällande oklart rättsläge (korrekta arbetsgivaravgifter mm). Det ligger således även i sökandens intresse att så snabbt som möjligt få in ansökan. En förlängning av tidsfristen till sex månader skulle kunna vara en lämplig avvägning.

4.4 Kravet på utländskt medborgarskap

En förutsättning för skattelättnader ska kunna medges är att arbetstagaren inte är svensk medborgare.

Kravet på utländskt medborgarskap har av flera företag kritiserats då det anses motverka syftet med reglerna, det vill säga att attrahera kompetent arbetskraft. Kravet medför att skattelättnader inte kan medges för till exempel en svensk medborgare som arbetat utomlands under en längre period och där tillägnat sig särskild kompetens. Detsamma gäller för arbetstagare med dubbelt medborgarskap trots att de kanske aldrig har stadigvarande vistats här.²⁷

Frågan är om det verkligen behövs ett krav på medborgarskap. Förarbetena saknar närmare diskussioner om motivet till detta krav.²⁸ Kravet torde dock ses mot bakgrund av den allmänna utgångspunkten för regelverket, det vill säga att reglerna riktade sig mot utländska arbetstagare vid tillfällig anställning i Sverige. Som framgått ovan synes emellertid kravet på medborgarskap försämra Sveriges förutsättningar att rekrytera kompetent arbetskraft. På sätt som nämns i Rapport 2013/14:RFR11 (s. 89) kan diskuteras om inte kravet på att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under de fem föregående åren borde vara tillräckligt i detta hänseende. Det kan vidare noteras att i Danmark uppställs inget krav på medborgarskap vid tillämpning av de danska expertskattereglerna. Som framgår av statistiken över vilka som omfattas av skattelättnader i Danmark utgör danska medborgare en relativt stor del av det totala antalet personer som omfattas av reglerna. Under 2015 omfattades totalt 5 452 personer av skattelättnader, varav 302 personer var danska medborgare, vilket innebär att Danmark hamnar på en femte plats när det gäller vilka länder som har flest arbetstagare med skattelättnader. Danska medborgare utgör således en inte oväsentlig andel av det totala antalet personer som beviljats skattelättnader.²⁹

²⁵ Se till exempel Rapport 2013/14:RFR11 s. 88.

²⁶ Intervju med Lennart Tottie som tidigare hade det övergripande ansvaret för ärendena vid Forskarskattenämnden.

²⁷ Rapport 2013/14:RFR11 s. 89 f.

²⁸ Prop. 2000/01:12 s. 23 och Ds 1999:25 s. 49.

²⁹ Se bilaga 2, Tabel 4. Antal ansatte opgjort på landeniveau 2008–2015.

Med hänsyn härtill bör övervägas om kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare ska tas bort. Ett borttagande av detta krav skulle möjligtvis kunna kombineras med ett krav på att svenska medborgare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige en viss tid före anställningens påbörjade, till exempel under en tioårsperiod, vilket gäller i Danmark.

4.5 Femårsgränsen för bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige

För att komma ifråga för skattelättnader uppställs som villkor att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas (nedan femårsgränsen). Villkoret har i förarbetena kommenteras med att det därmed framgår hur lång tid som måste förflyta innan en och samma person skulle kunna påräkna tillämpning av lagen för ytterligare uppdrag.³⁰

Femårsgränsen har visat sig vara särskilt problematisk för forskare med anknytning till universitet och högskolor. Nuvarande praxis innebär att forskare som har genomfört sin doktorandutbildning i Sverige diskvalificeras från att beviljas skattelättnader. Internationell rörlighet premieras för forskare och det är ibland ett krav att man vistas utomlands under sin doktorandutbildning. Det har därför gjorts gällande att tidigare vistelse i Sverige i samband med forskningsutbildning inte borde beaktas vid bedömningen av om en forskare är berättigad till skattelättnader.³¹

I Danmark finns ett liknande krav som innebär att arbetstagaren som huvudregel inte får ha varit begränsat eller obegränsat skattskyldig i Danmark inom de senaste tio åren före anställningen. De danska reglerna är således i detta avseende mer restriktiva än den svenska femårsregeln. Det strängare kravet i Danmark ska ses mot att även danska medborgare kan få skattelättnader. I Danmark görs emellertid undantag från nämnd huvudregel för forskare under vissa förutsättningar. Undantaget innebär att forskaren, under den tioårsperiod som föregått anställningen, kan vara verksam som gästforskare eller motsvarande i Danmark under en tid om högst tolv månader utan att detta diskvalificerar forskaren från skattelättnader.

I förarbetena anges särskilt att ett av syftena med de svenska expertskattereglerna var att gynna svenskt forsknings konkurrenskraft. Med hänsyn härtill, och vad som ovan anförts beträffande de problem som femårsgränsen medför särskilt för forskare, finns skäl att överväga om man ska bortse från vistelse i Sverige i samband med doktorandutbildning vid bedömningen av om en forskare är berättigad till skattelättnader. Det kan diskuteras huruvida man helt ska bortse från denna tid eller om det ska finnas någon form av tidsbegränsning liknande den som finns i Danmark.

4.6 Avsikten med vistelsen i Sverige

Skattelättnaderna förutsätter att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. Syftet med detta rekvisit är att skattelättnader inte ska medges för arbetstagare som avser att mer permanent bosätta sig i Sverige.³²

Rekvisitet har kritiserats av såväl näringslivet som Forskarskattenämnden.³³ Näringslivet har bland annat anförts att svenska anställningsavtal normalt är utformade som så kallade tillsvidareavtal, vilket i princip innebär att avtalet gäller till dess det sägs

³⁰ Prop. 2000/01:12 s. 23.

³¹ Rapport 2013/2014:RFR11 s. 89 och 117 f.

³² Prop. 2000/01:12 s. 30.

³³ Rapport 2013/14:RFR11 s. 90 f.

upp av någon av parterna. Det är därför många gånger svårt för arbetstagaren att visa att avsikten är att vistelsen i Sverige ska vara begränsad till fem år. Forskarskattenämnden har särskilt pekat på svårigheter att i praktiken kontrollera om rekvisitet är uppfyllt i det enskilda fallet, vilket inneburit att nämnden godtagit uppgifterna om avsikten rörande vistelsens längd i Sverige trots att anställningen grundas på ett tillsvidareavtal.

Det kan vidare noteras att Skatteverket har i ett ställningstagande angivit att Skatteverket inte anser att tidigare fattade beslut vid inkomsttaxeringen ska omprövas eller eftertaxering ska göras om det visar sig att en person som beviljats skattelättnader finns kvar i Sverige efter det att fem år passerat.³⁴

Kravet på tidsbegränsad vistelse i Sverige får ses mot bakgrund med det övergripande syftet med reglerna, det vill säga att göra Sverige mer attraktivt för kvalificerad arbetskraft som är verksamma här en begränsad tid. Med hänvisning till vad ovan anförts kan det dock diskuteras huruvida kravet fyller någon egentlig funktion. Arbetstagaren har svårt att visa att rekvisitet är uppfyllt. Forskarskattenämnden har svårt att kontrollera om rekvisitet är uppfyllt. Skatteverket vidtar ingen åtgärd om det i efterhand kan konstateras att arbetstagaren finns kvar i Sverige efter det att fem år passerat. Rekvisitet synes endast öka osäkerheten hur reglerna ska tillämpas. Det kan vidare konstateras att i Danmark finns inget motsvarande rekvisit för att skattelättnader ska medges. Det bör därför övervägas att ta bort kravet på avsikt om vistelsetiden i Sverige.

4.7 Giltighetstiden

Skattelättnaderna gäller under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. Av förarbetena till bestämmelsen kan bland annat utläsas att tre år framstod som en lämplig tidsperiod.³⁵ En treårsperiod torde ofta vara tillräcklig för ett arbete av det slag som nu avses. Det angavs vidare att i många fall upprättades anställningsavtal hos internationella företag på två–tre år med en möjlighet till förlängning i ytterligare ett år. Tilläts vistelsen att omfatta högst fem år utan att de föreslagna skattelättnaderna under de tre första åren gick förlorade torde, enligt regeringen, syftet med reglerna vara uppnått.

Det har framförts kritik mot giltighetstiden och att den borde ses över. Det har bland annat framförts att de svenska reglerna måste vara konkurrenskraftiga i förhållande till motsvarande regler i andra jämförbara länder, till exempel anges att i Danmark kan skattelättnader medges som längst under fem år. Vidare har gjorts gällande att arbetstagarna ofta är utomlands i fyra–fem år. Ett annat skäl som lyfts fram är att en förlängning av giltighetstiden till fem år skulle bättre hänga samman med socialförsäkringssystemen, framför allt pensionsreglerna, i arbetstagarens hemland.³⁶

Typiskt sett torde en förlängning av giltighetstiden till fem år öka Sveriges konkurrenskraft när det gäller rekrytering av kvalificerad arbetskraft. En sådan förändring borde även innebära ett ökat incitament för arbetstagaren att stanna en längre period i Sverige, vilket måste vara till gagn för Sverige. En förlängning till fem år skulle också innebära att de svenska reglerna skulle överensstämja med de danska reglerna i detta hänseende. Det bör därför övervägas att förlänga giltighetstiden för skattelättnader från tre år till fem år.

³⁴ Skatteverkets ställningstagande, Vad händer om Sverigevistelsen för utländska nyckelpersoner med flera blir längre än avsedda fem år?, dnr 131 129981-06/111.

³⁵ Prop. 2000/01:12 s. 24.

³⁶ Se till exempel Rapport 2013/14:RFR11 s. 91 f.

Det kan även noteras att en förlängning av giltighetstiden i sig skulle medför att antalet personer som omfattas av skattelättnader ökar och att Sverige därmed skulle närma sig Danmark även i detta hänseende.

4.8 Förfarandet

Forskarskattenämnden prövar ansökan om skattelättnader. Ansökan ska vara skriftlig och gälla en viss arbetstagare och arbetsgivare. Ansökan ska innehålla de uppgifter som behövs för att nämnden ska kunna pröva den. Forskarskattenämnden har tagit fram två olika ansökningsblanketter; en för ansökan om skattelättnader grundad på löneregeln och en för ansökan om skattelättnader grundad på kompetensregeln. Blanketterna ger viss vägledning för vilken information som behövs och vilka handlingar som ska bifogas ansökan.

Ansökan om skattelättnader grundad på löneregeln hanteras normalt genom ett förenklat förfarande som innebär att nämndens ordförande, eller vice ordförande, ensam fattar beslut. Målsättningen är att ärenden av det slaget ska avgöras snabbt. På Forskarskattenämndens hemsida anges att det betyder att det, sedan ansökan hanterats av nämndens handläggare och skickats till ordföranden eller vice ordföranden för beslutsfattande, i regel tar ett par veckor att få svar.

Ansökan om skattelättnader grundad på kompetensregeln avgörs av Forskarskattenämnden i sin helhet efter föredragning av kansliets handläggare. Nämnden sammanträder normalt en gång i månaden. På Forskarskattenämndens hemsida anges att målsättningen är att en ansökan som är komplett vid ingivandet ska kunna tas upp vid det sammanträde som står närmast på tur, vilket betyder att det i bästa fall tar en till två månader att få svar.

Ansökningsförfarandet har varit föremål för omfattande kritik. Gemensamt för kritiken är att förfarandet vid ansökan om skattelättnader upplevs som adhoc-artat, långsamt, administrativt komplex och inte minst kostsamt då det ofta kräver att revisionsbyråer bistår under hela ansökningsprocessen. Ibland har det tagit upp till ett halvår innan Forskarskattenämnden beslutade i ärendet, vilket kan medföra betydande merarbete för företagen då de i efterhand kanske har att korrigera till exempel kontrolluppgifter, skattedeklarationer, lönesystem. Problemen har upplevts så besvärande att det till och med lett till att vissa företag helt har upphört att ansöka om skattelättnader. Det nu sagda har framför allt gällt ansökan om skattelättnader grundad på kompetensregeln.³⁷

Samtidigt synes det vara en gemensam uppfattning att införandet av löneregeln har inneburit att ansökningsprocessen har förenklats högst betydligt och att handläggningstiderna hos Forskarskattenämnden förkortats avsevärt.

Vissa kategorier arbetstagare, framför allt forskare, som i princip inte kan tillämpa löneregeln då deras löner inte är tillräckligt höga, har emellertid inte kunnat dra nytta av de förbättringar som löneregeln medfört. Universiteten och högskolorna har framfört krav på förändringar av de svenska reglerna för sina anställda forskare. Bland annat har framhållits att de danska reglerna, som i grunden är snarlika, men ändå väsentligt annorlunda, är bättre i flera hänseenden. En stor fördel med de danska reglerna är att prövningen av skattelättnader kan göras av universiteten själva och inte som i Sverige av en speciell nämnd. Det är en omständighet som bidragit till den stora skillnad i antalet forskare som har beviljats skattelättnader i länderna.³⁸

³⁷ Se till exempel Rapport 2013/14RFR11 s. 80 ff.

³⁸ Rapport 2013/14RFR11 s. 14 och 116.

I de föregående avsnitten har föreslagits en rad förändringar av de ”materiella” expertskattereglerna syftande bland annat till att underlätta tillämpningen av dem genom att göra dem mer förutsebara och lätthanterliga. Dessa förenklingar bör även medföra möjligheter att förenkla förfarandet.

När det gäller löneregeln så fattas besluten idag av Forskarskattenämndens ordförande eller vice ordförande. Nuvarande ordföranden, Christina Gellerbrant Hagberg, är chef för Kronofogdemyndigheten. Vice ordföranden, Bertil Ekholm, är kammarrätts-president i Sundsvall. Det kan diskuteras huruvida det är rimligt att två så högt uppsatta jurister ska fatta beslut i denna typ av ärende. Detta särskilt mot bakgrund av att det i förarbetena anfördes att förutsättningarna för skattelättnader enligt löneregeln vilar på ”objektivt lätt identifierbara grunder” och att det finns ”inget egentligt utrymme för skönsrättsliga bedömningar” vid tillämpning av löneregeln.³⁹ Med hänsyn härtill, och med beaktande av de förslag till ytterligare förenklingar av regelverket som presenteras i denna rapport, bör det därför övervägas om beslutsfattandet ska ligga på en annan nivå.

I Danmark fattas beslut om skattelättnader, vid tillämpning av den danska löneregeln, av ett särskilt skattekontor. En motsvarande ordning bör kunna införas i Sverige. Skatteverket bör kunna hantera detta, särskilt om hanteringen centraliseras till en viss enhet hos Skatteverket. Skatteverket bör även kunna meddela avslagsbeslut (vilka kan överklagas till förvaltningsrätten).

När det gäller ansökan om skattelättnader grundade på kompetensregeln föreslås i denna rapport att det endast ska avse kategorin forskare. I Danmark prövas ansökan om skattelättnader av universiteten själva, vilket är en ordning som flera svenska universitet och högskolor förespråkar ska gälla även i Sverige. Det danska expertskattesystemet har, åtminstone baserat på antalet forskare som omfattas av skattelättnader, uppenbarligen varit framgångsrikt. Det bör därför övervägas om även svenska universitet och högskolor ska ha möjlighet att fatta beslut om skattelättnader för forskare. När det gäller forskare som är anställda utanför den akademiska världen, till exempel av privat företag, vore en naturlig lösning att låta Forskarskattenämnden fatta beslut i dessa fall.

³⁹ Prop. 2011/12: s. 245.

5 Sammanfattning av förslagen på förändringar av de svenska expertskattereglerna

Nedan följer en sammanfattning av förslagen på förändringar av de svenska expertskattereglerna.

- Med undantag för kategorin forskare tas kompetensregeln bort. För övriga arbetstagare sker prövningen enbart mot lönerregeln.
- När det gäller forskare utgår prövningen från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning samt krav på att forskaren har avlagt en doktorsexamen (det vill säga kravet enligt praxis på ett par års postdoktoral tjänstgöring tas bort). Kravet på svårigheter att rekrytera inom landet slopas.
- Ersättningsnivån i lönerregeln sänks från två prisbasbelopp till 1,5 prisbasbelopp (vilket innebär en lönenivå på 66 750 kr för 2015). Det är den genomsnittliga månadslönen som ska uppnå den nivån. Därutöver finns behov av att kompensera för det högre socialavgiftsuttag som belastar svenska företag.
- All ersättning – oavsett utbetalare – beaktas vid tillämpning av lönerregeln förutsatt att ersättningen beskattas i Sverige samt att den avser arbete utfört åt den svenska arbetsgivaren. Det gäller såväl vid tillämpning av lönerregeln som vid bestämmande av vilken ersättning som omfattas av skattelättnader.
- Tidsfristen för att ansöka om skattelättnader förlängs från tre till sex månader.
- Kravet att svenska medborgare inte får beviljas skattelättnader tas bort. En sådan ändring kan kompletteras med ett krav på att svenska medborgare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige viss längre tid än fem år före arbetets påbörjande.
- Från huvudregeln att arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under de fem föregående åren införs ett undantag innebärande att bortser – helt eller delvis – från vistelse i Sverige i samband med doktorandutbildning.
- Skattelättnaderna förlängs till att gälla under högst fem år.
- Skatteverket fattar beslut om skattelättnader med stöd av lönerregeln.
- Universitet och högskolor fattar beslut om skattelättnader för forskare. Såvitt avser forskare som är anställda utanför den akademiska världen, till exempel av ett privat företag, fattas beslut om skattelättnader lämpligen av Forskarskattenämnden.

Bilaga 1 Statistik från Forskarskattenämnden



Statistik

Siffrorna inom parentes avser ansökningar om skattelättnader grundade på ersättningsnivå.

Inkomna ansökningar

Årtal	Antal
2016 (30/6)	380 (225)
2015	994 (504)
2014	835 (490)
2013	833 (557)
2012	834 (494)
2011	663 st.
2010	412 st.
2009	436 st.
2008	521 st.
2007	488 st.
2006	417 st.
2005	451 st.
2004	405 st.
2003	418 st.
2002	479 st.
2001	1391 st.

Avgjorda ärenden (efter prövning i nämnden)

Årtal	Antal	Bifall	Avslag
2016 (30/6)	193	94	99
2015	462	271	191
2014	393	229	164
2013	370	250	120
2012	448	241	207
2011	639	398	241
2010	351	218	133
2009	564	315	249
2008	466	270	196
2007	423	248	175
2006	436	254	182
2005	432	239	193
2004	414	240	174
2003	461	214	247
2002	1063	534	529
2001	505	349	156

Bifall enligt lönegrund/det enkla förfarandet

Årtal	Antal
2016 (30/6)	200
2015	444
2014	402
2013	408
2012	438

Forskarskattenämnden | www.forskarskattenamnden.se | 2016-07-05

Bilaga 2 Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere – fakta og statistik (Skatteministeriet)

24. august 2016

Bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere - fakta og statistik

Udviklingen i antallet af forskere og nøglemedarbejdere på bruttoskatteordningen 2008-2015

Den særlige bruttoskatteordning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (kildeskattelovens § 48 E og § 48 F) kendes især under betegnelsen forskerskatteordningen. Den særlige skatteordning indebærer, at udenlandske forskere og nøglemedarbejdere har mulighed for at opnå særligt gunstige skattemæssige vilkår ved arbejde i Danmark.

Formålet med forskerskatteordningen er at styrke dansk erhvervslivs og danske forskningsinstitutioners mulighed for at tiltrække og fastholde højt kvalificerede forsknings- og udviklingsmedarbejdere fra udlandet.

Ordningen i hovedtræk

Forskerskatteordningen blev indført i 1992 og er siden blevet ændret en del gange. Ordningen er udformet som en bruttoskatteordning med en skattesats på 26 pct. svarende til bruttoskat på 31,92 pct. inkl. AM-bidrag.

Der kan, med undtagelse af dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag og udenlandske sociale arbejdsgiverbidrag, ikke foretages fradrag i indkomst omfattet af forskerskatteordningen.

Forskerskatteordningen kan anvendes i op til fem år. For at være omfattet af den særlige gunstige skatteordning skal lønmodtageren opfylde en række krav, *jf. boks 1*. Som udgangspunkt skal personer, der er omfattet af forskerordningen, enten opfylde kravet om forskerstatus eller opfylde vederlagskravet.

Eventuel anden indkomst, som ikke er omfattet af forskerskatteordningen, beskattes efter de almindelige regler, uanset hvilken type indkomst, der er tale om. Udgifter til erhvervelse af indkomst, som beskattes under forskerskatteordningen så som transportudgifter, flytteudgifter, udgifter ved dobbelt huseførelse m.v. kan hverken fratrækkes i indkomst omfattet af forskerskatteordningen eller i anden indkomst.

Boks 1. Betingelser for at benytte ordningen

Forskerskatteordningen omfatter forskere og nøglemedarbejdere, som rekrutteres i udlandet og ansættes i en dansk virksomhed eller ved en forskningsinstitution. Forskere er personer, der udfører forskningsarbejde, og som har en forskningsmæssig uddannelse på minimum ph.d. niveau. Nøglemedarbejdere er medarbejdere, der modtager en løn, der opfylder vederlagskravet, der i 2014 udgjorde 70.500 kr. efter fradrag af ATP. Vederlagskravet er nedsat fra 2015, hvor det udgjør 61.500 kr., og i 2016 udgjør vederlagskravet 62.300 kr. (lønnen opgøres før fradrag af arbejdsmarkedsbidrag). For nøglemedarbejdere er der ingen uddannelseskrav.

De øvrige kriterier er følgende:

- Forskerskatteordningen kan anvendes ved indgåelse af et ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver. Der er intet krav om, at personer, som ønsker at anvende forskerskatteordningen, skal blive fuldt skattepligtige til Danmark. Bliver man fuldt skattepligtig til Danmark – og hjemmehørende her i landet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst – gælder der visse begrænsninger for, hvor stor en del af arbejdet, der må være udført i udlandet.
- Lønmodtageren må ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed, pension mv.
- Lønmodtageren må ikke inden for de seneste fem år forud for ansættelsen have haft direkte eller indirekte del i ledelsen, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, hvor vedkommende ansættes.
- For personer, der ansættes på offentlige forskningsinstitutioner, afgør institutionens ledelse, om ansøgerens kvalifikationer som forsker kan godkendes. Mens det for personer, der ansættes på andre offentlige institutioner og private virksomheder er statens forskningsråd, der afgør, om ansøgerens kvalifikationer som forsker kan godkendes.

Det bemærkes, at forskere kan gøre brug af ordningen, selvom de har været skattepligtige til Danmark af lønindkomst i forbindelse med kortere ophold som gæsteundervisere og lign. på et universitet eller en anden forskningsinstitution inden for de seneste 10 år.

Anvendelse af ordningen over tid

Både antallet af virksomheder og personer, som anvender bruttoskatteordningen, er steget siden 2001. Antallet af virksomheder er steget fra ca. 690 virksomheder til knap 900 i 2014, mens antallet af personer er steget fra ca. 2.200 personer til ca. 5.500 i 2014, *jf. tabel 1*. Den største stigning er sket blandt forskere, hvor antallet af personer er steget med ca. 1.800, mens antallet af nøglemedarbejdere er steget med godt 1.500 personer. Dermed er forskeres relative andel er steget fra ca. 30 pct. i 2001 til ca. 45 pct. i 2014.

Det bemærkes, at tallene for 2015 endnu er foreløbige. Det forventes, at tallene vil stige lidt i takt med, at flere og flere får færdiggjort årsopgørelsen for 2015. Endelige tal forventes omkring juni 2017.

Tabel 1. Anvendelsen af bruttoskatteordningen for forskere og nøglemedarbejdere 2001-2015

Indkomstår	Antal virksomheder	Forskere	Nøglemedarbejdere	I alt
2001	687	647	1.550	2.197
2002	694	777	1.501	2.278
2003	692	839	1.484	2.323
2004	725	875	1.491	2.366
2005	770	944	1.594	2.538
2006	820	1.027	1.860	2.887
2007	861	1.220	2.077	3.297
2008	938	1.345	2.434	3.779
2009	927	1.535	2.445	3.980
2010	908	1.645	2.406	4.051
2011	861	1.587	2.399	3.986
2012	920	1.905	2.674	4.579
2013	923	2.244	2.810	5.054
2014	896	2.454	3.027	5.481
2015	927	2.490	2.962	5.452

Anm.: Tallene er trukket i august 2016. Tallene for 2015 er foreløbige.

Anvendelsen af ordningen opgjort på brancher

I *tabel 2* og *3* er angivet udviklingerne i hhv. antal virksomheder og ansatte fordelt på brancher i perioden fra indkomståret 2008 og frem. De brancher, hvor flest virksomheder gennem perioden har anvendt ordningen, omfatter brancherne fremstillingsvirksomhed, engros- og detailhandel og liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser, *jf. tabel 2*.

Den største koncentration af personer på ordningen har derimod arbejdet inden for branchen undervisning, *jf. tabel 3*. Således var knap 40 pct. af samtlige personer på ordningen ansat inden for branchen undervisning i 2014, mens ca. 15 pct. var ansat i branchen fremstillingsvirksomhed, som dermed havde den næststørste koncentration af medarbejdere i 2014.

Branchen undervisning har oplevet den største fremgang målt på antallet af ansatte på ordningen siden 2008 med en stigning på ca. 1.050 personer. Relativt er de største fremgange dog set inden for brancherne råstofindvinding og offentlig forvaltning og forsvar, der har haft en fremgang af ansatte på hhv. ca. 160 og 260 pct. i perioden fra 2008 til 2014.

Tabel 2. Antal virksomheder opgjort på brancher 2008-2015

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	0	0	0	0	0	< 5	< 5	< 5
Råstofindvinding	11	12	15	16	18	17	15	15
Fremstillingsvirksomhed	138	129	134	121	132	135	135	146
El-, gas- og fjernvarme- forsyning	< 5	5	5	8	11	9	7	7
Vandforsyning, kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	0	0	0	0	< 5	< 5	< 5	< 5
Bygge- og anlægsvirksomhed	< 5	< 5	< 5	7	11	14	15	16
Engroshandel og detailhandel	197	194	195	177	186	190	182	183
Transport og godshåndtering	44	45	42	46	51	51	44	47
Ovmøntningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	12	10	10	10	9	7	10	9
Information og kommunikation	113	113	106	99	98	95	96	100
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring	97	91	90	86	95	91	91	93
Fast ejendom	13	12	9	13	15	11	7	8
Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	167	162	154	141	153	159	152	161
Administrative tjenesteydelser og hjælpejenester	34	43	42	39	34	38	39	34
Offentlig forvaltning og forsvar, socialsikring	9	13	13	13	15	18	16	16
Undervisning	17	19	17	17	23	24	22	20
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	26	30	32	34	33	28	29	29
Kultur, forestillinger og sport	46	39	32	27	28	27	27	32
Andre serviceydelser	5	5	6	5	5	5	< 5	< 5
Private husholdninger med ansat hushjælp mv.	< 5	0	0	0	0	0	0	< 5
Ekstraterritoriale organisationer og organer	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5
I alt antal virksomheder	938	927	908	861	920	923	896	927

Anm.: Tallene er trukket i august 2016. Tallene for 2015 er foreløbige.

Tabel 3. Antal ansatte opgjort på brancher 2008-2015

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	0	0	0	0	0	< 5	< 5	< 5
Råstofindvinding	151	199	231	286	330	367	403	290
Fremstillingsvirksomhed	562	577	643	661	754	787	801	612
El-, gas- og fjernvarme- forsyning	< 5	6	7	13	28	35	34	33
Vandforsyning, kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	0	0	0	0	< 5	< 5	< 5	< 5
Bygge- og anlægsvirksomhed	< 5	9	13	39	58	84	103	97
Engroshandel og detailhandel	391	408	449	402	452	453	468	434
Transport og godshåndtering	212	190	182	215	239	243	290	290
Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	28	25	24	24	22	15	17	18
Information og kommunikation	260	243	216	185	193	181	211	211
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring	289	284	260	241	291	328	350	371
Fast ejendom	20	12	9	13	17	12	7	8
Libérale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	466	435	479	469	520	555	605	662
Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester	229	213	166	150	167	185	156	142
Offentlig forvaltning og forsvar, socialsikring	14	22	28	21	35	46	50	53
Undervisning	1.084	1.315	1.426	1.547	1.892	2.033	2.145	2.145
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	81	94	103	105	106	100	108	104
Kultur, forlystelser og sport	206	178	135	114	105	104	117	134
Andre serviceydelser	7	6	7	7	8	9	< 5	5
Private husholdninger med ansat hushjælp mv.	< 5	0	0	0	0	0	0	< 5
Ekstraterritoriale organisationer og organer	151	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5	< 5
I alt	3.779	3.980	4.051	3.986	4.579	5.054	5.481	5.452

Anm.: Tallene er trukket i august 2016. Da personer kan arbejde i flere brancher samtidig, er der en afvigelse mellem antallet af ansatte i de enkelte brancher og summen af ansatte i alt under ordningen. Tallene for 2015 er foreløbige.

Anvendelsen af ordningen opgjort på statsborgerskab

Siden 2008 har ca. 130 lande været repræsenteret af forskere og nøglemedarbejdere under bruttoskatteordningen. I tabel 4 er vist de lande, som var repræsenteret med mindst 20 personer under ordningen i indkomståret 2014.

Det fremgår, at ordningen hovedsageligt anvendes af personer fra de lande, som Danmark har stor samhandel med - nemlig Storbritannien, Tyskland og Sverige.

Tabel 4. Antal ansatte opgjort på landeniveau 2008-2015

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tyskland	466	509	521	512	555	599	638	633
Storbritannien	415	419	447	479	556	630	679	618
Sverige	552	603	560	523	572	624	617	604
USA	316	336	346	335	360	384	417	370
Danmark	446	455	481	427	425	409	372	302
Italien	95	110	121	159	200	248	280	291
Frankrig	149	144	163	171	198	227	254	254
Nederlandene	140	145	152	150	175	193	215	221
Spanien	54	51	60	64	101	139	193	208
Kina	60	64	58	73	114	147	165	168
Indien	77	87	95	87	106	121	140	158
Norge	128	133	130	125	139	126	129	122
Finland	73	77	74	63	77	82	97	113
Irland	26	23	25	31	44	61	82	107
Canada	80	86	80	81	91	96	101	96
Australien	62	70	63	60	62	66	82	88
Polen	41	39	46	47	60	58	66	78
Grækenland	25	20	25	33	44	57	56	67
Portugal	14	16	18	17	35	45	56	67
Rusland	41	41	33	38	41	45	50	54
Østrig	30	36	38	33	44	54	56	51
Belgien	27	24	30	28	44	48	54	51
Japan	36	37	35	41	47	52	44	48
Schweiz	39	38	32	29	37	38	50	45
Rumænien	15	19	27	21	24	28	33	40
Ungarn	25	26	27	23	28	27	26	37
Brasilien	21	18	14	18	18	24	29	34
Island	51	39	37	31	33	35	32	33
Tyrkiet	17	20	20	14	16	20	26	31
Iran	2	6	11	10	12	12	19	27
Tjekkiet	10	12	11	11	14	18	21	22
Sydkorea	13	12	8	10	19	23	25	20
Øvrige lande ¹⁾	233	265	263	242	288	318	377	394
Total	3.779	3.980	4.051	3.986	4.579	5.054	5.481	5.452

Anm.: Tallene er trukket i august 2016. Tallene for 2015 er foreløbige.

1) Omfatter 79 lande i 2014.

Henvendelser vedrørende anvendelsen af reglerne skal ske til SKAT, tlf.: 72 22 18 18

Se også

SKATs vejledning:

Skatteordning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (åbner i nyt vindue)

Bilaga 3 Kildeskatteloven

§§ 48 E – 8 F

§ 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.

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.

§ 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, med mindre underskuddet hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed. Hvis den skattepligtige har såvel underskud fra erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssig virksomhed i det pågældende indkomstår. Den skattepligtiges ægtefælle kan ikke fremføre underskud i videre omfang end den skattepligtige.

Stk. 6. Netto renteudgifter 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.

Bilaga 4 PM från Svenskt Näringsliv: Expertskatt i Sverige och Danmark – en jämförelse

PM

Till: Anders Lilja, Svalner Skatt och Transaktion
 Från: Marcus Forsman, Svenskt Näringsliv
 Tid: 2016-08-31
 Ärende: Regler för beskattning av utländska experter

Expertskatt i Sverige och Danmark – en jämförelse

Som en bilaga till rapporten ”Utländsk spetskompetens – en nyckelfråga för Sverige” har Svenskt Näringsliv tagit fram ett antal räkneexempel, som följer nedan. Dessa är avsedda att belysa skillnader mellan de svenska och danska reglerna om beskattning av utländska experter.

Nedan följer ett antal utgångspunkter för den fortsatta framställningen:

- De följande beräkningarna bygger på nuvarande reglerna för beskattning av utländska experter i Danmark respektive Sverige.
- Uppgifterna avser i samtliga exempel månadslön, dock med antagandet att personen har samma månadslön under hela året.
- Danska kronor har räknats om till svenska kronor med användning av Riksbankens årsgenomsnitt för valutakurser för 2015.⁴⁰ (Växelkursen är ca 1,25).
- För beräkning av den svenska skatten har skattetabell 32 använts – detta eftersom den genomsnittliga kommunalskatten i Sverige 2015 var 32,10 procent.
- Skattetabellen för år 2015 har använts.
- För beräkning av de svenska socialavgifterna har procentsatsen 31,42 av bruttolönen använts.
- Den danska skatten har beräknats enligt skattenivån i en dansk genomsnittskommun, enligt uppgifter från Dansk Industri (DI).
- Samtliga siffror har avrundats för att göra exemplen mer överskådliga.

Vilken lönegräns krävs i Sverige för att motsvara den danska?

I Danmark gällde för 2015 en lönegräns på 61 500 DKK. En person som omfattas av expertskatten och som har denna i bruttolön får cirka 41 900 DKK i nettolön. Detta visas av följande exempel.

Det danska systemet	
Bruttolön	61 500 DKK
Skatt och socialavgifter (31,92 %)	19 600 DKK
Nettolön	41 900 DKK

⁴⁰ <http://www.riksbank.se/sv/Rantor-och-valutakurser/Valutakurser-till-deklarationen/>

41 900 DKK blir omräknat till svenska kronor cirka 52 500, vilket alltså är den nettolön som den anställda experten får behålla efter skatt enligt det danska systemet, om personens lön uppgår till 61 500 DKK (som alltså är lönegränsen för att få tillämpa expertskatten i Danmark). (61 500 DKK är omräknat till svenska kronor cirka 77 100).

Det danska och svenska skattesystemet skiljer sig åt på så sätt att i Danmark betalar arbetstagaren socialavgifter från sin lön medan i Sverige betalas socialavgifterna av arbetsgivaren och ingår inte i bruttolönen. Det är därför svårt att enkelt jämföra de två systemen med varandra. Intressant kan då vara att jämföra nettolönen för arbetstagaren. Som konstaterats får en expert enligt det danska systemet behålla 52 500 SEK om denna har en lön som motsvarar den danska lönegränsen. Vilken bruttolön krävs då vid användning av det svenska systemet för att få behålla motsvarande nettolön? Svaret är ca 70 000 kr, vilket illustreras nedan.

Det svenska systemet	
Bruttolön	70 000 SEK
Skatt (25 % av bruttolönen undantagen)	17 500 SEK
Nettolön	52 500 SEK

För att motsvara den danska lönegränsen skulle således en rimlig lönegräns i Sverige vara runt 70 000 SEK. Detta med utgångspunkt från att nettolönen för arbetstagaren blir densamma enligt det svenska som det danska systemet.

Jämförelse mellan svenska och danska systemet på olika lönenivåer

För att tydliggöra skillnaden mellan det svenska och danska systemet för beskattning av utländska experter följer här några exempel på vilket resultat dessa systemet ger vid olika lönenivåer. Det danska systemet fungerar så att den utländska experten beskattas med en skattesats på knappt 32 % oavsett inkomst. Det finns således ingen progressivitet i beskattningen. Det svenska systemet bygger istället på det vanliga skattesystemet, med kommunal och statliga skatt. Skattelättnaden i det svenska systemet består i att 25 % av löneunderlaget tas bort vid beräkning av skatten.

Följande exempel visar hur mycket experten får kvar av sin lön och hur hög den totala lönekostnaden är vid olika lönenivåer.

Bruttolön 70 000 SEK

	Svenska systemet	Danska systemet
Bruttolön	70 000 SEK	70 000 SEK
Skatt	17 500 SEK	16 750 SEK
Socialavgifter	16 500 SEK	5 600 SEK
Nettolön	52 500 SEK	47 650 SEK
Lönekostnad	86 500 SEK	70 000 SEK

Vid en bruttolön på 70 000 SEK per månad ger det svenska systemet cirka 5 000 SEK mer kvar i plånboken efter skatt för den anställda. Total lönekostnad blir samtidigt drygt 16 000 SEK mer enligt det svenska systemet, där socialavgifterna är en betydligt större andel av den totala lönekostnaden.

Bruttolön 100 000 SEK

	Svenska systemet	Danska systemet
Bruttolön	100 000 SEK	100 000 SEK
Skatt	30 250 SEK	23 900 SEK
Socialavgifter	23 550 SEK	8 000 SEK
Nettolön	69 750 SEK	68 100 SEK
Lönekostnad	123 550 SEK	100 000 SEK

Fortfarande vid en bruttolön på 100 000 SEK är reglerna för arbetstagaren något förmånligare i Sverige, med en något högre nettolön. Skillnaden är nu dock nere i cirka 1 500 kr. Skillnaden i total lönekostnad börjar samtidigt bli riktigt stor, drygt 23 000 SEK dyrare blir det i Sverige jämfört med Danmark.

Bruttolön 150 000 SEK

	Svenska systemet	Danska systemet
Bruttolön	150 000 SEK	150 000 SEK
Skatt	51 750 SEK	35 900 SEK
Socialavgifter	35 350 SEK	12 000 SEK
Nettolön	98 250 SEK	102 100 SEK
Lönekostnad	185 350 SEK	150 000 SEK

Vid en bruttolön på 150 000 SEK har progressiviteten i det svenska skattesystemet nu gjort så att det är mer förmånligt att vara anställd i Danmark, runt 4 000 SEK mer får en arbetstagare i Danmark behålla av sin lön. Den totala lönekostnaden fortsätter samtidigt att öka enligt det svenska systemet jämfört med det danska, nu med en skillnad på drygt 35 000 SEK.

På lönenivåer över 150 000 SEK kommer utvecklingen fortsätta med att det blir mer och mer kvar av lönen efter skatt för en expert anställd i Danmark jämfört med i Sverige. Totala lönekostnaden kommer också fortsätta öka i Sverige jämfört med Danmark eftersom sociala avgifter på 75 procent av lönen alltid ska betalas.

Sammanfattningsvis är alltså de svenska reglerna mer förmånliga för arbetstagaren upp till lönenivåer en bit över 100 000 SEK. Detta slår dock över ju högre lönen blir. Vid riktigt höga löner är skatten betydligt högre i Sverige. Den totala lönekostnaden vid samma bruttolön är alltid drygt 23 procent högre i Sverige eftersom kostnaden för sociala avgifter tillkommer utöver lönen.

Skillnad i beskattning mellan att omfattas av expertskattereglerna och inte omfattas

Hur stor är egentligen fördelen av att omfattas av expertskattereglerna? Detta visas av följande exempel, som utgår från en bruttolön på 100 000 SEK per månad.

Svenska systemet		
	Vanlig skatt	Expertskatt
Bruttolön	100 000 SEK	100 000 SEK
Skatt	46 000 SEK	30 250 SEK
Socialavgifter	31 400 SEK	23 550 SEK
Nettolön	54 900 SEK	69 750 SEK
Lönekostnad	131 400 SEK	123 550 SEK

En utländsk expert får behålla cirka 16 000 SEK mer jämfört med om arbetstagaren inte omfattats av expertskattereglerna. Den totala lönekostnaden skiljer sig cirka 8 000 SEK. Vid denna lönenivå har en person som omfattas av expertskattereglerna en effektiv skattesats på runt 30 %, samtidigt som den effektiva skattesatsen enligt de vanliga skattereglerna är 46 %.

För att kunna jämföra med det danska systemet måste bruttolönen räknas om till danska kronor. 100 000 SEK motsvarar runt 80 000 DKK.

Danska systemet		
	Vanlig skatt	Expertskatt
Bruttolön	80 000 DKK	80 000 DKK
Skatt och socialavgift	36 550 DKK	25 550 DKK
Nettolön	43 450 DKK	54 450 DKK
Lönekostnad	80 000 DKK	80 000 DKK

Skillnaden i nettolön är 11 000 DKK mellan vanlig beskattning och expertskatt. Om en person beskattas enligt expertskattereglerna är den effektiva skattesatsen (inklusive socialavgifter) 31,92 %. Vid denna inkomstnivå är den effektiva skattesatsen vid vanlig beskattning cirka 46 %.

Skillnad i effektiv skattesats mellan en person som beskattas enligt vanliga skattesystemet och expertskattesystemet är relativt lika i de båda länderna, vid just denna inkomstnivå är den procentuella skillnaden något högre i Sverige. Detta dock med den stora skillnaden att socialavgifter är inkluderade i det danska systemet men inte det svenska.

Skillnad i beskattning vid samma totala lönekostnad

Ovan har jämförelsen mellan det danska och svenska systemet utgått från en given bruttolön. Som nämnts tillkommer dock alltid sociala avgifter enligt det svenska systemet, utöver bruttolönen. För att tydliggöra socialavgifternas stora del av total lönekostnad utgår nedanstående tabeller istället från att den totala lönekostnaden är densamma i enligt det svenska och danska systemet.

Lönekostnad 70 000 SEK

	Svenska systemet	Danska systemet
Lönekostnad	70 000 SEK	70 000 SEK
Socialavgifter	13 350 SEK	5 600 SEK
Bruttolön	56 650 SEK	70 000 SEK
Skatt	12 290 SEK	16 750 SEK
Nettolön	44 360 SEK	47 650 SEK

Vid en lönekostnad på 70 000 SEK får experten ungefär 3 000 SEK mer i nettolön om det danska systemet används jämfört med den svenska.

Lönekostnad 100 000 SEK

	Svenska systemet	Danska systemet
Lönekostnad	100 000 SEK	100 000 SEK
Socialavgifter	19 070 SEK	8 000 SEK
Bruttolön	80 930 SEK	100 000 SEK
Skatt	22 170 SEK	23 900 SEK
Nettolön	58 760 SEK	68 100 SEK

Vid en lönekostnad på 100 000 SEK har skillnaden mellan det danska och svenska systemet ökat, experten får då cirka 9000 SEK mindre enligt svenska systemet.

Lönekostnad 150 000 SEK

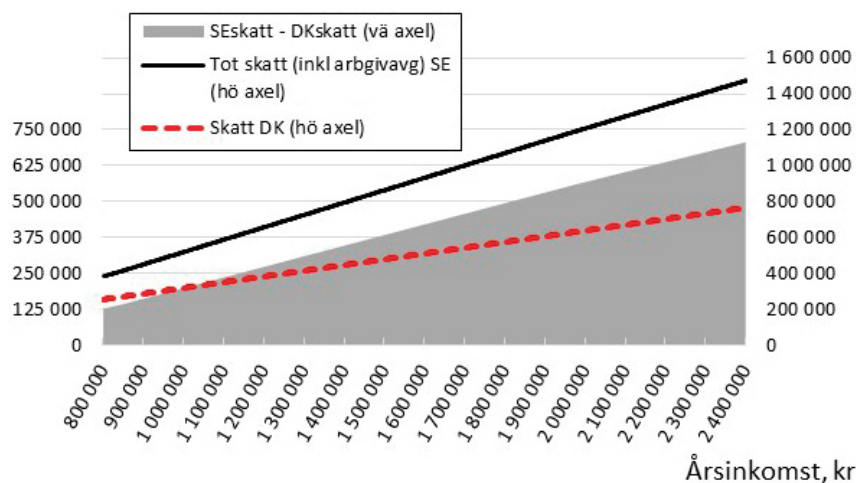
	Svenska systemet	Danska systemet
Lönekostnad	150 000 SEK	150 000 SEK
Socialavgifter	28 610 SEK	12 000 SEK
Bruttolön	121 390 SEK	150 000 SEK
Skatt	39 150 SEK	35 900 SEK
Nettolön	82 240 SEK	102 100 SEK

Vid en lönekostnad på 150 000 SEK har skillnaden i nettolön blivit riktigt stor, cirka 20 000 SEK mer i lön efter skatt blir det med det danska systemet jämfört med det svenska.

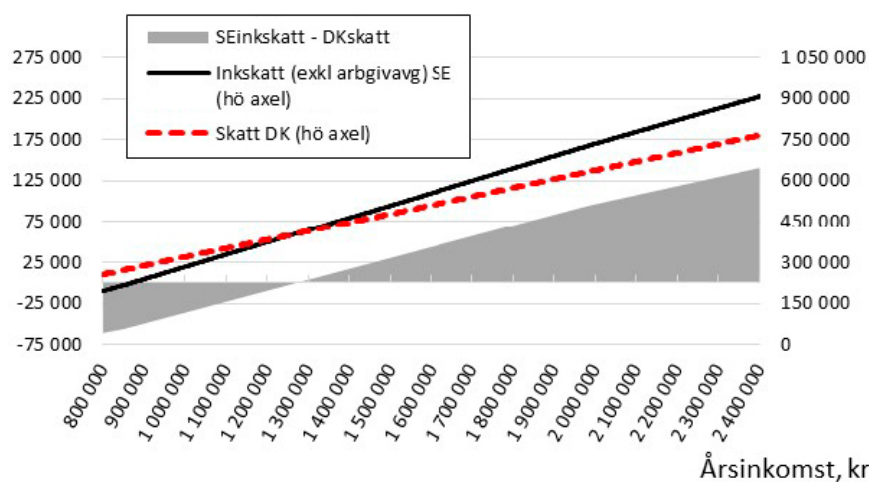
Av tabellerna ovan framgår att det är först vid en lönekostnad på 150 000 SEK som skattekostnaden enligt det svenska systemet är högre än skattekostnaderna enligt det danska systemet. Både vid en lönenivå på 70 000 SEK och 100 000 SEK är skatten lägre. Samtidigt är nettolönen vid samtliga här redovisade lönenivåer lägre enligt det svenska systemet. Det blir tydligt att socialavgifterna är den viktiga skillnaden mellan skattesystemen. Det blir också tydligt att det blir lättare att attrahera arbetskraft enligt det danska systemet jämfört med det svenska, då arbetsgivaren enligt det danska systemet kan erbjuda en högre lön för samma lönekostnad.

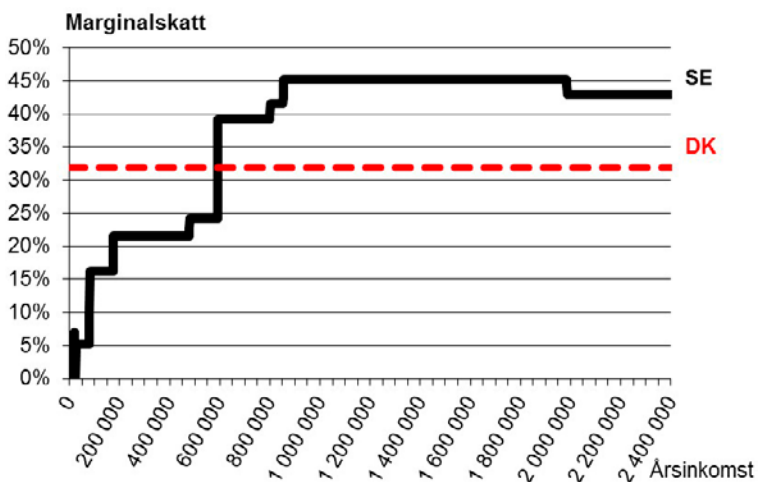
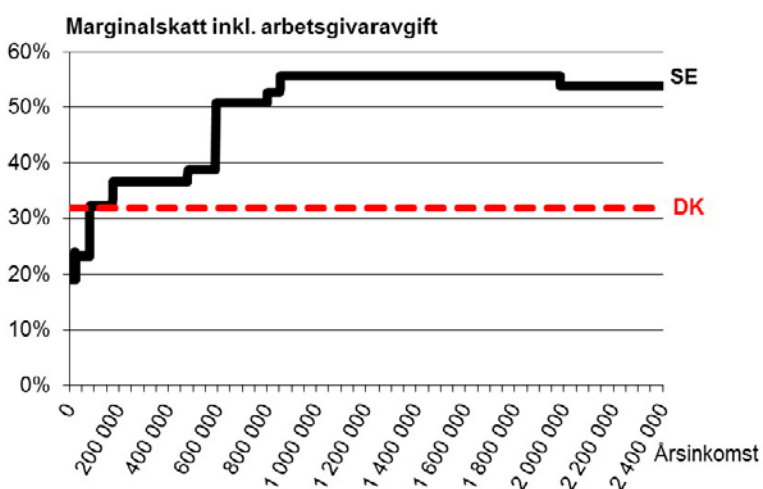
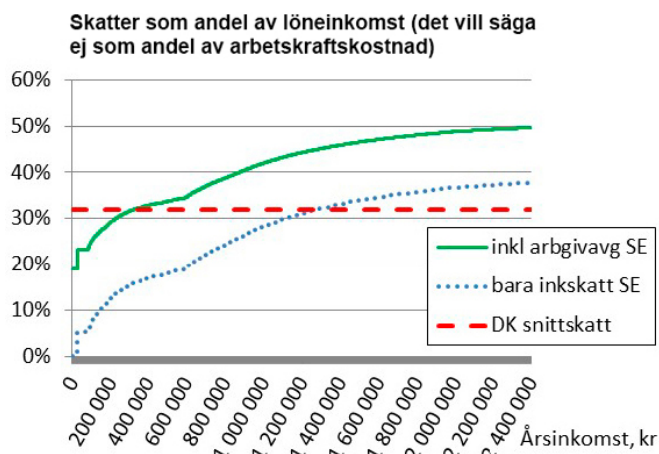
Nedan följer ett antal grafer som visar skillnaden i beskattning mellan det svenska och danska expertskattsystemet.

Summa av svenska skatter (inkomstskatt+socialavgifter) respektive dansk skatt på höger axel samt skillnaden som grå yta på vänster axel. Allt enligt expertskatteregler i respektive land.



Svensk inkomstskatt (alltså exkl. socialavgifter) respektive dansk skatt på höger axel samt skillnaden som grå yta på vänster axel. Allt enligt expertskatteregler i respektive land.





Fortfarande allt enligt expertskatteregler i respektive land.

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00