

Finansdepartementet  
103 33 Stockholm

Stockholm 2017-06-02

## Hemställan om lagändring av de s.k. expertskattereglerna

Sedan 2001 kan kvalificerade utländska arbetstagare medges skattelättnader vid tillfällig anställning i Sverige enligt de så kallade expertskattereglerna. Reglerna tillkom i syfte att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja svensk forskning och produktutveckling samt att skapa incitament för företag att förlägga eller bibehålla koncernledande funktioner som kan kräva utländsk personal i Sverige. Detta särskilt mot bakgrund av att våra grannländer redan hade infört motsvarande regler.

De svenska expertskattereglerna 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.

Det nu sagda bekräftas i allt väsentligt av en rapport som riksdagens skatteutskott presenterade i april 2014 (Rapporter från riksdagen 2013/14:RFR11, Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner). Av rapporten 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 i regel 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 inte ställer lika långtgående krav och därför är mer konkurrenskraftiga än de svenska. Detta tydliggörs genom att Danmark har flera forskare med skattelättnader än det totala antalet utländska experter med skattelättnader i Sverige.

Vid införandet av den så kallade 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 (prop. 2011/12:1 s. 246). Det innebar att regeringen förväntade sig att antalet personer med expertskatt skulle uppgå till ca 3 250 personer (=1 000+2 250), efter införandet av löneregeln. Det kan i efterhand konstateras att den faktiska ökningen av antalet arbetstagare som beviljas skattelättnader inte har varit i närheten av denna prognos. Antalet personer som idag omfattas av expertskatten uppgår till cirka 2 000 personer.

Detta kan jämföras med utvecklingen i Danmark. Sedan 2001 har antalet personer som omfattas av de danska expertskattereglerna 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.

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 expertskatteregler.

Svenskt Näringsliv har av ovan angivna skäl tagit fram förslag till vissa förändringar av befintliga regler. Detta har tidigare presenterats i rapporten "Utländsk spetskompetens – en nyckelfråga för Sverige" (Svenskt Näringsliv, 2016). Med denna hemställan kompletteras nu rapporten med bilagda förslag till lagtext och lagkommentarer. De föreslagna förändringarna syftar framförallt till att skapa ett system som är enkelt och förutsebart samt inom ramen för expertskattesystemet stärker Sveriges internationella konkurrenskraft vad gäller rekrytering av kvalificerad arbetskraft. Inspiration till de föreslagna regeländringarna har i stor utsträckning hämtats från det danska regelverket som av många uppfattas som ett betydligt mer framgångsrikt system.

Svenskt Näringsliv



Johanna Hållén



Johan Fall



## Lagförslag

11 kap 22 §

### *Nuvarande 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.

Första stycket gäller bara om

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

*Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.*

### *Föreslagen lydelse*

*Arbetstagare ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om*

- 1. *fråga är om forskare vars arbete avser kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, eller*
- 2. *om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige som ett genomsnitt per månad uppgår till minst 1,5 gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas. Med lön eller annan ersättning avses här all ersättning som arbetstagaren erhåller avseende arbete utfört för den svenska arbetsgivaren och som även beskattas i Sverige.*

Första stycket gäller bara om

- – arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- – arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, *om arbetstagaren är svensk medborgare uppgår nämnd tidsperiod till tio år. Avseende arbetstagare som avses i första stycket 1 bortses från vistelse i Sverige under nu aktuell tidperiod förutsatt att vistelsen är föranledd av arbetstagarens doktorandutbildning.*

Denna paragraf tillämpas bara under de *fem* första åren av vistelsen

### **11 kap. 23 a §**

#### *Nuvarande lydelse*

Frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas av Forskarskatte-nämnden.

#### *Föreslagen lydelse*

*Frågan om förutsättningarna enligt 22 § första stycket 1 är uppfyllda prövas av en offentlig forskningsinstitution eller av Forskarskattenämnden.*

*Frågan om förutsättningarna enligt 22 § första stycket 2 är uppfyllda prövas av Skatteverket.*



Stockholm 2017-06-02

## Lagkommentarer

### 11 kap.

#### *22 § första stycket*

Enligt dagens regler kan arbetstagare kvalificera till expertskatt på två alternativa grunder, dels på grund av arbetstagarens faktiska kompetens (paragrafens första stycke, här benämnd kompetensregeln), dels på grund av arbetstagarens lön (paragrafens tredje stycke, här benämnd löneregeln).

Kompetensregeln innehåller i flera centrala avseenden vaga definitioner och har med rätta kritiserats för att den brister i förutsebarhet. Det har av många uppfattats som att små skillnader i kompetens hos arbetstagaren, eller i 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. Företagen har ofta sett sig tvingade, på grund av reglernas komplexitet, att anlita en revisionsbyrå för att hantera all administration av en ansökan, vilket medfört ökade kostnader för företagen.

Att inom ramen för befintligt regelverk öka förutsebarheten såvitt regelns tillämplighet torde inte vara möjligt (jfr prop. 2000/01:12 s. 22). Ett sätt att öka förutsebarheten skulle i stället vara att helt ta bort kompetensregeln och endast ha en ersättningsbaserad regel. 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 löneregeln (se mer härom nedan). 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.<sup>1</sup> Kritik har framförts mot reglerna då man ansett att kraven på forskare är alltför högt ställda. I sammanhanget har bl.a. hänvisats till de danska

---

<sup>1</sup> Rapport från riksdagen, 2013/14:RFR11, Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner (nedan 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 rekryteringssvårigheter inom landet. Det ska noteras att antalet forskare som beviljats skattelättnader är betydligt fler i Danmark jämfört med Sverige. Det finns bland annat därför anledning att ändra de svenska expertskattereglerna så att de i högre grad överensstämmer med de danska reglerna.

### *22 § andra stycket*

I paragrafens andra stycke uppställs vissa generella krav som måste vara uppfyllda för att skattelättnader ska medges. Arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Arbetstagaren får inte vara svensk medborgare eller varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. - vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. Vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara i högst fem år.

Kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare har kritiserats då det anses motverka det övergripande syftet med reglerna, dvs. att öka Sveriges konkurrenskraft när det gäller 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 tillförskansat sig särskild kompetens. Detsamma gäller för arbetstagare med dubbelt medborgarskap trots att de kanske aldrig har stadigvarande vistats här.<sup>2</sup>

Frågan är om det verkligen behövs ett krav på medborgarskap. På sätt 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. Den 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 försumbar andel av det totala antalet personer som beviljats skattelättnader. Det finns därför skäl att ta bort kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare. Ett borttagande av detta krav bör kombineras med ett krav på att svenska medborgare inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige en viss tid före anställningens påbörjade, t.ex. under en tioårsperiod, vilket gäller i Danmark.

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).

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

---

<sup>2</sup> Rapport 2013/14:RFR11 s. 89 f.

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.<sup>3</sup>

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 viss tid 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 ändra reglerna så att det bortses från vistelse i Sverige i samband med doktorandutbildning vid bedömningen av om en forskare är berättigad till skattelättnader.

För att medges skattelättnad förutsätts vidare att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Rekvisitet har kritiserats av såväl näringslivet som Forskarskattenämnden.<sup>4</sup> Näringslivet har bl.a. anført att svenska anställningsavtal normalt är utformade som s.k. tillsvidareavtal, vilket i princip innebär att avtalet gäller till dess det sägs 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.<sup>5</sup>

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. Med hänsyn härtill bör kravet på avsikt om vistelsetiden i Sverige tas bort.

<sup>3</sup> Rapport 2013/2014:RFR11 s. 89 och 117 f.

<sup>4</sup> Rapport 2013/14:RFR11 s. 90 f.

<sup>5</sup> Skatteverkets ställningstagande, Vad händer om Sverigevistelsen för utländska nyckelpersoner m.fl. blir längre än avsedda fem år?, dnr 131 129981-06/111.

## 22 § tredje stycket

I paragrafens tredje stycke återfinns löneregeln. Det huvudsakliga syftet med införandet av löneregeln var att öka förutsebarheten samt förenkla förfarandet. Även om regeln har medfört förbättringar så är den inte utan invändningar.

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.<sup>6</sup> Det kan i efterhand konstateras att löneregeln förvisso medfört en viss ökning av antalet berättigade till skattelättnad. Denna ökning understiger dock kraftigt den av regeringen förväntade ökningen.

Vidare angavs det i förarbetena att förutsättningarna för skattelättnader enligt löneregeln vilar på "objektivt lätt identifierbara grunder" och att det finns "inget egentligt utrymme för skönsmåssiga bedömningar" vid tillämpning av löneregeln.<sup>7</sup> Det är dock en beskrivning som inte stämmer överens med verkligheten. Även löneregeln är behäftad med tillämpningsproblem, som bl.a. resulterat i ett stort antal rättsprocesser.

Med hänsyn till det nu sagda föreslås följande förändringar av löneregeln.

### 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.

Av förarbetena framgår att den valda lönenivån låg strax över den genomsnittliga årslönen för de personer som då omfattades av expertskatt. Den föreslagna lönenivån om två prisbasbelopp per månad motsvarade för 2011 en månadslön om 85 600 kr. 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, t.ex. 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.<sup>8</sup>

Även efter lönregelns 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.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup>

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

<sup>6</sup> Prop. 2011/12:1 s. 246.

<sup>7</sup> Prop. 2011/12: s. 245.

<sup>8</sup> Prop. 2011/12:1 s. 244.

<sup>9</sup> Rapport 2013/14:RFR11 s. 104.

<sup>10</sup> Rapport 2013/14:RFR11 s. 104.



införandet av löneregeln inte är i närhet av vad som förutspåddes vid införandet av regeln (se avsnitt 2.3).

Som nämnts ovan tog regeringen intryck av den lönenivå som vid den tiden gällde i Danmark (69 300 DKK). Danmark har emellertid därefter kraftigt sänkt sin lönenivå. Svenskt Näringsliv har gjort vissa beräkningar i syfte att försöka jämföra de två ländernas expertskatteregler. 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 löneregel 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 sänka den svenska lönenivån. En mer rimlig lönenivå är 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. En sänkning av lönenivån skulle även uppväga vissa av de nackdelar som kan följa av ett (delvis) borttagande av kompetensregeln.

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.

#### Övriga förslag till ändringar av löneregeln

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. Någon närmare definition av begreppet arbetsgivare saknas dock i IL. Av 1 § andra stycket lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden framgår att vid tillämpning av bestämmelserna om skattelättnader är *arbetsgivare* den som betalar ut ersättningen. Det nu sagda har av Forskarskattenämnden 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.<sup>11</sup>

Avsteg från denna princip görs endast i fall som avser s.k. 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

<sup>11</sup> Gustafsson, Skattenytt 2016 s. 293-301, särskilt s. 298-300.

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, t.ex. en bank som verkställer en löneutbetalning.<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup>

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 förhållande 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 bl.a. inbetalning av preliminärskatt till den danska skattemyndigheten.

Ett sätt att lösa problemet i Sverige, som skapat ett stort antal rättsprocesser, är 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 innebära även att reglerna blir mer förutsebara samt förenklar ansökningsprocessen (t.ex. medför en sådan ändring att Forskarskattenämnden inte skulle behöva ägna tid åt att granska anställningsavtalens löneklausuler och koncernens lönepolicy, vilket är något nämnden måste ägna omfattande tid åt idag).

## *22 § fjärde stycket*

Skattelättnaderna gäller under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen. I ett internationellt perspektiv är det en ganska begränsad period. Andra länder med motsvarande regelverk har mer generösa tidsgränser. Tillsammans med Italien har Sverige den mest restriktiva tidsgränsen i Europa (tre år).<sup>14</sup>

Det har framförts kritik mot giltighetstiden och att den borde ses över. Det har bl.a. framförts att de svenska reglerna måste vara konkurrenskraftiga i förhållande till motsvarande regler i andra jämförbara länder, t.ex. 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, framförallt pensionsreglerna, i arbetstagarens hemland.<sup>15</sup>

En förlängning av giltighetstiden till fem år kommer att öka Sveriges konkurrenskraft när det gäller rekrytering av kvalificerad arbetskraft. En sådan förändring skulle även öka incitamentet för arbetstagaren att stanna en längre period i Sverige, vilket är till gagn för Sverige. En förlängning till fem år innebära också att de svenska reglerna bättre skulle överensstämna med motsvarande

<sup>12</sup> A.a. s. 300.

<sup>13</sup> Se även Skatteverkets ställningstagande, Omfattas utbetalningar från annan än den svenske arbetsgivaren av ett beslut från Forskarskattenämnden, dnr 130 352766-05/111.

<sup>14</sup> OECD, Taxation and Employment, OECD Tax Policy Studies No. 21, 2011, s. 138.

<sup>15</sup> Se t.ex. Rapport 2013/14:RFR11 s. 91 f.

tidsgräns i andra jämförbara länder. Det finns därför skäl att förlänga giltighetstiden för skattelättnader från tre år till fem år.

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

### 23 a §

Frågan om förutsättningar i 22 § är uppfyllda prövas idag av Forskarskattenämnden.

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.

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.

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 t.ex. kontrolluppgifter, skattedeklarationer, lönesystem. Problemen har upplevts så besvärande att det t.o.m. lett till att vissa företag helt har upphört att ansöka om skattelättnader. Det nu sagda har framförallt gällt ansökan om skattelättnader grundad på kompetensregeln.<sup>16</sup>

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.<sup>17</sup>

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 kammarrättspresident 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

<sup>16</sup> Se t.ex. Rapport 2013/14RFR11 s. 80 ff.

<sup>17</sup> Rapport 2013/14RFR11 s. 14 och 116.

"inget egentligt utrymme för skönsmässiga bedömningar" vid tillämpning av löneregeln.<sup>18</sup> Med hänsyn härtill, och med beaktande av de förslag till ytterligare förenklingar av regelverket som redovisats ovan, finns därför skäl att ändra reglerna så att beslutsfattandet ligger på en annan nivå än idag.

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 ovan 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 finns därför skäl att införa motsvarande regler i Sverige innebärande att 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, t.ex. av privat företag, vore en naturlig lösning att låta Forskarskattenämnden fatta beslut i dessa fall.

---

<sup>18</sup> Prop. 2011/12: s. 245.