



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

EXPERTSKATT

**En kartläggning av konsten att attrahera den
kompetenta arbetskraften.**

Juridiska institutionen, ht 2005

Tillämpade studier, 20 p

Handledare: Robert Pålsson

Författare: Ebba Perman

Abstract

This thesis examines the Swedish tax relief legislation in effect as of 1 January 2001.

As a result of intensified international trade and transfers of technology, combined with greater labor mobility, globalization is putting pressure on countries to promote themselves as attractive locations for foreign investments. This is most easily done by reducing the tax rates - thus the phenomenon of international tax competition.

The Swedish tax relief legislation, meant to make Swedish companies' more competitive on the global labor market, is only one of several similar legislations in other European countries. By providing additional advantage to companies needing foreign expertise for their Swedish operations the Government hoped to retain or establish top executive functions in Sweden.

The legislation provides several benefits for foreign key personnel the first three years in Sweden. Not only is there a 25 % reduction of taxable income, but these individuals will be able to receive tax-exempt reimbursements of moving expenses, home leave (twice a year), and school fees for children. On these tax-exempts, no social security charges will be levied.

There are three categories of personnel eligible for tax relief - experts, scientists and other foreign key personnel. A criteria set up for the two first groups is that the foreigner's skills or talents are impossible or at least extremely difficult to recruit in Sweden.

The questions asked are what the hopes where, if the legislation has actually lived up to the expectations and weather or not the companies have found the handling times acceptable.

To find answers to my questions I have interviewed four of Sweden's major export-companies, as well as one of Sweden's largest accounting firm.

My conclusion is that the new legislation has not fully lived up to its objectives and there seems to be a discontent with the fall out of the Swedish tax relief. The handling times are much too long, sometimes to the extent that the foreign key person has left the country long before the authorities have been able to produce a final decision. Not one of those subject to my questions believes that the legislation has given them a stronger position on the international labour market or facilitated the recruitment of foreign expertise. Once granted, the tax relief does lead to a very favorable taxation. But the uncertainty surrounding the rules is way too extensive and the risk of having the granted tax relief taken away by a court decision makes the legislation a fairly blunt tool for recruitment and a not strong enough incentive for foreign investments.

Keywords: Tax relief, foreign key personnel, Sweden.

1. Inledning	5
1.1 Allmänt	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod	7
2. Staten skatteanspråk	7
3. Expertskatt	10
3.1 Inledning	10
3.2 Bakgrund	10
3.3 Kompatibilitet med andra interna och internationella regler.....	12
3.3.1 EG-rätt	12
3.3.3 Internationell rätt	13
3.3.2 Svensk rätt	14
3.4 Expertskattens omfattning och effekter på de sociala avgifterna	15
3.5 Formella förutsättningar för skattelättnader	17
3.5.1 Arbetsgivaren	17
3.5.2 Arbetstagaren.....	20
3.5.3 Tidsaspekten	21
3.6 Vilka personer omfattas av expertskattelagen?.....	22
3.6.1 Inledning	22
3.6.2 Experter och Forskare	22
3.6.3 Företagsledare och Nyckelpersoner	25
3.7 Forskarskattenämnden.....	27
3.7.1 Ansökan	29
3.7.2 Överprövning	30
4. Analys	31
4.1 Inledning.....	31
4.2 RÅ 2003 ref. 58	31
4.3 Lagens emottagande	33
4.3.1 Inledning	33
4.3.2 Företag X	34
4.3.3 Företag Y	35
4.3.4 Företag W	36

4.3.5 Företag Z	38
4.3.6 Företag Q	39
4.4 Expertskatten i övriga Europa	40
4.4.1 Inledning	40
4.4.2 Danmark	41
4.4.3 Finland	42
4.4.4 Belgien	43
4.4.5 Frankrike	43
4.4.6 Slutsats	44
4.5 Reformförslag	45
5. Avslutande diskussion	47
Källor	50

1. Inledning

1.1 Allmänt

Utländska forskare, experter och andra nyckelpersoner som kommer till Sverige för att arbeta under en begränsad tid kan sedan 1 januari 2001 ansöka om en mycket förmånlig skattelättnad. Lagen som i folkmun kom att kallas expertskattelagen firar vid årsskiftet 2005/2006 femårsjubileum och har vid slutet av år 2005 resulterat i över 3000 ansökningar¹.

De nya skattereglerna var ett resultat av år av lobbying från svenskt näringslivs sida och föränleddes som alltid då en socialdemokratisk regering inför skattelättnader för höginkomsttagare av intensiva debatter. Trots att varken oppositionen eller Regeringens stödpartier ställde sig bakom förslaget röstades det igenom i riksdagen med 154 röster för, 75 röster mot och 89 röster som lades ned. Kritikerna talade om ”skattefrälse” och orättvisa, andra glädde sig åt att en socialdemokratisk regering äntligen insett att den ”svenska skattesjukan” utgör ett problem för Sverige på den globala arbetsmarknaden.

Förhoppningen var att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft genom att främja forskning och produktutveckling samt skapa incitament för företagsetableringar och bibehållande av kompetenskrävande verksamhetsgrenar i Sverige. Med ett av världens högsta skattetryck är det svårt för Sverige att konkurrera om den personalkrävande industrin och vi läser dagligen om fabriker som läggs ner och flyttar utomlands. Vad Sverige däremot kan konkurrera om är den högteknologiska produktionen och de koncernledande funktionerna, vilka kan lockas till Sverige genom skapandet av ett gynnsamt skatteklimat för företag och individer.

Förhoppningen med de särskilda skattereglerna var även att minska företagens lönekostnader och därmed möjliggöra för svenska företag att erbjuda den utländska expertkompetensen en marknadsanpassad nettolön. Lönesättningen för den aktuella gruppen sker nämligen i många fall utifrån ett nettobetraktelsesätt där lönen bestäms efter vad den anställde skall ha kvar i lönekuvertet efter skatt, något som kan bli mycket kostsamt för arbetsgivaren då höga kostnadsersättningar ger hög skatt vilket arbetsgivaren måste kompensera med ännu högre ersättningar...

Sverige är dock inte det enda europeiska land som infört skatterabatter för att attrahera utländsk expertis. Liknande regler har införts i de nordiska grannländerna såväl som bland annat i Belgien och Frankrike.² Gemensamt för samtliga länder tycks vara kritiken att

¹ Information erhållen från Lennart Tottie, skattejurist och ordförande för Forskarskattenämnden, den 20 december 2005.

² Se avsnitt 4.4.

systemen diskriminerar landets egna medborgare och att skatten istället borde sänkas för alla. Frågan blir då huruvida det näst bästa alternativet är bra nog, eller om systemet kostar mer än vad det smakar.

1.2 Syfte

Uppsatsen avser att beskriva regelverket, men också problematiken som lagens utformning innebär vid den praktiska tillämpningen av reglerna. Målsättningen är med andra ord att skåda den svenska expertskatten i sömmarna.

- 1 Vad var förhoppningarna med lagen?
- 2 Hur blev verkligheten och hur har lagen tagits emot av näringslivet?
- 3 Hur upplevs handläggningstiderna hos Forskarskattenämnden och förvaltningsdomstolarna?

Syftet med uppsatsen blir dels att ge en aktuell bild av rättsläget, dels att utröna möjligheterna till en lagreform och ett bättre fungerande regelverk.

För att se den svenska expertskatten i ett större perspektiv har jag tagit med ett deskriptivt inslag med avsikt att i korta drag redogöra för europeiska motsvarigheter till den svenska modellen.

1.3 Avgränsning

Jag har valt att behandla de speciella reglerna om skattelättnad som går att finna i IL 11 kap 22-23 §§. Regelverket riktar sig till en begränsad skara högkvalificerade utländska arbetstagare vilka kommer till Sverige för att arbeta under en begränsad tidsperiod som överstiger sex månader. Härigenom utesluter jag de arbetstagare som är svenska medborgare eller som på grund av väsentlig anknytning till Sverige inte kan bli aktuella för de gynnande skattereglerna. Jag kommer inte heller att beröra de utländska arbetstagare vilka på grund av att deras arbetsgivare ej har fast driftställe i Sverige faller utanför lagstiftningen. Dessa går dock inte lottlösa då de, till skillnad från arbetstagare som omfattas av expertskattelagen, kan sänka sina inkomstskatter med hjälp av skatterullningssystemet (s.k. roll-overs).³ Dessutom utesluts de personer som arbetar i Sverige utan att för den delen bli obegränsat skattskyldiga enligt IL 3 kap och istället kommer beskattas med en definitiv källskatt om 25 % enligt lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Jag har valt att se hur Sverige beskattar den skattskyldige. Därigenom utelämnar jag andra länders beskattning av densamme. En annan viktig avgränsning är de behandlade

³ Sundgren s 181 och 189 ff.

inkomsterna. Att behandla samtliga inkomster skulle göra arbetet för stort, varvid jag inriktat mig på inkomst av tjänst (såsom den definieras i IL 10 kap). Härigenom utesluter jag inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. Av samma anledning behandlar jag inkomstskatt av tjänst enligt IL för arbete utfört i Sverige, medan jag utesluter fastighetsskatt och förmögenhetsskatt. Vad gäller socialavgifterna, som utgör en stor del av arbetsgivarens kostnader, kommer jag endast att mera översiktligt behandla dessa.

1.4 Metod

Utgångspunkt för uppsatsen är lagtext i enlighet med den avgränsning jag gjort. För tolkning och analys av lagtexten kommer jag att ta hjälp av förarbeten, litteratur och artiklar som berör ämnet, praxis från förvaltningsdomstolarna samt intervjuer. Artiklarna kommer jag söka genom att gå igenom de senaste årgångarna av svenska skattetidskrifter. För det deskriptiva inslaget om andra länders skattelättnadsregler kommer jag främst att använda mig respektive lands officiella hemsidor.

Den 1 januari 2004 ersattes Riksskatteverket och Sveriges tio skattemyndigheter av Skatteverket. Då jag i uppsatsen behandlar aktuell lagstiftning och myndighetspraxis kommer jag hänvisa till Skatteverket (SKV) medan jag avseende tidigare förhållanden (dvs. innan 2004) refererar till Riksskatteverket (RSV).

2. Statens skatteanspråk

Den svenska inkomstskattelagen som vi känner den idag är en produkt av de skattereformer som skedde år 1991 och år 2000.⁴ Den behandlar kommunal och statlig inkomstskatt, stadgar vilka som är skattskyldiga och avgör underlaget för skatten.⁵ Svensk inkomstskatt delas upp i tre olika inkomstslag - tjänst, näringsverksamhet och kapital. Som tidigare redogjorts kommer jag här endast behandla det förstnämnda.

Syftet med beskattning är mångfaldigt, ett som ofta lyfts upp är Robin Hood-tanken, det vill säga ta från de rika och ge till de fattiga, men även det stabiliseringspolitiska syftet har omfattande betydelse. Härigenom kan staten använda skatterna för att kyla av eller hetta upp samhällsekonomin. Härutöver kan taxering användas för att stimulera vissa beteenden genom att göra dessa skattemässigt mer fördelaktiga. Främsta syftet är dock att ”på bekostnad av den privata sektorn skapa utrymme för den offentliga sektorn”.⁶ Sammanfattningsvis kan sägas att

⁴ Lodin m.fl. s 10.

⁵ IL 1 kap 1-5 §§.

⁶ Lodin m.fl. s 1 ff.

ju dyrare statsapparat och offentlig sektor ett land har desto större är dess behov av skatteintäkter.

Problem med den allt mer rörliga globala människan är hur långt ett land kan sträcka sitt skatteanspråk. Det finns inget internationellt regelverk för hur ett land får utforma sin beskattningsmakt utan det är upp till var stat att bestämma skattebasen och skattskyldigheten. Mest praktiskt blir dock att utforma skatteanspråket så att landet har en reell möjlighet att driva in skatterna.⁷ Härav följer att de vanligaste skatteanspråken sker enligt den s.k. domicilprincipen och/eller källstatsprincipen.⁸ Sverige har valt att använda sig av båda. Utöver dessa två principer, som förklaras nedan, finns nationalitetsprincipen som innebär att staten har skatteanspråk på samtliga av statens medborgare, oavsett var dessa kan tänkas befinna sig. Endast ett fåtal länder använder principen som grund för beskattning, däribland USA.⁹

IL är främst utformad efter domicilprincipen¹⁰ (också kallad bosättningsstadsprincipen) vilken innebär att skatteanspråk riktas mot de rättssubjekt man anser ha anknytning till staten. Enligt IL 3 kap 3 § stadgas att obegränsad skattskyldighet, d.v.s. skattskyldighet för samtliga inkomster från Sverige och från utlandet, föreligger för personer bosatta i Sverige, de som varit i Sverige mer än sex månader och därmed anses stadigvarande vistas här samt de som utan att egentligen bo i Sverige anses ha en sådan väsentlig anknytning till landet att skatteanspråk är berättigat.¹¹

Huvudprincipen är således att staten har ett globalt skatteanspråk på de fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga, men det finns undantag. Enligt sexmånaders och ettårsregeln i IL 3 kap 9 § kan skattefrihet erhållas för inkomster på grund av vistelse och anställning utomlands. För att åtnjuta denna skattefrihet är det ytterst viktigt att se till att uppfylla de rekvisit som uppställs i IL 3 kap 9-13 §§, annars förfaller rätten.¹²

Källstatsprincipen bygger istället på att beskattningsrätten avser alla de inkomster som förvärvats i eller i vissa fall härrör från ett rättssubjekt i den aktuella staten, man talar här vanligtvis om att inkomsterna skall ha en särskilt markant anknytning till landet. De personer som omfattas av det svenska skatteanspråket med stöd av källstatsprincipen kallas enligt svensk rätt för begränsat skattskyldiga. Lag om särskild inkomstskatt för utomland bosatta,

⁷ Mattson s 13.

⁸ Lodin m.fl. s 492.

⁹ Mattson s 136.

¹⁰ SOU 2003:12 s 62.

¹¹ Mattson s 30 ff.

¹² Lodin m.fl. s 514 ff.

SINK, är ett exempel på ett regelverk som bygger på källstatsprincipen.¹³

De fall där två eller flera stater, på grund av kolliderande skatteanspråk, anser sig ha rätt att beskatta en och samma inkomst ger upphov till internationell dubbelbeskattning. K. G. A. Sandström talar om en situation där ”en och samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av anspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats endast i en av staterna”.¹⁴ Den internationella dubbelbeskattningens handelshindrande verkan manar länderna till att söka förhindra eller i alla fall lindra de oönskade effekterna.¹⁵ De allt mer betungande skatteuttagen och den ökade internationella mobiliteten ledde under efterkrigstiden till att allt flera stater slöt bilaterala skatteavtal, s.k. dubbelbeskattningsavtal,¹⁶ med avsikt att avgöra vilken stat som primärt har rätt att beskatta inkomsten, hemviststaten eller källstaten. Hemviststaten kommer därefter att antingen helt avsäga sig rätten att skatta, eller att behålla rätten men räknar av den redan betalda skatten i källstaten.¹⁷

Slutande av skatteavtal är dock en komplicerad process som tar lång tid varmed många stater, däribland Sverige, använder sig av interna regler med ensidiga eftergifter som komplement till de många dubbelbeskattningsavtalen.¹⁸

Sammanfattningsvis kan sägas att skatten på inkomst, utan att utgöra statens främsta inkomstkälla, har en viktig historisk och statsfinansiell betydelse.¹⁹ Som jag ovan redogjort för ligger utformningen av skattesystemen inom varje stats suveränitet.²⁰ I vårt allt mer globala och gränslösa samhälle ökar dock kraven på länderna att ta hänsyn till och anpassa sig till andra länder. I och med medlemskapet i EU har Sverige förpliktigt sig att leva upp till de åtaganden och rätta sig efter de regelverk som satts upp av gemenskapen. Men det är inte enbart de direkt tvingande reglerna som Sverige måste förhålla sig till utan även det allt mer påtagliga fenomenet internationell skattekonkurrens.²¹ På företagsbeskattningsområdet märks den dramatiska sänkningen av bolagskatten i och med 1991 års skattereform²² och som grund för införandet av skattelättnad för utländska nyckelpersoner talades det om risken för att andra länder som redan infört skatterabatter skulle ”te sig mer attraktiva när internationella företag

¹³ Mattson s 16.

¹⁴ Sandström s 27.

¹⁵ Pelin s 141.

¹⁶ Dahlman och Fredborg s 129.

¹⁷ Lindencrona s 61 ff.

¹⁸ Dahlman och Fredborg s 130.

¹⁹ Lodin m.fl. s 1 ff.

²⁰ Avsnitt 1.1.

²¹ Lodin m.fl. s 20 f.

²² Lodin m.fl. s 325.

väljer land för nyetableringar”.²³

3. Expertskatt

3.1 Inledning

Här avser jag ge en allmän regelöversikt. Jag börjar med att i 3.2 berätta om bakgrunden till dagens expertskattelag. I 3.3 diskuterar jag kompatibiliteten med andra interna och internationella regler. När jag sedan klargjort lagens bakgrund och dess legitimitet kommer jag i 3.4 redogöra för expertskattens omfattning och vilka effekter ett bifall får på socialavgifterna. Därefter gör jag ett försök att utröna vad som krävs för att beviljas den åtråvärda skattelättnaden varmed jag i 3.5 behandlar de formella förutsättningarna för skattelättnaderna och i 3.6 vilka personer som kan komma att omfattas av expertskattelagen. Här kommer jag närmare att gå in på de relativt diffusa krav som uppställs i lagrummet och på vilket sätt de gör lagen svåränvänd. Slutligen kommer jag i 3.7 redovisa för Forskarskattenämndens funktion och överprövningsinstitutet.

3.2 Bakgrund

Rädslan för att Sverige skulle bli utkonkurrerat av sina Europeiska grannar i kampen om utländsk expertkompetens fick Regeringen att damma av de gamla särreglerna om skattelättnader för utländska gästforskare som tillfälligt arbetar i Sverige från år 1984,²⁴ men försvann vid den omfattande skattereformen som skedde år 1991. Då, som nu, lyfte utredningen fram problemet med att Sverige internationellt sett har relativa låga lönenivåer, höga inkomstskatteskatteuttag och därtill socialavgifter på över 30 % (dryga 36 % år 1984). Härmed blir det svårt för universiteten, men även den privata sfären, att tillförsäkra den utländska spetskompetens en konkurrenskraftig nettolön.²⁵ Att notera är att den högsta marginalsikten, innan skattereformen, uppgick till otroliga 85 %.²⁶

De gamla reglerna var, liksom de nya, tillämpliga vid tillfällig anställning eller uppdrag i Sverige avseende kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete. Kravet var då, som nu, ett särskilt behov av sådan inriktning eller kompetensnivå att betydande svårigheter för rekrytering inom landet förelåg. För de som beviljades skattelättnaden behövdes endast 70 % av lönen tas upp till beskattning. Därtill var vissa kostnadsersättningar såsom flyttkostnader, hemresor under vistelsen för forskaren och dennes medföljande familj, avgifter för barnens

²³ Ds 1999:25 s 43.

²⁴ SFS 1984:94.

²⁵ Ds Fi 1984:16 s 9 & Ds 1999:25 s 43 f.

²⁶ Lindencrona s 136.

skolgång här i Sverige samt fri eller delvis fri bostad, helt skattbefriade. Skatterabatten medgavs för högst två år, men kunde förlängas genom redovisning av särskilda skäl till fyra år under en tioårs period. Prövningen om förutsättningarna var uppfyllda sköttes av Forskarskattenämnden, som knöts till RSV.²⁷

Lagen trädde ikraft 1985 och till och med 1989 hade 215 ärenden kommit in till nämnden varav 182 hade prövats i sak. Utav dessa hade 82 ärenden vunnit bifall, medan 75 fått avslag. Vad gäller möjligheten till förlängning medgavs detta vid 22 förfrågningar, och nekades endast vid tre fall.²⁸

I och med den dramatiska sänkningen av vid 1991 års skattereform till en genomsnittlig kommunalskatt om ca 31 % (vilket innebar att de högsta marginalskatterna uppgick till ca 50 %²⁹) ansågs skattelättnaden för utländska forskare innebära en överkompensation. RINK (Reformerad inkomstbeskattning från inkomstskatteutredarna)³⁰ föreslog att såväl rätten till skattelättnaden som den skattefria kostnadsersättningen skulle slopas, medan näringslivets skattedelegation och styrelsen för teknisk utveckling accepterade en fullständig beskattning av lönen som i och för sig skälig men önskade behålla den skattefria kostnadsersättningen. Kammarrätten i Stockholm ansåg att reglerna skulle behållas då behovet av skattelättnaden som morot vid rekrytering av utländska forskare kvarstod, den sänkta marginalskatten till trots. Regeringen valde att gå mitten vägen, d.v.s. slopa skattelättnaden men ha kvar den skattefria kostnadsersättningarna enligt 1984 års lag. Bedömningen huruvida förutsättningarna för skattefri kostnadsersättning förelåg skulle även i fortsättningen avgöras av Forskarskattenämnden.³¹

I och med att den högsta marginalskatten mot slutet av 1990-talet ökade till 55 % väcktes så återigen kraven från näringslivets håll på en skattelättnad för utländsk expertis.³²

En mildare beskattning motiveras i de nya reglerna med att den offentliga sektorn, vilken Sveriges höga skatter är tänkt att finansiera, ofta inte kommer de utländska nyckelpersonerna till godo då de kommer hit under en begränsad tid, mitt i livet, och således varken belastat barnomsorgen eller för den delen äldreomsorgen. Till detta hör att eventuellt medföljande barn oftast inte utnyttjar de svenska skolresurserna utan får undervisning i annan regi och att familjen vanligtvis får sina utlägg och extrakostnader på grund av vistelsen i Sverige täckta av arbetsgivaren. Dessa nyckelpersoner tenderar dessutom att under vistelsen i Sverige kvarstå i

²⁷ Prop. 1984/85:76 s 2.

²⁸ Prop. 1989/90:110 s 349.

²⁹ Lindencrona s 137.

³⁰ SOU 1989:33.

³¹ Prop. 1989/90:110 s 348 ff.

³² Lindencrona s 136 f.

hemlandets pensionssystem, alternativt har privata pensionsförsäkringar, varvid den begränsade rätt till ålderspension som förvärfvas i Sverige kommer vara av mindre intresse för dem.³³

Även om de gamla och de nya skattelättnadsreglerna liknar varandra finns avgörande skillnader. Det gamla regelverket var tillämpligt inom en relativt smal sektor - de nya reglerna avser, förutom forskare, även experter och andra nyckelpersoner.³⁴ En annan stor förändring var den möjlighet till överprövning av Forskarskattenämndens beslut, något som enligt det gamla regelverket inte var möjligt. De mer eller mindre omfattande förändringarna till trots var förhoppningen med det gamla som det nya regelverket den samma. Förenkla rekryteringen av utländsk expertis och främja det internationella utbytet av högutbildad arbetskraft.³⁵

3.3 Kompatibilitet med andra interna och internationella regler

3.3.1 EG-rätt

Sveriges inträde i den Europeiska Unionen 1995 medförde långtgående rättsliga konsekvenser. I samband med att EG-fördraget undertecknades avstod Sverige från en del av den nationella suveräniteten för att ge företräde åt gemenskapen. En ny rättsordning, EG-rätten, utgör numera en integrerad del av Sveriges nationella rätt. Härmed krävs att Sverige är uppmärksam på att inte stifta lagar som strider mot EG-fördragets regler.³⁶ Enligt art 88 p. 3 EG-fördraget (EGF) skall medlemsstaterna underrätta Kommissionen om planer att vidta stödåtgärder för att utröna om dessa inte strider mot art 87 EGF om statsstöd som snedvrider konkurrensen. Således skickades den 15 november 1999 en skrivelse till EU-kommissionen med frågan huruvida de svenska skattelättnaderna var att anse som statsstöd som inte var förenligt med den gemensamma marknaden. Efter att Kommissionen begärt ytterligare upplysningar kom den 3 maj 2000 beslutet om att åtgärden att medge skattelättnader enligt den föreslagna lagstiftningen inte utgjorde förbjudet statsstöd i EGF:s mening.³⁷ Att neka Sverige rätten till de nya reglerna hade varit svårt med tanke på att Kommissionen redan godtagit liknande skattelättnadsregler i Danmark och Finland.³⁸

Då IL 11 kap. 22-23 §§ utformats så att det görs en åtskillnad mellan svenska och utländska medborgare, ifrågasatte den svenske diskrimineringsombudsmannen (DO) huruvida reglerna

³³ Ds 1999:25 s 38.

³⁴ Sundgren s 185.

³⁵ Prop. 1984/85:76 s 7 och 2000/01:12 s 18.

³⁶ Lojalitetsprincipen i art 10 EGF.

³⁷ Prop. 2000/01:12 s 14.

³⁸ Lindencrona s 142.

kunde tänkas strida mot art 12 i EG-fördraget som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet. Likabehandlingsregeln innebär ett förbud mot att behandla andra medlemsstaters medborgare mindre förmånligt än landets egna medborgare.³⁹ Däremot avser inte förbudet situationer som rör rent interna förhållande, s.k. omvänd diskriminering. Härigenom är det i princip fritt fram för en medlemsstat att ha regelverk som gynnar utländska medborgare.⁴⁰

3.3.3 Internationell rätt

Förutom EG-rätten som genom medlemskapet i EU blivit en del av den svenska rättsordningen är Sverige enligt Wienkonventionen bundet av och skyldigt att föga sig efter de mellanstatliga avtal landet ingått och internationella konventioner landet skrivit under.⁴¹ I det av OECD utarbetade modellavtalet för dubbelbeskattningsavtal finns i art 24 p. 1 ett förbud mot diskriminering på grund av medborgarskap. Regeln har tagits in i de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått.⁴² Här, som i fallet med likabehandlingsregeln i art 12 EG-fördraget, omfattar förbudet dock inte diskriminering av landets egna medborgare, varmed den svenska expertskatten inte strider mot dubbelbeskattningsavtalsrätten.⁴³

En fråga som inte behandlas i förarbetena men som definitivt förtjänar uppmärksamhet är huruvida skattelättnadsreglerna kan tänkas strida mot art 14 i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR)⁴⁴. Artikelns konstituerar ett diskrimineringsförbud och lyder som följande ”åtnjutande av de fri- och rättigheter som anges i denna konvention skall säkerställas utan någon åtskillnad såsom på grund av... nationellt eller socialt ursprung, tillhörighet till nationell minoritet, förmögenhet, börs eller ställning i övrigt”.⁴⁵ Listan i art 14 EKMR är dock inte uttömlig varmed otillbörlig diskriminering grundad på andra anledningar kan förekomma. Avgörande är huruvida den gjorda distinktionen är rimlig och proportionerlig.⁴⁶

EKMR inkorporerades med den svenska rättsordningen först 1995 men gav inte status av grundlag. I RF 2 kap. 23 § intogs dock ett förbud mot att införa lagar eller föreskrifter i strid med Sveriges åtaganden på grund av konventionen.⁴⁷ Härmed gavs möjlighet att sätta en

³⁹ Bernitz och Kjellgren s 103.

⁴⁰ Bernitz och Kjellgren s 245 f.

⁴¹ Vienna convention on the Law of Treaties, article 26.

⁴² Mattson s 178 f.

⁴³ Lindencrona s142.

⁴⁴ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

⁴⁵ Europakonventionen artikel 14.

⁴⁶ Danelius s 370.

⁴⁷ Holmberg och Stjernqvist s 51.

konventionsstridig föreskrift åt sidan med stöd av lagprövningsregeln i RF 11 kap. 14 §.⁴⁸ Vad gäller hierarkin mellan Europakonventionen och svensk lag nämns i förarbetena principen om fördragskonform tolkning, vilket innebär att lagstiftaren vid tvekan skall ”överväga frågan om den svenska lagregeln tolkningsvis kan ges ett innehåll som svara mot konventionens krav”.⁴⁹ HD:s ledamöter nämnde vidare i konstitutionsutskottets betänkande att ”en konvention om mänskliga rättigheter, även om den i den inhemska laghierarkin inte har en högre rang än vanlig lag, ändå på grund av sin speciella karaktär bör ges en särskild vikt i fall av konflikt med inhemska lagbestämmelser”.⁵⁰ Som jag ser det kan man i förarbetena till Europakonventionen utläsa en stark rekommendation att söka undvika konflikter mellan konventionsbestämmelserna och de inhemska lagreglerna.

I ett avgörande från år 1990 ansåg Europadomstolen att Sverige brutit mot just art 14 då lagstiftaren utan legitim anledning i en beskattningsregel frångått diskrimineringsförbudet. Domstolen fastställde att underlåtenheten att tillämpa lagen om viss lindring i skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan⁵¹ på person som beskattas i Sverige, enbart med motiveringen att vederbörande inte är mantalsskriven i Sverige, stod i strid med art 14 i Europakonvention jämte art 1 i Protokoll nr 1.⁵² I linje med Darby fallet har Regeringsrätten sju år senare bortsett från kravet på svensk mantalsskrivning avseende rätten till skattelindring för dem som inte tillhör svenska kyrkan.⁵³

Med stöd av principen om fördragskonformtolkning, uttalanden i konstitutionsutskottets betänkande och den ovan redogjorda praxisen anser jag att det torde kunna krävas att lagstiftaren vid införandet av nya särskiljande skatteregler beaktar kompatibiliteten med art 14 EKMR. Denna skyldighet kan möjligtvis ha försummats då eventuell kompatibilitet inte ens diskuteras i förarbetena.

3.3.2 Svensk rätt

DO ifrågasatte dessutom huruvida reglerna stod i överensstämmelse med svensk grundlag. Regeringsformen (RF) 1 kap. 2 och 9 §§ föreskriver att den offentliga makten ska utövas med respekt för alla människors lika värde och att det inom den offentliga förvaltningen ska iakttas saklighet och opartiskhet samt likhet inför lagen. Vidare får inte, enligt RF 2 kap. 15 §, lag eller föreskrift innebära att någon medborgare missgynnas på grund av att denne tillhör en

⁴⁸ SOU 1993:40 s. 127-128.

⁴⁹ Prop. 1993/94:117 s 37.

⁵⁰ KU 1993/94:24 s 15.

⁵¹ SFS 1951:691.

⁵² Europadomstolen, nr: 17/1989/177/233, Darby vs. Sverige.

⁵³ RÅ 1997 ref. 6.

minoritet med hänsyn till ras, hudfärg eller etniskt ursprung. Då varken RF 1 kap. 2 och 9 §§ eller RF 2 kap. 15 § utgör hinder mot att införa gynnande regelverk för minoriteter ansåg Regeringen den föreslagna lagstiftningen inte strida mot regeringsformen.⁵⁴

Att poängtera är att det i de svenska interna reglerna inte finns något hinder mot att lagstiftaren diskriminerar och särbehandlar svenska medborgare, såtillvida det inte sker på grund av kön eller minoritetstillhörighet, varmed RF 2 kap. 15-16 §§ aktualiseras. Likabehandlingsregeln i RF 1 kap. 9 § gäller nämligen inte lagstiftaren utan vänder sig till domstolar, förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen.

3.4 Expertskatten omfattning och effekter på de sociala avgifterna

Beslutet om skattenedsättning innebär att endast 75 % av inkomsten behövs tas upp till beskattning och motsvarande underlag används vid beräkning av socialavgifterna. I övrigt sker beskattning av löneinkomsten helt enligt bestämmelserna i IL. Reglerna gäller i tre år och utöver den rena skattelättnaden undantas ersättning för ökade utgifter som arbetstagaren haft på grund av utlandsvistelsen. Enligt Regeringen är det vanligt att det i löneavtal med utländska arbetstagare ingår en s.k. rörlighetspremie vilken är tänkt att utgöra en kompensation för den ”välfärd förlust” som ofta är förbunden med att arbetstagaren avstår från hemlandets förmåner. Regeringen har ansett att ett system där premien görs skattefri, istället för att inkluderas i lönen och därmed utgöra underlag för socialavgifter, ger arbetsgivaren en ökad flexibilitet. Härigenom förenklas ersättningen för de faktiska utgifterna då arbetsgivaren slipper räkna baklänges för att försäkra sig om att rätt utgiftstäckning erhålls efter skatt.⁵⁵ Regeringens välvilja har dock sina gränser och så också möjligheten till skattefria ersättningar. Utgifter som omfattas är flyttning till eller från Sverige samt utgifter för barns skolgång vid grundskola och gymnasieskola. Vidare omfattas ersättning från arbetsgivaren för två hemresor per år för arbetstagaren och dennes familj till tidigare hemland. Med detta avses såväl det land som arbetstagaren lämnade före anställningen i Sverige som annat land där han tidigare varit bosatt.

Vad gäller utgifter för barns skolgång gällde 1984 års skattelättnadsregler uttryckligen skolgång i Sverige⁵⁶, men någon liknande begränsning har inte tagits med i det nya regelverket. Enligt skattejuristen Mikael Holmgren, dåvarande chef för svenska Ernst &

⁵⁴ Prop. 2000/01:12 s 23.

⁵⁵ Prop. 2000/01:12 s 20.

⁵⁶ Ds Fi 1984:16 s 14.

Young's enhet för internationella personalfrågor, medför lagtextens hänvisning till grundskola och gymnasieskola *eller liknande* att bestämmelsen avser särskild utbildningsnivå snarare än den geografiska placeringen av läroverket.⁵⁷ Denna tolkning delas av Gustaf Lindencrona, f.d. rektor vid Stockholms Universitet och ordförande i Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet⁵⁸. En fråga som ansågs så pass viktig att den resulterade i ett förhandsavgörande från RegR var den om skattefri ersättning för skolavgifter för barnens *fortsatta* skolgång på hemorten. Förhandsbeskedet framhöll att det enligt lagtexten endast är ersättningar för utgifter som arbetstagaren har *på grund av* vistelsen i Sverige som är skattebefriade. I de fall flytten inte medför förändring i barnens skolgång kommer eventuell kostnadsersättning för skolavgifter således inte att vara befriad från skatt i Sverige.⁵⁹

Övriga inkomster den utländska nyckelpersonen kan tänkas ha behandlas enligt reglerna som gäller för obegränsat skattskyldiga personer. Härmed föreligger rätt till bland annat ränteavdrag enligt 42 kap. 1 § IL, allmänna avdrag enligt 62 kap. IL och grundavdrag enligt 63 kap. 3-5 §§ IL. I de fall underskott uppkommer i inkomstslaget kapital får skattereduktion göras enligt 65 kap. 9 och 12 §§. Sådan skattereduktion räknas av mot kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig fastighetsskatt. Av uppenbara skäl medges ingen avdragsrätt för de ersättningarna som enligt lagen är befriade från skatt.⁶⁰

Observera att skattelättnaden enligt Skatteverkets ställningstagande från 17 juni 2005 endast omfattas den ersättningen som betalats ut av svensk arbetsgivare. SKV likställer med svensk arbetsgivare utländsk arbetsgivare vilken har fast driftställe i Sverige. Vidare anser SKV att det endast i den mån det klart kan påvisas att ersättningen i och för sig förmedlats av en utländsk betalare, men att detta skett på svensk arbetsgivares uppdrag, som ersättningen kan bli föremål för skattelättnader.⁶¹

Promemorians förslag innehöll ursprungligen två alternativ till skattelättnad. Det första stöddes av Regeringen och blev utgångspunkt för expertskattelagens utformning, det andra innebar ett bruttobeskattningsystem för lönen och ett nettobeskattningsystem för övriga inkomster. Av de 20 remissinstanser som yttrat sig över promemorians förslag tycks endast Riksförsäkringsverket och RSV gått på samma linje som Regeringen. Av de resterande förordnade en majoritet av de tillfrågade en lagstiftning enligt alternativ två, medan bl.a. LO,

⁵⁷ Holmgren s 910.

⁵⁸ Lindencrona s 139.

⁵⁹ RÅ 2004 ref. 85

⁶⁰ Prop. 2000/01:12 s 20 f.

⁶¹ Dnr 130 352766-05/111.

SACO och Svenska Handelskammaren valde att uttala sig emot båda förslagen.⁶²

Socialavgifternas huvudsakliga funktion är att finansiera socialförsäkringen.⁶³ Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter åligger enligt socialavgiftslagen 2 kap. 1 § den som utger den avgiftspliktiga ersättningen. Avgifterna (32,46 % av underlaget för inkomståret 2005, inklusive allmän löneavgift)⁶⁴ utgör en betydande kostnad för den som är skyldig att betala dem, vilket vanligtvis är arbetsgivaren.⁶⁵ Samtidigt utgör de en betydande inkomst för statsfinanserna då de uppgår till 40 % av statsbudgeten.⁶⁶ Enligt Skatteverket är det den arbetsgivare som anges på Forskarskattenämndens beslut som ska betala arbetsgivaravgifter. I de fall den svenske arbetsgivarens namn inte framgår av beslutet, är det den svenske arbetsgivare som i övrigt framgår av sammanhanget som är ansvarig för betalning av arbetsgivaravgifterna. Samma sak gäller enligt SKV de fall då ersättningen inte betalas ut direkt av den svenske arbetsgivaren utan förmedlats av en utländsk betalare på den svenske arbetsgivarens uppdrag.⁶⁷ Observera att SKV här inte tagit hänsyn till den möjlighet att den utländska nyckelpersonen på grund av reglerna i EG-förordningen 1408/71 skulle kunna komma att kvarstå i hemlandets socialförsäkringssystem.⁶⁸

Ett bifallsbeslut innebär för arbetsgivarens del att socialavgifterna inte beräknas på hela det utbetalda beloppet utan endast den del för vilken arbetstagaren är skattskyldig. I kontrolluppgifterna skall dock redovisas dels utbetalt bruttobeloppet, dels det skattefria beloppet.⁶⁹

I den mån inkomster inte behöver tas upp till beskattning enligt IL kommer den inte att ingå i underlaget för socialavgifter och inte heller i underlaget för allmän pensionsavgift. Med tanken på den höga lönenivån för de utländska nyckelpersonerna som kan bli aktuella för skattelättnad torde dock inverkan på den pensionsgrundande- och sjukpenningsgrundande inkomsten vara negligierbar.⁷⁰

3.5 Formella förutsättningar för skattelättnader

3.5.1 Arbetsgivaren

För att den åtråvärda skattelättnaden skall bli aktuell krävs enligt IL 11 kap. 22 § st. 2 att den

⁶² Prop. 2000/01:12 s 19.

⁶³ Lodin m.fl. s 571 f.

⁶⁴ Lodin m.fl. s 580.

⁶⁵ Lodin m.fl. 272.

⁶⁶ Lodin m.fl. s 5.

⁶⁷ Dnr 130 352766-05/111.

⁶⁸ Jag går in lite närmare på problematiken i avsnitt 3.5.1.

⁶⁹ Pettersson s 273.

⁷⁰ Prop. 2000/01:12 s 27 f.

sökandes arbetsgivare hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Enligt svenska beskattningsregler kommer arbetsgivaren härigenom att vara obegränsat skattskyldig.⁷¹ Liknande krav på fast driftställe fanns inte i 1984 års lag, vilket Forskarskattenämnden lyfter fram i sitt remissyttrande.⁷² Peter Sundgren vid Institutet för utländsk rätt vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping anser att kravet på att arbetsgivaren är skattskyldig för sin verksamhet i Sverige riskerar att motverka syftet med själva lagen genom att istället försvåra för utlänningar att komma hit och arbeta.⁷³

I Lagen om Forskarskattenämnden (FSNL) stadgas att vid tillämpningen av IL 11 kap. 22-23 §§ skall arbetsgivaren anses vara den som betalar ut ersättningen.⁷⁴ Enligt Marcus Pettersson, verksam vid Skatteverket och tidigare föredragande vid Skatterättsnämndens och Forskarskattenämndens kansli, innebär detta att endast de ersättningarna som betalas ut direkt av arbetsgivaren, hemmahörande i Sverige eller med fast driftställe i landet, kan omfattas av skattenedsättningen.⁷⁵ Petterssons tolkning får stöd bl.a. av det ovan nämnda ställningstagandet från Skatteverket den 17 juni 2005.⁷⁶

En situation som kan bli relativt problematisk är den då en person sänds från ett utländskt moderbolag till fast driftställe eller dotterbolag i Sverige. Av ansökan skall det framgå vem som är arbetsgivaren - kan då det faktum att delar av, eller hela ersättningen, betalas ut av det utländska moderbolaget innebära att moderbolaget anses vara den egentliga arbetsgivaren? Enligt Lodin hindrar inte en sådan situation i sig att skattelättnad medges, men de förmånliga skattereglerna kommer endast att gälla den del av lönen som faktiskt utgår från den svenska arbetsgivare.⁷⁷ Riksskatteverket (RSV) och Länsrätten (LR) ansåg att ansökan i helhet skulle avslås i fall då det varit oklart vem som betalat ut bruttolönen. KR däremot ansåg att det faktum att sökanden uppgett det svenska bolaget som arbetsgivare, och att kontrolluppgiften visar att bolaget faktiskt betalat ut ersättning till mannen, utgjorde tillräcklig information för att inte ifrågasätta anställningsförhållandena.⁷⁸

En fråga som uppkommit är hur arbetstagarbegreppet påverkas av en situation då en arbetstagare från ett EU-land i enlighet med EG:s förordning 1408/71 sänds ut till en medlemsstat, men kvarstår i hemlandets socialförsäkringssystem. RSV var av den åsikten att arbetstagare i fall då de förblir i hemlandets socialförsäkringssystem, inte kan anses ha

⁷¹ Antingen enligt IL 6 kap. 3-4 §§ eller IL 3 kap. 3 och 8 §§.

⁷² Prop. 2000/01:12 s 24.

⁷³ Sundgren s 183.

⁷⁴ FSNL 1 § st. 2.

⁷⁵ Pettersson s 275.

⁷⁶ Dnr 130 352766-05/111.

⁷⁷ Lodin s 244.

⁷⁸ KR mål nr: 5214-2002.

svenska arbetsgivare och därmed inte heller omfattas av skattelättnadsreglerna.⁷⁹ Stärkt av denna uppfattning överklagade RSV Forskarskattenämnden bifall av ansökningar vid utsändningsfall. Såväl LR som KR ansåg att dock att det faktum att arbetstagaren står kvar i hemlandets socialförsäkringssystem inte i sig utgör hinder för skattelättnad. KR har konstaterat att det enligt skattebetalningslagen⁸⁰ är det den som betalar ut ersättningen för arbetet som skall definieras som arbetsgivare. Liknande beskrivning finns i FSNL varmed KR ansåg att den skulle avse också arbetsgivarbegreppet i IL 11 kap. 22-23 §§.⁸¹ Då RegR valt att inte meddela prövningstillstånd bör rättsläget enligt Pettersson kunna uppfattas som klart.⁸²

En oklarhet i lagen är det faktum att det för experter och forskare inte tydligt framgår *vilka* svenska arbetsgivare som omfattas - propositionen talar om svenska företag, forskningsinstitut, universitet och offentliga arbetsgivare.⁸³ För att en nyckelperson skall kunna omfattas av reglerna krävs anställning i ett företag. Vad som faller in under, respektive utanför, begreppet företag råder det dock oenighet om.⁸⁴ Förarbetena talar om vikten att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga och att te sig som ett attraktivt land vid företags nyetableringar.⁸⁵ Enligt LR torde avgörande vara verksamhetens grad av kommersialism.⁸⁶ Frågan är huruvida kommunala och statliga myndigheter, ideella föreningar, stiftelser, skolor etc. kan anses vara arbetsgivare i expertskattelagens mening. Enligt Sven-Olof Lodin, en av Forskarskattenämnden ledamöter, ”synes det naturligt att kommunala och statliga myndigheter inte är avsedda att falla inom lagstiftningens tillämpningsområde”.⁸⁷ Huruvida det var på denna grund Forskarskattenämnden senare avslag ansökan avseende skattelättnad för Botaniska trädgårdens prefekt får vi dock inte svar på. RSV anförde i vart fall att en kommunal förvaltning inte kan anses vara ett företag i lagens mening. Frågan fördes hela vägen upp till RegR⁸⁸ som ansåg att en kommunal förvaltning faller under *arbetsgivarbegreppet* i IL 11 kap. 22 § st. 2. Det togs dock inget ställningstagande till huruvida kommunal förvaltning också faller under *företagarbegreppet* i IL kap. 22 § st. 1 p. 3. Det blev inte någon skattelättnad för Botaniskas prefekt, men RegR tycks mig inte fullt lika övertygad som Lodin om att kommunala och statliga verksamheter helt faller utanför expertskattens tillämpningsområde.

⁷⁹ Pettersson s 276.

⁸⁰ SFS 1997:483.

⁸¹ KR mål nr: 2586-2002.

⁸² Pettersson s 276.

⁸³ Prop. 2000/01:12 s 18.

⁸⁴ Pettersson s 283.

⁸⁵ Prop. 2000/01:12 s 18.

⁸⁶ LR mål nr: 686-02.

⁸⁷ Lodin s 245.

⁸⁸ RÅ 2003 ref. 57, se 4.2.

Lodin framhäver vikten av en ”affärsliknandekaraktär” och utesluter inte möjligheten att en idrottsklubb med starkt utåtriktat kommersiellt inslag skulle kunna erhålla skattelättnad för elittränare i de fall uppenbar brist råder på högkvalificerade inhemska tränare.⁸⁹

En annan intressant fråga är huruvida det finns en nedre gräns för företagets storlek. Sundgren lyfter fram det faktum att det inte finns något egentligt hinder mot att arbetsgivaren och arbetstagaren utgör en och samma person. Därmed torde det vara fritt fram för en hitkommen utlänning att ”sätta sig på bolag” och söka skattelättnad såsom företagsledare.⁹⁰ Skatteverket har ifrågasatt tillvägagångssättet och ansett att då ”kunskapen och teknologin är beroende av en [arbetstagar], upphör den att komma svensk ekonomi till del när han lämnar landet och hans bolag avvecklas”.⁹¹ LR har dock uttalat sig om att det saknas stöd för att låta arbetstagarens betydande ägarintresse i bolaget medföra hinder mot skattelättnad.⁹² Det aktuella målet väntar på prövning i KR och skattekonserter runt om i landet håller andan. Skulle KR välja att gå på LR linje öppnas härmed upp möjligheten till mycket gynnsamma skatteupplägg där företagen kan föra över en verksamhetsgren till ett nyskapat aktiebolag och ge den utlandsrekryterade nyckelposition såsom företagsledare.

3.5.2 Arbetstagaren

För det första krävs att arbetstagaren inte är svensk medborgare och för det andra att han/hon inte bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under fem år innan ansökan.⁹³ I en situation där den sökande hade dubbelt medborgarskap, svenskt och tyskt, valde LR att gå på Forskarskattenämndens linje och avslå ansökan.⁹⁴

En ytterligare förutsättning, som i och för sig inte framgår av IL 11 kap. 22-23 §§, är att arbetstagaren är obegränsat skattskyldig⁹⁵. Således är det inte möjligt att kombinera expertskatten med den definitiva källskatten på 25 % enligt SINK.⁹⁶ Att notera är Regeringens överraskande uttalande i förarbetena att ”en förutsättning för tillämpning av de särskilda beskattningsreglerna är att personen i fråga stannar i Sverige så länge att samtliga skatteregler som gäller för obegränsat skattskyldiga personer blir tillämpliga”.⁹⁷ Detta rimmar illa med det faktumet att en person som flyttar till Sverige vanligtvis anses obegränsat skattskyldig från

⁸⁹ Lodin s 245.

⁹⁰ Sundgren s 186 f.

⁹¹ KR mål nr: 6313-03.

⁹² LR mål nr: 21181-03.

⁹³ IL 11 kap. 22 § st. 2.

⁹⁴ LR mål nr: 9347-02.

⁹⁵ D.v.s. är skattskyldighet för samtliga inkomster från Sverige och från utlandet enligt IL 3 kap. 3 §.

⁹⁶ Pettersson s 276.

⁹⁷ Prop. 2000/01:12 s 24.

och med dag ett.⁹⁸ I de fall osäkerhet råder huruvida vistelsen avser längre tid än sex månader, vilket nämnden har satt som utgångspunkt för att expertskatt skall bli aktuellt, torde det vara att rekommendera att ändå skicka in ansökan. Skulle det senare visa sig att vistelsen kom att understiga sex månader kommer det endast innebära att det inte finns någon skatt att nedsätta då beskattning enligt SINK är definitiv med 25 %.⁹⁹

3.5.3 Tidsaspekten

Som sista formella förutsättningen för skattelättnad sätts i lagen upp ett krav på att vistelsen skall vara avsedd för högst fem år.¹⁰⁰ I de fall skattenedsättning medges gäller den under de tre första åren.¹⁰¹

En fråga som uppkommit är vad som gäller sådana ersättningar som betalas ut efter att treårsperioden löpt ut. SKV anser i sitt ställningstagande från 18 mars 2005 att lön och andra ersättningar som utbetalas efter treårsperiodens utgång, men vilka kan *hänföras* till arbete som utförts under den tid skattenedsättning medgivits, ändå ska beskattas utan hänsyn till den tidigare beviljade skattelättnaden. Således skall i efterskott utbetalda ersättningar skattas enligt de vanliga reglerna i IL om mottagaren är obegränsat skattskyldig och enligt SINK om mottagaren är begränsat skattskyldig.¹⁰²

En annan fråga är vad som händer om en vistelse som avsågs gälla i maximalt fem år drar ut på tiden? Något lagstöd för att i så fall återta beviljad skatterabatt finns inte, och någon möjlighet att i ansökan ställa krav på en tillsvidareanställning på max fem år är inte möjlig enligt svensk arbetsrättslagstiftning. I de fall en sökande varit i ond tro, dvs. medvetet ljugit i ansökan om att vistelsen varit avsett för högst fem år, skulle möjligtvis skattelättnaden kunna rivas upp genom eftertaxering. Här krävs dock att SKV lyckas bevisa bluffen samt att man anser att den oriktiga uppgiften verkligen varit lämnad "till ledning för taxeringen".¹⁰³

Övriga tidsfaktorer att beakta är den att ansökan måste vara inlämnad senast tre månader efter anställningen påbörjats. Överskrids tiden förfaller också rätten till skattelättnad.¹⁰⁴ Lennart Tottie, skattejurist och Forskarskattenämndens ordförande, framhäver att allt för många ansökningar faller på formella grunder och då särskilt p.g.a. att ansökan kommit in för sent.¹⁰⁵ Ansökningsförfarandet kommer jag för övrigt att gå in på mer under avsnitt 3.7.1.

⁹⁸ Holmgren s 908 f och prop. 2000/01:12 s 24.

⁹⁹ Lodin s 246.

¹⁰⁰ IL 11 kap. 22 § st. 2.

¹⁰¹ IL 11 kap. 22 § st. 3.

¹⁰² Dnr 130 166955-05/111.

¹⁰³ Lodin s 247.

¹⁰⁴ Lodin s 246.

¹⁰⁵ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

3.6 Vilka personer omfattas av expertskattelagen?

3.6.1 Inledning

När det gäller att avgöra vilka personer som skall omfattas av skattelättnaden kan man internationellt sett urskilja två olika metoder. Den ena metoden som används av bl.a. Danmark går ut på att lönen är principiella faktorn för att utröna den anställdes position i företaget - ju högre lön, desto viktigare medarbetare. Den andra metoden som valts av Belgien, Holland och Sverige bygger på ett ansökningsförfarande som leder till bifall eller avslag.¹⁰⁶ Den svenska modellen som i mångt och mycket är en kopia av 1984 års lag motiveras med att individuella prövningar vidgar lagens tillämpningsområde, och att en modell likt den danska skulle innebära att vissa yrkesgrupper oönskat skulle kunna komma att uteslutas.¹⁰⁷

3.6.2 Experter och Forskare

Första gruppen som nämns i lagen är experter med arbetsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet.¹⁰⁸ Enligt förarbetena avses experter som arbetar med tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet inom områden där det är viktigt för Sverige att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Det kan vara fråga om avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. arbete som industritekniker.¹⁰⁹

Kompetenskriteriet och kravet på svårigheter att rekrytera gäller även för forskare, den andra kategorin arbetstagare. Bestämmelsen IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 2 är identisk med 2 § i 1984 års lag, varmed de gamla förarbetena enligt Pettersson torde kunna användas vid bedömning av kvalifikationskriterierna och kravet på ”betydande rekryteringssvårigheter” för såväl forskare som experter.¹¹⁰ Kravet på betydande rekryteringssvårigheter har varit allt annat än lättolkat och förarbetena till det gamla regelsystemet lyckades enligt min åsikt föga framgångsrikt ge klarhet genom uttalandet att ”det inte räcker med att det råder en viss brist på kvalificerade forskare inom ett visst område för att kraven skall vara uppfyllda. Å andra sidan kan naturligtvis inte det förhållandet att det över huvud taget finns en person inom landet som uppfyller kompetenskraven leda till att tillräckliga hinder mot rekrytering inte skall anses

¹⁰⁶ Jag behandlar metoderna närmare under avsnitt 4.4.

¹⁰⁷ Holmgren s 907.

¹⁰⁸ IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 1.

¹⁰⁹ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹¹⁰ Pettersson s 278.

föreligga”¹¹¹. Skillnaden mellan då och nu är att Forskarskattenämnden i 1984 års lag hade ett mycket smalt vetenskapligt fält för vilket rekryteringssvårigheterna skulle avgöras. I och med utvidgningen av expertkretsen torde det enligt Sundgren bli betydligt svårare för Forskarskattenämnden att kunna överblicka arbetsmarknadsläget i hela Sverige.¹¹²

Rekryteringskravet gäller fullt ut för forskare inom näringslivet, men vid universitet och andra forskningsinstitutioner kan det enligt Lodin räcka med att en sökande visar sig klart överlägsen sina svenska konkurrenter för att kriteriet skall vara uppfyllt.¹¹³ Det viktiga är den utländske forskaren bidrag till ökat kunskapsinflöde. Experterna förväntas främst vara verksamma inom industrin, medan forskarna förväntas finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutioner.¹¹⁴ Möjligheten till skattelättnad för forskare är dock enligt Pettersson inte begränsad till verksamma inom det naturvetenskapliga eller tekniska området utan avser även forskare inom t.ex. humaniora.¹¹⁵

För att fortsätta den ovan förda diskussionen om privata eller publika arbetsgivare ställer sig Pettersson frågan om en expert kan vara anställd inom offentlig myndighet eller om det krävs att arbetsgivaren måste vara konkurrensutsatt. Pettersson tar upp ett antal fall med sökande inom offentlig verksamhet där nämnden, istället för att ta ställning i frågan om eventuellt krav på konkurrensutsatt arbetsgivare, valt att prövat kravet på kompetens- och rekryteringssvårigheter i sak. Samtliga av dessa prövningar resulterade i avslag. Pettersson spekulerar i att nämnden kan ha gjort åtskillnad mellan personer som typiskt sett är gångbara även på den konkurrensutsatta marknaden och personer som inte är det.¹¹⁶

Vad gäller kvalifikationskravet för forskare krävs att den sökande når upp till en objektivt sett hög kunskapsnivå, de förväntas i regel ha en doktorsexamen och inom vissa naturvetenskapliga områden uppställs vanligtvis krav på att sökanden har passerat post-doc-stadiet. Pettersson framhäver dock att det är arbetstagarens kompetens som är avgörande och inte alltid det utförda arbetet, varvid en forskare som uppnår kvalifikationskravet men besitter en tjänst med mer allmän inriktning kan bli aktuell för skattenedsättning.¹¹⁷

Enligt Pettersson anser Forskarskattenämnden det vara betydligt svårare att avgöra huruvida kompetenskraven är uppfyllda för experter. Motsvarighet till det väl etablerade meritvärderingssystem som finns inom forskningsvärlden finns nämligen inte för

¹¹¹ Prop. 1984/85:76 s 14.

¹¹² Sundgren s 186.

¹¹³ Lodin s 241.

¹¹⁴ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹¹⁵ Pettersson s 278.

¹¹⁶ Pettersson s 280.

¹¹⁷ Lodin s 240.

experterna.¹¹⁸ Specialiseringen kan avse rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi.¹¹⁹ Något krav på akademisk examen finns inte, men i avsaknad av sådan bör experten besitta en arbetslivserfarenhet på upp emot tio år. I de fall experten genomgått relevant akademisk utbildning torde runt fem års arbetslivserfarenhet räcka. Nämnden har tett sig restriktiv mot att tillgodoräkna specialist- eller expertkunskaper för personer med särskild kännedom om en viss kultur, språk eller marknad. Enligt Pettersson torde krävas att personen i fråga var expert även i sitt hemland.¹²⁰

Förarbetena ger intryck av att det bara är personer verksamma inom industrin och högteknologiska branscher som kan kvalificera som experter, men någon begränsning av sådant slag framgår inte av lagtexten och tycks inte heller ha gjorts av Forskarskattenämnden. Samtidigt kan man se hur den absolut största delen av beviljade ansökningar faktiskt är inom dessa områden. Ansökningar som gällt konsulter inom skatt, redovisning och värdepappershandel, har i regel fått avslag då arbetsuppgifterna enligt nämnden inte ”ligger på den nivån” som krävs för att kunna kvalificeras som expert. Antingen därför att sökanden inte har nått upp till den erfordrade kompetensnivån, eller för att liknande kompetens inte ansetts tillräckligt svårrekryterad i landet.¹²¹

Som grund för skattelättnaderna ligger som sagt tanken att gynna näringslivet och nämnden talar om behovet av koppling till ett kommersiellt intresse. Pettersson oroar sig för att detta krav på ett kommersiellt intresse ställer upp en borte gräns för lagens tillämpningsområde vad gäller experter.¹²² Nämnden har i ett beslut från den 30 september 2002¹²³ avslagit en ansökan avseende en vid en stiftelse utländsk anställd. Motivering var att experter enligt förarbetena främst torde vara verksamma inom industrin och att det bakomliggande syfte med medgivande av skattelättnad för experter är att gynna av näringslivet. Nämnden ansåg att det behövdes finnas en mer direkt koppling till ett kommersiellt intresse än vad som här var fallet. Samtidigt hade nämnden bara två månader tidigare bifallit en ansökan¹²⁴ som gällde ledaren för en ideell hjälporganisation med motivering att den sökande vara att anse som ”expert på humanitära insatser”. (Beslutet överklagades aldrig av RSV varvid vi aldrig kommer att få reda på hur utgången hade blivit i högre instans.) Mot bakgrund av dessa fall

¹¹⁸ Pettersson s 278 f.

¹¹⁹ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹²⁰ Pettersson s 280 f.

¹²¹ Pettersson s 279.

¹²² Pettersson s 280.

¹²³ Forskarskattenämndens beslut, dnr: 274-02/F.

¹²⁴ Forskarskattenämndens beslut, dnr: 23-02/F.

anser Pettersson att Forskarskattenämndens praxis på området är motstridig. Något kommersiellt intresse kan ju rimligtvis inte finnas i en ideell hjälporganisation.¹²⁵

3.6.3 Företagsledare och nyckelpersoner

Den svåra tolkningen avseende kravet på rekryteringssvårigheter och särskild expertnivå aktualiseras inte för den tredje och sista kategorin som omfattas av skatterabatten.¹²⁶ Forskarskattenämnden har dock ansett att det, trots avsaknad av uttryckligt krav på rekryteringssvårigheter i lagtexten, finns stöd för att i praxis ställa upp ett sådant krav för nyckelpersoner med specialistkunskaper.¹²⁷

IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 3 avser personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Begreppet nyckelpersoner kan delas upp i personer med företagsledande uppgifter och personer med specialistkunskaper.¹²⁸ Enligt förarbetena avses med företagsledare exempelvis dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning och med nyckelpersoner och experter avses personer med specialisering inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi.¹²⁹ Forskarskattenämnden har tolkat lagen som att den avser även kvalificerade projekt eller avdelningar med personal- och budgetansvar.¹³⁰ Vad är då skillnaden mellan en nyckelperson med specialistkunskaper och en expert? Enligt Pettersson torde en expert vara specialist inom ett mer generellt och vetenskapligt område, t.ex. ett visst område inom kemin, medan en nyckelperson med specialistkunskap kan besitta kunskap som är viktig för det aktuella företaget, t.ex. kunskap om ett visst unikt produktionssystem.¹³¹

Enligt Lodin krävs det inte att företagsledare besitter någon speciell expertkompetens (till skillnad från fallet med forskare, experter och nyckelpersoner med specialistkunskaper). Lodins och Forskarskattenämndens syn i detta avseende delades inte av RSV som ansåg att en VD utan tillräcklig erfarenhet inom området för företagets verksamhet inte kunde bli aktuell för skattenedsänkning. Högre instanser bekräftade dock nämndens tolkning av lagen.¹³² I de fall den sökandes expertis ifrågasätts kan möjlighet till skattelättnad således ändå finnas genom att arbetsgivaren utser personen till svensk bolags- eller filialchef. Enligt Tottie är det

¹²⁵ Pettersson s 279 f.

¹²⁶ Lodin s 243.

¹²⁷ Beslut den 7/10 2002, dnr: 914-01/F.

¹²⁸ Pettersson s 282.

¹²⁹ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹³⁰ Lodins s 244.

¹³¹ Pettersson s 282.

¹³² Lodin s 243.

svårare att visa att en sökande är nyckelperson p.g.a. vad denne gör i företaget, än att visa positionen den sökande faktiskt besitter. Personer med specialistkunskaper skall vara nödvändiga för att t.ex. sy ihop en viss strategi eller implementera ett visst datasystem. Det kan vara svårt för företagen att visa på den nödvändigheten, men också svårt för nämnden att bedöma.¹³³

VD och vice VD i ett företag kvalificeras som företagsledare, medan det är mer osäkert vilka lagstiftaren avsett med ”andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning”.¹³⁴ I avsaknad av utförligare definition av begreppet i lagens förarbeten har RSV ansett att det rör sig om en snäv krets personer vilka ingår i företagsledningen eller åtminstone rapportera direkt till bolagets VD och ansvarar ”för en för verksamheten mycket central del”. Enligt Pettersson har nämnden tolkat lagen så att, i fall med stora företag, utan att diskutera huruvida sökanden haft en unik specialkompetens som är viktig för företaget, även personer som varken ingår i ledningsgruppen eller direkt rapporterar till VD kan kvalificera som företagsledare. LR tycks däremot enligt Pettersson ha delat RSV:s mer restriktiva inställning.¹³⁵

Vid bedömning av nyckelpersoner med specialistkunskaper är det grundläggande kompetenskravet inte lika högt ställt som för experter och forskare. Kravet på att kompetensen är unik är dock det samma. Som exempel på detta tar Pettersson ett fall där nämnden prövade en sökande med särskild kunskap om den amerikanska lastbilsmarknaden. Enligt Pettersson ansåg nämnden troligtvis inte att kraven för expert var uppfyllda, utan biföll ansökan med hänvisning till att personens kunskaper var tillräckligt särpräglade och dessutom nödvändig för arbetsuppgifternas utförande. För övrigt har nämnden, enligt Pettersson, vid s.k. joint-venture-projekt varit villig att bevilja skatterabatt för nyckelpersoner med särskilda specialistkunskaper. Vad gäller koncerninternt utbyte av personal mellan olika länder anser Pettersson att nämnden varit restriktiv i de fall utbytet skett i utbildningssyfte p.g.a. att det främsta skälet för anställningen då inte varit tillförande av kompetens.¹³⁶

Sammanfattningsvis är det svårt att formulera några klara, generella riktlinjer för vilken kompetens som krävs för att beviljas expertskatt. Regeringen ansåg inte det vara möjligt att närmare precisera vilka personer som kunde komma i fråga för skattelättnaderna, utan hänvisade avseende forskare till den praxis Forskarskattenämnden arbetat fram sedan 1985. Vad sedan gällde de nya grupper som kom att bli aktuella för skattelättnaden litade

¹³³ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

¹³⁴ Pettersson s 282.

¹³⁵ LR mål nr: 20626-02.

¹³⁶ Pettersson s 286 f.

Regeringen på nämndens kompetens att utveckla ny praxis.¹³⁷ Det sekretessbelagda förfarandet hos Forskarskattenämnden innebär dock att allmänheten aldrig får ta del av de framarbetade riktlinjerna,¹³⁸ varvid jag ifrågasätter huruvida Regeringens val att inte närmare precisera reglerna var särskilt lyckat. Sundgren lyfter dessutom fram problemet med att förarbetena innehåller en massa uttalanden som sedan inte förankrats i lagtexten.¹³⁹

Regeringen framhöll i förarbetena att det inte var ”lämpligt att använda lönenivån som avgörande kriterium för tillämpningen av bestämmelserna om skattelättnad med hänsyn till att tillämpningsområdet bör vara förhållandevis vitt”.¹⁴⁰ Samtidigt har lörens storlek kommit att få en avgörande roll i tveksamma fall då den trots allt utgör en tydlig indikation på vilken betydelse arbetsgivaren tillmäter den nyrekryterade.¹⁴¹

Lodin framför kritik mot att lagens är för generell och opreciserad vilket leder till att nämndens avgöranden allt för ofta blir beroende av hur välformulerad ansökan är¹⁴² och enligt Pettersson spänner praxisen över ett så pass brett fält att den blir svårtolkad och in casu-betonad.¹⁴³ Tottie medger att avsaknaden av klara riktlinjer gör regelverket svåränvänt för såväl företag som nämnden, men påpekar samtidigt att det inte är helt lätt för lagstiftaren att hitta klarare regler. Han har dock förståelse för kritiken och håller med om att det inte är någon särskilt bra lagstiftning om det är otydligt vem som får och vem som inte får expertskatt.¹⁴⁴

3.7 Forskarskattenämnden

Av 1 § lagen om Forskarskattenämnden¹⁴⁵ framgår att de förutsättningar som ska vara uppfyllda enligt IL 11 kap. 22 § för att få åtnjuta skattelättnader prövas av Forskarskattenämnden.

Det var dock redan i och med 1984 års skattelättnader som beslut togs om att skapa ett särskilt organ med uppgift att avgöra huruvida den sökande uppfyllde lagens kriterier.¹⁴⁶ I avsaknad av redan existerande, passande nämnd föreslogs att beslutsuppgiften skulle läggas på liten skara utvalda med inslag av särskild sakkunskap - resultatet kom att kallas Forskarskattenämnden. Man föreslog att nämnden skulle knytas till RSV såsom en befintlig

¹³⁷ Prop. 2000/01:12 s 22 f.

¹³⁸ Holmgren s 908.

¹³⁹ Sundgren s 187.

¹⁴⁰ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹⁴¹ Pettersson s 287.

¹⁴² Lodin s 248.

¹⁴³ Pettersson s 286.

¹⁴⁴ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

¹⁴⁵ SFS 1999:1305.

¹⁴⁶ Ds Fi 1984:16 s 64.

myndighet med möjlighet att i mån av behov tillhandahålla administrativ service. I övrigt skulle nämnden behålla en fristående ställning till RSV.¹⁴⁷

Vid införandet av den nya lagen såg Regeringen inget behov av att byta ut den redan existerande Forskarskattenämnden.¹⁴⁸ Nämnden hade sedan 1984 års skatterabatt försvann gått på parlåga och endast provat ett 20 tal ansökningar per år avseende möjligheter till skattefria ersättningar för utländska gästforskare.¹⁴⁹ Då de nya skattereglerna omfattar ett större antal personkategorier behövdes ny sakkunskap. Nämnden utökades härmed från att ha bestått av en ordförande, tre ledamöter och fyra suppleanter till att bestå av sex ledamöter och fem personliga ersättare. Tanken var att ändå försöka begränsa sig till ett litet antal ledamöter så att beslut därmed skulle kunna fattas snabbare. Förordnandet sker av Regeringen för högst fyra år i taget. Bland ledamöterna utser sedan Regeringen en ordförande, en vice ordförande samt bland ersättarna en ersättare för vice ordföranden - samtliga med särskild insikt i beskattningsfrågor. Nämndens övriga ledamöter och ersättare skall ha en särskild insikt i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Föreningen Svenskt Näringsliv, Vetenskapsrådet och Verket för innovationssystem skall alla ges möjlighet att i olika utsträckning lämna förslag till nämndens ledamöter och ersättare.¹⁵⁰

Sekretess gäller som regel vid myndighetsverksamhet på skatte- och taxeringsområdet. Så också för Forskarskattenämndens beslut som i likhet med det gamla regelverket är belagda med en absolut sekretess i 20 år. Anledningen är den enskilde, här kanske främst arbetsgivaren, antas kunna lida skada av att de lämnade uppgifterna röjs.¹⁵¹ I de fall beslutet överklagas till förvaltningsdomstolarna blir domen dock som regel offentligt.¹⁵²

Som nämndes i inledningen har antalet ansökningar vid årsskiftet 2005/2006 passerat 3000 st. Av de avgjorda ansökningarna har 1576 st. vunnit bifall och 1299 st. resulterat i avslag. Till detta har ett stort antal ärenden fallit bort på grund av de att de återkallats. Lennart Tottie har förståelse för den kritik som riktades mot handläggningstiderna i början. De gynnsamma övergångsreglerna, d.v.s. att även de personer som fanns i Sverige innan år 2001 och som kvalificerade för skattelättnaden fick söka, ledde till att det under regelverkets första sex månader kom in 1100 ansökningar. Till detta kom nämnden att tillsättas först under sommaren 2001. Idag har nämnden lyckats få ner balansen i avgjorda ärenden till 100 st. vilket kan jämföras med den balans om 1000 st. som var i början, och enligt Tottie ligger

¹⁴⁷ Ds Fi 1984:16 s 110 ff.

¹⁴⁸ Prop. 2000/01:12 s 25.

¹⁴⁹ Pettersson s 272.

¹⁵⁰ Prop. 2000/01:12 s 25.

¹⁵¹ Sekretesslagen (1980:100) 9 kap. 1 §.

¹⁵² Pettersson s 273.

handläggningstiderna nu på 1-2 månader.¹⁵³

3.7.1 Ansökan

Ansökan om skattelättnad ska enligt lagen om Forskarskattenämnden (FSNL) 6 § ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat sitt arbete i Sverige. En för sent inkommen ansökan skall avvisas av nämnden.¹⁵⁴ Ansökan får göras av arbetstagaren eller arbetsgivaren. Det viktiga är att den är skriftlig, avser en viss person och innehåller de uppgifter som behövs för prövningen.¹⁵⁵ Vilka uppgifter som egentligen krävs framgår inte, men som jag nämnt ovan framförde Lodin att, i avsaknad av utförliga formuleringar i lagtexten, stor vikt läggs på hur välformulerad ansökan är.¹⁵⁶ Således ligger det i sökandens eget intresse att förse nämnden med den information som krävs, samtidigt framhåller Lagrådet att nämnden inom ramen för sin allmänna serviceskyldighet enligt förvaltningslagens 4 § i viss mån är skyldig att hjälpa den enskilde till rätta, t.ex. genom att ge anvisningar hur ansökan bör kompletteras.¹⁵⁷ Oavsett om det är arbetsgivaren eller arbetstagaren som fyller i ansökan bör vikten läggas på att genom så tydlig information som möjligt visa att sökanden är obegränsat skattskyldig enligt IL 3 kap. 3 §, att sökanden saknar svenskt medborgarskap, att sökanden kvalificerar som expert, forskare, företagsledare eller annan nyckelperson - en fördel är om sökanden kan tänkas kvalificera för mer än en grupp samtidigt, att sökanden avser stanna i Sverige i högst fem år och att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller har fast driftställe här.¹⁵⁸

Oavsett vem som har gjort ansökan, och sekretessen till trots, skall det av nämnden fattade beslutet kommuniceras med såväl arbetsgivare och arbetstagare som RSV.¹⁵⁹

Skulle en arbetstagare ha beviljats skattelättnad och därefter byta arbetsgivare måste en ny ansökan ges in till nämnden senast tre månader efter att den nya anställningen påbörjats.¹⁶⁰ Den situationen att en person först rekryterats till en icke-kvalificerad post och sedan blivit befordrad till en kvalificerad post, i samma eller i annat företag, torde enligt nämnden utgöra ett hinder mot skattelättnad eftersom sökanden redan fanns på den svenska arbetsmarknaden då den kvalificerade tjänsten erhöles. Däremot torde en omvänd situation, där en arbetstagare degraderats från en kvalificerad post till en icke-kvalificerad post, inte hindra att sökanden

¹⁵³ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

¹⁵⁴ Pettersson s 275.

¹⁵⁵ FSNL 6 §.

¹⁵⁶ Lodin s 248.

¹⁵⁷ Prop. 2000/01:12 s 69.

¹⁵⁸ Lindencrona s 136.

¹⁵⁹ Holmgren s 911.

¹⁶⁰ Pettersson s 275.

beviljas skattenedsänkning för den tiden då kraven för skattelättnad var uppfyllda.¹⁶¹

3.7.2 Överprövning

En nyhet vid återinförandet av skattenedsättningen är som jag tidigare nämnt möjligheten till överprövning. Att behålla det gamla förbudet mot överprövning torde inte ha varit möjligt efter EU medlemskapet, då europarätten slår fast att den enskilde skall ha rätt till domstolsprövning av ett avslagsbeslut.¹⁶² Gången för överklagande är lång via Länsrätten i Stockholms län (LR) och Kammarrätten (KR) ända till Regeringsrätten (RegR). För prövning i KR och i RegR krävs, som för de flesta andra förvaltningsbeslut, prövningstillstånd.¹⁶³ Rätt att överklaga nämndens beslut föreligger för såväl arbetstagare som arbetsgivare, men också för RSV som för det allmännas talan i förvaltningsdomstolen.¹⁶⁴

Lagrådet lyfter i förarbetena fram vikten av att erhållet beslut skall kunna överklagas, i synnerhet då alla andra jämförbara inkomstskattefrågor kan hänskjutas till domstolsprövning. Vidare ansåg Lagrådet att den enskildes intresse av att kunna få ett avslagsbeslut överprövat torde väga tyngre än den tidsförlust som överklagandeinstitutet riskerar innebära.¹⁶⁵ Holmgren hälsade med tillfredställelse möjligheten till överprövning. Han lyfte inte bara fram rättssäkerheten, utan också att överprövningen kan tänkas få en ”hälsosam inverkan på nämndens motiveringar av sina beslut”.¹⁶⁶ Sundgren pekar istället på att den långa tidsåtgången är en väsentlig nackdel och att insynen i praxis hur som helst förmodligen blir begränsad med hänsyn till att målen som regel kommer att vara sekretessbelagda.¹⁶⁷ Såhär med facit i hand år 2005 anser Anders Assarson, skattejurist vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, att möjlighet till överprövning är bra, men att det är synd att inte LR, och i viss mån inte heller KR, motiverar sina domslut så att det går att dra slutsatser för att finna argumentationer till andra fall.¹⁶⁸

Av de tillfrågade remissinstanserna framgår det inte att någon av dessa skulle ha motsatt sig en möjlighet till överprövning. Istället anser, förutom Lagrådet, såväl Invest in Sweden Agency (ISA), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Kammarrätten i Göteborg som Forskarskattenämnden själv att ett beslut skall kunna överklagas.¹⁶⁹ Detta till trots dömer efter

¹⁶¹ Lodin s 246 f.

¹⁶² Lodin s 249.

¹⁶³ Prop. 2000/01:12 s 26.

¹⁶⁴ Holmgren s 911.

¹⁶⁵ Prop. 2000/01:12 s 70.

¹⁶⁶ Holmgren s 911.

¹⁶⁷ Sundgren s 189.

¹⁶⁸ Intervju med Anders Assarson den 22 december 2005.

¹⁶⁹ Prop. 2000/01:12 s 25.

mindre än två års tillämpning av lagen (artikel från 2002) en av Forskarskattenämndens egna ledamöter ut det rådande överprövningsinstitutet och hänvisar till att ”ordningen förfaller... mindre genomtänkt”. Lodin anser att tidsutdräkten resulterar i den opraktiska och oönskade situationen att den sökande på grund av den tillfälliga anställningen ofta kommer ha hunnit lämna landet innan skatteprocessen ens är över. Men Lodins kritik slutar inte här. Forskarskattenämnden skapades och utformades så att den skulle vara särskilt skicklig att avgöra expertskattelagens kärnfrågor. I avsaknad av nämndens expertsammansättning och specialistkompetens torde, enligt Lodin, RSV och de allmänna förvaltningsdomstolarna ”vara sämre skickade att avgöra dessa frågor [expertskattelagens kärnfrågor] än Forskarskattenämnden”.¹⁷⁰ Avslutningsvis lägger Lodin fram ett antal olika reformförslag, vissa mer realistiska än andra, allt från att begränsa möjligheten till överklagan, till att använda Kammarrätten som första överprövningsinstans. Samtidigt som han inser svårigheterna med att lösa frågan på ett tillfredställande sätt, anser han att en bättre lösning än den rådande är såväl nödvändig, som möjlig.¹⁷¹

4. Analys

4.1 Inledning

Efter den allmän regelöversikt i avsnitt 3 kommer jag i analysen översiktligt redogöra för den (enda) praxis med prejudikatvärde som finns på området. Därefter följer en intervju-session för att utröna hur expertskatten tagits emot av näringslivet och praktikerna. Redovisningen av andra expertskattesystem i 4.4 avser ge perspektiv på det svenska systemet och insikt om att gräset nog inte alltid är grönare på andra sidan. Med all respekt för den rådande lagstiftningen och med djup förståelse för de svårigheter som ett verkligt utarbetande av lagförslag innebär, presenterar jag avslutningsvis ett eget reformförslag i 4.5.

4.2 RÅ 2003 ref. 58

Fem år av svårtolkade expertskatteregler har endast lett till ett domslut och ett förhandsavgörande¹⁷² från RegR. Målet gällde en dansk medborgare som varit professor vid Köpenhamns universitet och som efter varma rekommendationer från en internationell sakkunnigkommitté fick tjänsten som prefekt och förvaltningschef vid Göteborgs naturhistoriska museum och Göteborgs botaniska trädgård. Forskarskattenämnden avslög

¹⁷⁰ Lodin s 248.

¹⁷¹ Lodins s 250.

¹⁷² Tidigare nämnda RÅ 2004 ref. 85.

ansökan genom att konstatera att tjänsten tillsatts genom sakkunnigförfarande varvid det fick antas att det bland de sökande faktiskt fanns personer hemmahörande i Sverige som kunde komma ifråga för tjänsten. Att sakkunnigkommitté enhälligt rekommenderat den sökande till tjänsten ändrade inte det faktum att den sökande således brast i rekvisitet ”betydande rekryterings svårigheter” som ställs upp i lagtexten. LR gick på nämndens linje och framförde att den allmänna föreskriften enligt förarbetena var att underlätta för utländska företag att etablera sig i Sverige samt underlätta för befintliga företag att konkurrera om internationellt sett eftertraktad arbetskraft. Föreskrifter var enligt LR mening inte tillämpliga på den sökandes situation. KR avslag även den ansökan med hänvisning till att den sökande varken visat att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera någon svensk till tjänsten, eller att hans arbetsuppgifter uppfyllde kvalifikationskraven i lagen. Även KR:s dom överklagades och för första gången meddelas prövningstillstånd till RegR. RSV bestred överklagandet och framför på samma sätt som i underinstanserna att arbetsuppgifterna som prefekt och förvaltningschef för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet inte torde vara av sådan art att sökanden kunde klassificeras som expert enligt IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 1 och inte heller som forskare enligt lagrummets andra punkt. Den enda möjligheten till skattelättnad var enligt RSV om man skulle kunna anse att den sökande innehade företagsledande arbetsuppgifter. Här lyfte RSV fram att det inte angivits i IL 11 kap 22 eller 23 §§ vad som menas med företag, varmed termen skulle ges en betydelse mot bakgrund av syftet med lagstiftningen. Syfte, som det angivits i förarbetena, är att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och att bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del. Mot bakgrund av detta kunde en kommunal förvaltning, enligt RSV, inte anses vara ett företag i expertskattelagens mening och således kunde inte den sökande anses ha företagsledande uppgifter.

RegR:n gjorde bedömningen att den sökandes anställning faktiskt innefattade sådana uppgifter som avses i IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 2. Vidare ansåg RegR det vara klart att de formella förutsättningarna för skattelättnad var uppfyllda. Enligt RegR blev då frågan om förhållandena vid anställningen varit sådana att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera inom landet. RegR ansåg att då utredningen inte innehöll uppgifter om de som sökte men inte fick tjänsten, kunde det inte anses visat att förhållandena vid anställningen varit sådana att det inneburit betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Det förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgjorde nämligen inte i sig en tillräcklig grund för skattelättnad. Expertskatt med stöd av IL

11 kap. 22 § st. 1 punkterna 1 och 2 medgavs således ej.

RegR tog här inte riktigt ställning till huruvida det verkligen inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens. Istället sa den att det inte kan anses visat, då utredningen saknade uppgifter om övriga sökandens inriktning eller kompetensnivå. Av detta kan utläsas att det inte räcker med att den som söker expertskatt visar upp samtliga meriter och *sin* kvalifikation, utan att han/hon även måste kunna bevisa att de andra till tjänsten sökande *inte* varit kvalificerade.

Vad gäller skattelättnad med stöd av IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 3 framhöll RegR att lagrummet endast är tillämpligt vid anställning i ett företag. Då begreppet inte är definierat i lagtexten och inte heller har någon enhetlig innebörd inom skatterättens område, får det ges ett med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll (här hänvisar RegR till sitt eget uttalande i RÅ 1995 ref. 13). Mer ingående än såhär blev tyvärr inte RegR:s redogörelse. Istället citerar RegR lagens förarbeten om vilka positioner som anses vara företagsledande, vilka personer som kan anses vara nyckelpersoner och att skälet för expertskatten varit att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner i Sverige. Mot bakgrund av det redogjorda blev det inte heller skattelättnader med stöd av IL 11 kap. 22 § st. 1 p. 3, och RegR avtog således överklagandet i sin helhet.

Jag tycker det är synd att RegR egentligen inte gör mycket mer än att citera förarbetena. Någon uttrycklig ställning tas inte till den i målet kanske viktigaste frågan huruvida den aktuella arbetsgivaren kunde anses vara "företag" eller ej. Det får således anses oklart huruvida RegR instämmer i RSV:s uppfattning att en kommunal förvaltning inte kan vara ett företag i lagens mening.

Avslutningsvis anser jag inte RegR tillföra något nytt i sitt avgörande. De rekvisit och begrepp, som kändes oklara innan domen kom år 2003, känns enligt min mening minst lika oklara idag.

4.4 Lagens emottagande

4.4.1 Inledning

Förhoppningen med lagen var enligt förarbetena att genom minskade lönekostnader skapa incitament för företag att förlägga eller bibehålla kunskapskrävande funktioner med behov av utländsk personal i Sverige. Genom att på detta sätt främja forskning och produktutveckling i svenska företag och forskningsinstitutioner ville man stärka Sveriges internationella konkurrenskraft och bidra till att ny kunskap och teknologi kom svensk ekonomi till del. Har expertskatten verkligen fått den önskade genomslagskraften? Hur många ansökningar görs

och hur många vinner bifall? Vad anser företagen om de långa handläggningstiderna och hur skulle reglerna kunna utformas för att få bättre genomslagskraft? För att söka svar på dessa frågor har jag intervjuat personer verksamma vid avdelningarna för internationella Human Resorce frågor (HR) vid några av Sveriges största internationella företag samt en revisionsbyrå med specialistkunskap om hur man skatteoptimerar in- och utflyttningar. Då de intervjuade personerna och företagen de representerar uttalat önskemål om att inte framträda med namn kommer jag istället hänvisa till dem som Företag X, Y, W, Z, Q.

Att inte intervju universiteten har varit ett medvetet val då min uppsats avses granska näringslivets emottagande av expertskatten.

4.4.2 Företaget X

Vår policy för internationellt utbyte och global rekrytering bygger på att utländska arbetstagare kan välja mellan att utbytet sker ”home-based” eller ”host-based”. I stort sett alla som åker till Sverige väljer ”home-based” utbyte, varvid de har kvar lön och skattesituation som om de vore kvar i sitt hemland, medan företaget bär den överskjutande skatten.

Vad var era förhoppningar med det nya regelverket? Vad såg ni för möjligheter?

– I ett internationellt bolag behövs ett internationellt utbyte, förhoppningarna var att kunna säkerställa ett sådant utbyte utan att det kostade så oerhört mycket. Det svenska skattetrycket innebär vid rekrytering av utländsk arbetskraft en belastning antingen på företaget eller på den enskilde beroende på företagets policy. I vårt fall är det företaget som bär kostnaden för det högre svenska skattetrycket. Förhoppningen var att kunna minska kostnaden per anställd, något som sker tydligt då skattelättnaden faktiskt medges.

Hur många ansökningar har ni skickat in sedan regelverket infördes 2001 och hur många av dessa har vunnit bifall?

– Vi har inte någon exakt statistik på det, men första året, då man visste väldigt lite om var gränserna låg i lagen, ansökte man om expertskatt för alla som var här. På den första ansökningsrundan fick vi väldigt många godkända, i stort sett oavsett nivå och specialkompetens. Ganska snabbt såg vi dock ett mönster att kraven skärptes och att bifall endast vanns då ansökan gällde absolut företagsledning eller då man kunde hävda särskild specialistkompetens. Förändringen som vi upplevde den kom ganska snart, hösten 2002 till våren 2003. Det är idag väldigt, väldigt svårt att hävda specialistkunskap och vi skickar numera in betydligt färre ansökningar. De vi får igenom för expertskatt idag är företagsledning och nyckelpersoner högt upp i organisationen.

Anser ni att lagen, lagom till dess femårsjubileum, levt upp till era förväntningar?

– Det är ju inte utan att vi känner frustration då vi har en person som vi anser verkligen besitter en expertkompetens, men det är så otroligt svårt att hävda den. Man känner sig uppgiven då man vet att det inte är någon idé att ansöka. Vi skall försöka utröna hur vi kan göra ansökningarna bättre, men i många fall har vi svårt att se att Forskarskattenämnden är konsekvent i sina bedömningar. Det är viktigt att det blir rätt från början då varje gång en ansökan behöver kompletteras så måste arbetstagaren engagera sig, samtidigt som erhållen skattelättnad, på grund av vår policy, egentligen inte kommer honom eller henne till del utan innebär en kostnadsminskning för företaget.

Hur upplever ni handläggningstiderna och överprövningsinstitutet?

– Redan det första beslutet kan ta ganska lång tid, att sedan skriva en överklagan och få den handlagd av Länsrätten tenderar till att ta över året. Vi har dessutom ett par fall som vi drivit till Kammarrätten och fått godkännande på och då tar det väldigt, väldigt lång tid. Inte sällan har personerna då redan flyttat ifrån Sverige. Att sedan i efterhand behöva bryta upp det löne- och skatteupplägg vi arbetat med, och göra nya skatteberäkningar blir en nackdel, det som egentligen skall vara en fördel.

Har ni förslag på hur regelverket skulle kunna förbättras?

– Om vi tittar på samtliga ansökningar från 2001 tills nu så kan vi se hur det kanske inte är helt konsekvent vilka som har blivit bifallna och vilka som har fått avslag. En tydlig utformning i lagen av vad som krävs skulle vara önskvärt, varigenom det också skulle bli lättare för oss att avgöra i vilken mån vi skall lägga ner resurser på att ansöka eller inte.

Det hade kanske också varit välkommet att Forskarskattenämnden motiverade sina beslut tydligare, och att processerna skulle kunna kortas på något sätt.

4.4.3 Företaget Y

Företaget Y har två olika kategorier av utländsk arbetskraft - de som internrekryteras inom koncernen för ett tidsbegränsat uppdrag i Sverige och de som är lokalanställda. De lokalanställda rekryteras till Företaget Y externt, eller från annat bolag inom koncernen för tillsvidareanställning hos Företaget Y.

Vilka var era förhoppningar inför det nya regelverket?

– Vi hade stora förhoppningar och skickade in ca 150 ansökningar redan under de första månaderna. Besluten tog ganska lång tid och knappt 40 % av ansökningarna beviljades.

Hur många ansökningar har totalt gjorts och hur många har vunnit bifall?

– Jag kan tänka mig att det sänts in ca 200 ansökningar totalt i bolaget, varav ca 50 % har vunnit bifall.

Känner ni att expertskatten medfört att det blivit lättare för er att rekrytera utländsk expertis?

– Nej, det går inte riktigt att använda expertskatten som en morot vid rekrytering då den är ett allt för osäkert kort. Utländska personer som externt söker sig till oss informeras om expertskatten och det kan finnas de som då blir intresserade, men det finns ju ingen garanti för att de verkligen beviljas skattelättnad. Möjligheten för våra lokalanställda att beviljas skattelättnad ser jag inte som ett medel för att attrahera dem - erhållen expertskatt blir istället ”gräde på moset”.

Anser ni att lagen har levt upp till era förväntningar?

– Nej vi använder oss numera i väldigt liten utsträckning av expertskatten. För de med utländsk härkomst som internrekryteras till oss sker en individuell bedömning. Endast i fall med uppenbara nyckelpersoner tas beslutet att ansöka om expertskatt.

Hur upplever ni handläggningstiderna och överprövningsinstitutet?

– Hos Forskarskattenämnden var handläggningstiderna i början väldigt långa men nu har de stabiliserat sig. När det gäller överprövning så har vi drivit ett antal fall hela vägen upp till Kammarrätten och då har det tagit lång tid, men det har rört sig om principiellt viktiga frågor där vi ansett att vi haft rätt och att frågan var värd den långa processgången.

På vilket sätt skulle regelverket, enligt er, kunna utformas för att få bättre genomslag?

– För såväl internrekryterade som lokalanställda skulle klarare riktlinjer vara att föredra. Vi skulle gärna se ett system som mer liknande det som finns i Danmark och många andra europeiska länder (d.v.s. ett system där skattelättnad medges då den utländske arbetstagaren når upp till en viss bestämd lönenivå). Ett sådant system skulle vara administrativt lättare för oss. Att, såsom det är nu, i efterhand behöva korrigera gjorda skatteupplägg på grund av ändring vid överprövning är besvärligt och Forskarskattenämndens icke slutgiltiga besluten innebär en osäkerhet för såväl arbetsgivaren som arbetstagaren.

4.4.4 Företaget W

Till skillnad från Företaget X erbjuder Företaget W inte sina utlandsrekryterade nettolöner. Istället anser Företaget W att företaget klarar sig bra genom att kunna erbjuda sina anställda konkurrenskraftiga forskningsportföljer.

Ansökningarna sker som regel av HR personalen, men i de fall vi väljer att inte söka har den anställde självklart rätt att själv söka skattelättnad.

Vilka var era förhoppningar med expertskatten då den infördes år 2001?

– Vi hoppades på att kunna ha en bättre position i den för vår del globala rekryteringsbasen. Skatterabatten ses som ett rekryteringsverktyg, ett förmånligt gräde på moset, men inget vi

kan garantera dem som kommer hit.

Hur många ansökningar har ni gjort och hur många av dessa har vunnit bifall?

– Mellan tummen och pek fingret skulle jag säga att vi skickat in ca 225 ansökningar varav ca 70 % har beviljats expertskatt.

Känner ni att regelverket levt upp till era förväntningar?

– Att syssla med forskning på vår höga nivå gör oss till unika inom vårt område i Sverige, något vi känner att Forskarskattenämnden inte alltid tar hänsyn till. Många gånger jobbar vi med ny teknik och banbrytande forskning, områden som inte bara är nya för vår del utan för hela forskningsvärlden. Forskarskattenämnden kräver att den sökande skall ha lång och mångårig erfarenhet av den forskningen de bedriver, men det går inte att ha lång erfarenhet på dessa nya områden, varmed ny teknik och ny forskning faller utanför expertskattens ramar.

I övrigt anser jag att lagen levt upp till förväntningarna i de fall den faktiskt beviljas.

Har regelverket gjort det lättare för er att rekrytera utländsk expertis?

– Det är svårt att svara på... Då det inte går att få förhandsavgöranden kan varken vi eller den sökande veta om sökt skattelättnad verkligen kommer att erhållas. Inte heller har vi för vana att kontrollera om sökanden tagit tjänsten på grund av skattelättnaden eller ej.

Känner ni att reglerna hjälper er att stärka er internationella konkurrenskraft?

– Vi är idag ett mer internationellt företag, med en mer internationell arbetskraftssammansättning, än för fem år sedan. Detta beror dock på framgångsrik forskning och inte på expertskatten.

Hur upplever ni handläggningstiderna och överprövningsinstitutet?

– Generellt sett var Forskarskattenämndens handläggningstider allt för långa i början, men nu är de mer acceptabla. Genom en bra dialog med Forskarskattenämnden om vad som krävs för en fullständig ansökan har vi lärt oss att redan från början komma in med väsentlig information. Överhuvudtaget har vi lagt ner ganska mycket tid på att ta reda på hur ansökningarna skall utformas. Vad sedan gäller överprövningsinstitutet är vår åsikt att Länsrätten näst intill aldrig ändrar Forskarskattenämndens beslut, medan Kammarrätten i större uträkning har gett oss rätt.

Har ni förslag på hur skattelättnadsreglerna skulle kunna utformas för att fungera bättre?

– För det första anser vi att skattelättnaden borde kunna medges under en längre tid. Vi är medvetna om att det politiskt sett är svårt, men forskning bedrivs långsiktigt varmed den nuvarande begränsningen till tre år är för kort. Vi inser själva att en permanent skattelättnad inte skulle vara politiskt möjlig, men vi skulle gärna se ett längre tidsspann än det nuvarande.

För det andra skulle vi gärna se en möjlighet till förhandsbesked, vilket skulle minska

osäkerheten för de sökande.

Till sist vill vi gärna se mer fokus på ny forskning och mer fokus på att säkerställa bibehållandet av kvalitativ forskning i Sverige. För att inte riskera att forskning inom vårt område flyttar utomlands krävs att företag som vi kan attrahera experterna på den allt mer globala arbetsmarknaden.

4.4.5 Företaget Z

Nära 20 % av företagets anställda vid kärnverksamheten i Sverige är utlandsrekryterade. Den internationella personalsammansättningen behövs för att kundernas skillnader i preferenser och behov skall finnas avspeglad där företagets gemensamma sortiment arbetas fram.

Vilka var era förhoppningar då expertskatten infördes år 2001?

– Vi hoppades på att det skulle bli lättare att flytta människor hit. Sverige är ett högskatteland med internationellt sett låga löner. Denna kombination gör att det som regel krävs två löner för att klara av hushållet för en familj. Intentionerna med expertskatten lät bra och förhoppningen var att regelverket skulle förenkla arbetskraftens rörlighet.

Hur många av ansökningarna har ni gjort under expertskattens fem första år har vunnit bifall?

– Jag skulle tro att det rör sig om max 15 ansökningar, av vilka endast fyra har beviljats expertskatt.

Anser ni nu i efterhand att regelverket har levt upp till era förväntningar?

– Nej, utfallet har inte blivit som vi tänkt oss. ”Utländska experter” låter fint, men Forskarskattenämnden anser, enligt vår erfarenhet, att det som lagen avser med ”expert” är djup forskarexpertis, något som vi i regel inte har på Företaget Z. Våra produkter är inte revolutionerande i sig, men vi anser ändå att vi har personer med djup och unik spjutspetskompetens inom t ex sortimentsframtagning, distribution och inköp. Denna, något bredare kommersiella kompetens tycks Forskarskattenämnden inte ta på lika stort allvar eller värdera lika högt som ren forskningsexpertis.

Av de fyra fall anställda vid företaget beviljats expertskatt har det rört sig om företagsledande position - inte i något fall har skattelättnad beviljats för intern Företaget Z expert. Det är här besvikelsen är som störst. Vi är medvetna om att vi från vår sida kanske måste bli bättre på att utforma ansökningarna, men vi anser även att Forskarskattenämnden borde vara mer uppmärksam på företag som likt oss har behov av intern rörlighet och intern specialistkompetens.

Så expertskatten har på inga sätt gjort det enklare för er att rekrytera utländsk expertis eller stärkt er internationella konkurrenskraft?

– Nja, jag tycker inte reglerna levt upp till våra förväntningar att förenkla arbetskraftens rörlighet. För vår del är inte den eventuella skattelättnaden en förutsättning för rekrytering, då kompetensen ändå söker sig hit för att få vara en del av företagets kärnverksamhet och det skapandet som sker här. Men visst hade möjligheten till en mindre betungande skatteböroda främjat rekrytering av utländsk kompetens och gjort den lättare.

Hur upplever ni handläggningstiderna och överprövningsinstitutet?

– Jag kan inte påminna mig om att vi någonsin överklagat Forskarskattenämndens beslut. Vad gäller handläggningstiderna hos Forskarskattenämnden är de orimligt långa, vanligtvis över halvåret. Den sista ansökningen vi gjorde var dock en klar förbättring. Ansökan skickades in i slutet av augusti och beslutet kom i oktober vilket innebär en handläggningstid på 2-3 månader. Det är svårt att säga om en policyförändring verkligen skett härmed eller om vi bara hade tur.

Har ni förslag på hur regelverket skulle kunna göras bättre?

– Jag skulle önska att intern expertis fick mer utrymme. Kraven för att beviljas skattelättnad skall förbli höga, men utöver de grupper som enligt Forskarskattenämnden omfattas av lagen, borde det finnas ännu en kategori avseende intern kompetens och internationellt utbyte av särskilt betydelsefull karaktär. Vid tillståndshantering då vi söker permanent uppehållstillstånd för utländska medarbetare, sker detta enbart för sökanden som besitter en särskilt unik kompetens som inte går att finna på svensk mark. Idag råder diskrepans mellan dessa regler och expertskattens regelverk.

Vad gäller Forskarskattenämndens sammansättning borde den kanske också spegla det nya tankesättet, om det går igenom. Nämnden tycks för nuvarande besitta en god forskningskompetens, men en bredare näringslivsriktning med erfarenhet från företagande i stort skulle vara önskvärd. Om expertskatten införts för att gynna svensk företagsamhet och tillväxt borde Forskarskattenämnden bättre spegla det svenska näringslivet, på samma sätt som vi på Företaget Z måste ha mångfald i vår organisation för att spegla våra målgrupper.

4.3.6 Företaget Q

Vad var dina förhoppningar med expertskatten?

– Jag hoppades på att lagen skulle bli verklighet och i ett större perspektiv dra till sig arbetskraft. I och med att det var så enkelt att ansöka försvann dock, för vår del, affärsmässigheten med lagen.

Har reglerna levt upp till dina förväntningar?

– Nja, sådär... Utan att egentligen ha belägg för det har jag en magkänsla av att

Forskarskattenämnden var mer givmild med bifallen till en början, kanske under större delen av 2002, och att det sedan var som om nämndens praxis skärptes. Om det var ekonomiska krav från uppdragsgivaren, vilket jag hoppas att det inte var, eller att nämnden samlat sig och själv funnit en egen praxis, så tycks det mig ha skett en skärpning i tillämpningen. Detta har medfört en ännu större osäkerhet när man väl söker. I kombination med de långa handläggningstiderna i början, blev det svårt för företagen att beräkna och förutse skatteeffekten.

Känner du, i din kontakt med företagen, att lagen underlättat deras rekrytering av utländsk expertis och stärka deras position internationellt sett?

– Nej, det har inte blivit lättare att rekrytera. Det är så väldigt mycket mer som påverkar om en person skall flytta till Sverige eller inte. Familj, kommande arbetsuppgifter, etc., och inte minst andra skatter som aktualiseras vid flytten till Sverige. Lagens avsaknad av förutsebarhet är ett hinder. Såväl för företaget som för den anställde.

Vad sedan gäller svenska företags position globalt sett så är det här regelverket för smalt. Jag tror inte det räcker med att attrahera högutbildade, de måste ju ha någonstans att jobba också. De senaste åren har det gjorts små steg i rätt riktning, men ännu finns ingen klar signal ut i världen att "Sverige är ett bra land, också skattemässigt". Annars så har vi ju alla andra förutsättningar för att kunna attrahera företag. Vi har en bra infrastruktur, ett fungerande socialt skyddsnät, hyfsade kommunikationer trots att vi ligger i utkanten av Europa och bra personer inom IT och forskning. Men som jag ser det behövs fler skatteincitament för att verkligen attrahera fler företag och därmed fler arbetstillfällen.

4.5 Expertskatten i övriga Europa

4.4.1 Inledning

Som jag redan nämnt är vi inte ensamma om att ha skattelättnader för attraktiv, utländsk expertis. Liknande regler finns bl.a. i Danmark, Finland, Belgien och Frankrike. Det ökade antalet skattelättnadssystem i Europa har uppmärksammats av EU-kommissionen (fortsättningsvis Kommissionen) och i sin kommuniké från den 23 maj 2001 framhåller Kommissionen att systemen har klara EU-dimensioner och potential att vara skadliga.¹⁷³ På bolagsskatteområdet finns en uppförandekod för att motverka skattekonkurrens och Kommissionen ställde sig redan år 1997 frågan om inte skattelättnadsreglerna för nyckelpersoner skulle kunna falla inom uppförandekodens granskningsområde.¹⁷⁴ Trots att

¹⁷³ COM (01) 260.

¹⁷⁴ COM (97) 495.

systemen inte i sig ansetts strida mot EG-rätten oroar sig Kommissionen för den betydande olikbehandling av skattbetalare som regelverken innebär. Kommissionen anser att systemen riskerar ge upphov till en skattedriven ”brain-drain” från övriga medlemsstater vilka sedan i sin tur kommer pressas att införa liknande regler. Slutligen påminner Kommissionen om att medlemsstaterna genom sina särskilt riktade skattesänkningar går emot kommunikén från 1997¹⁷⁵ och den där i framlagda policyn att medlemsstaterna skulle arbeta för en generell sänkning av skatten på arbete, och då särskilt lågkvalificerat sådant.¹⁷⁶

Hur har då de europeiska länder som hakat på skatterabattskarusellen valt att utforma sina regelverk? Nedan följer en översiktlig genomgång av fyra europeiska länder, Danmark, Finland, Belgien och Frankrike.

4.4.2 Danmark

1992 införde landet ett särskilt beskattningssystem för utländska forskare och nyckelpersoner anställda av ett danskt företag eller forskningsinstitution. Reglerna som har ändrats flertalet gånger sedan 1992, sist den 1 juli 2004¹⁷⁷, går att finna i avdelning 48 E i ”Kildesskatteloven”. Tanken bakom lagen är att underlätta för dansk handel, industri och forskningsinstitutioner att attrahera och behålla utländsk expertis och därigenom stärka Danmarks internationella konkurrenskraft. Skattelättnaden innebär att högbetalda utländska arbetstagare och forskare kan välja, för en eller flera perioder som varar sammanlagt högst 36 månader under en tioårsperiod, att ersättningar beskattas med en definitiv källskatt om 25 %. Att skatten är definitiv medför att det inte föreligger någon rätt till avdrag. De ersättningar som omfattas är lön, barns skolavgifter, flyttkostnader m.m. För att få omfattas av skattelättnad krävs en månadslön på över 56 000 DKK (innan skatt, men efter danska socialavgifter). Forskare med lägre månadslön än just nämnda kan ändå komma att omfattas av skatterabatten om forskaren kvalificerar som forskare enligt allmänna forskningsrådet eller allmänna forskningsinstitutet.

Skattelättnadsreglerna avser löntagare och företagsledare vilka blir obegränsat skattskyldiga i Danmark i och med att arbetet påbörjas¹⁷⁸, men inte varit det de tre föreliggande åren. Vidare krävs att den som beviljats skattelättnad, efter ytterligare 48 månader blir begränsat skattskyldig igen, vilket lättast sker genom att flytta ifrån landet och klippa av eventuella band

¹⁷⁵ COM (97) 495.

¹⁷⁶ COM (01) 260.

¹⁷⁷ Lag nr 468 från den 9 juni 2004.

¹⁷⁸ Kravet på obegränsad skattskyldighet gäller dock inte arbetstagare inom forskning och utveckling, vilka kan komma att beviljas skatterabatt trots att de endast är begränsat skattskyldiga.

(min anmärkning). Om den som en gång beviljats skattelättnad återigen blir obegränsat skattskyldig i Danmark under de tre åren som följer den sammanlagda perioden om 84 månader, kommer gjord taxering rivas upp och beskattning enligt vanliga skatteregler ske. Sedan 1 januari 2002 kan dock individer, som de fem åren innan de kom att omfattas av skattelättnaden varken var begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Danmark, stanna kvar i landet utan tidsbegränsning. Att notera är att sökandes nationalitet och medlemskap inte har betydelse. Arbetsgivaren måste vara fysisk person eller ett dödsbo som själv är obegränsat skattskyldig i Danmark eller som driver en verksamhet med fast driftställe i landet. Det kan röra sig om ett danskt företag eller utländskt företag med fast driftställe i Danmark, en statlig eller kommunal institution, dansk stiftelse, m.m. Ansökan om skattelättnaden sker genom att arbetsgivaren ger in ett meddelande innehållande anställningskontrakt, information om arbetstagarens namn, arbetsgivarens namn, månadslön, anställningstid, m.m. till det lokala skattekontoret inom åtta dagar från att arbetstagaren valt beskattning enligt särreglerna.¹⁷⁹

4.4.3 Finland

Från och med inkomståret 1996 införde Finland provisoriska regler för utländska lönetagare då vissa kriterier var uppfyllda.¹⁸⁰ Lagens giltighet har sedermera förlängts i olika omgångar, nu senast till att omfatta ansökningar mellan den 1 januari 2004 till den 31 december 2007¹⁸¹. Det har nämligen ansetts viktigt att uppmuntra utländska experter att komma till Finland och arbeta. Skattelättnaden innebär att lön och kostnadsersättningar som erhålles på grund av arbetet i Finland endast skattas med en definitiv skatt om 35 %, utan möjlighet till avdrag. Skatterabatten gäller två olika grupper - dels lärare och forskare vid en institution för högre utbildning, dels personer med arbetsuppgifter som kräver särskild färdighet och månadslöner som överstiger 5 800 €. För den sistnämnda gruppen krävs att de arbetar för en finsk arbetsgivare. Särskattereglerna beviljas endast personer som genom att stanna i Finland mer än sex månader blir obegränsat skattskyldiga i landet. De får dock inte ha varit bosatta i Finland under en femårsperiod före det att de blivit tilldelade sitt uppdrag.

Ansökan om skattelättnaden skall skickas in till det lokala skattekontoret inom en månad från att arbetet för vilket skattelättnad söks påbörjats och erhållen skattelättnad avser max 24 månader.¹⁸²

¹⁷⁹ <http://www.tax.dk/english.htm> (dokumentation på engelska och danska - fritt översatt).

¹⁸⁰ Ds 1999:25 s 65.

¹⁸¹ HE 51/2003, Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

¹⁸² <http://www.vero.fi> (dokumentation på finska, svenska och engelska - fritt översatt).

4.4.4 Belgien

Det belgiska systemet med flertalet skattefria ersättningar för utländska medborgare introducerades redan 8 augusti 1983¹⁸³ och är fortfarande tillämpligt. Reglerna avser främst utländska direktörer, företagsledare, högkvalificerade specialister och forskare som besitter ett särskilt ansvar och kunnande. Arbetsuppgifterna och vistelsen i Belgien skall vara tillfällig och företaget/företagen för vilket arbetet sker skall vara ett belgiskt dotterbolag eller filial till ett utländskt företag, ett belgiskt företag i en internationell företagsgrupp eller ett belgiskt styrande eller samordnande kontor tillhörande denna grupp.

Reglerna gäller inte belgiska medborgare, och inte heller utländska medborgare som skattemässigt anses bosatta i Belgien. Istället krävs att den utländska arbetstagaren behåller sina band till utlandet. Bevis på band till utlandet kan vara att arbetstagarens äkta hälft eller barn är bosatta utomlands, att barnen går i skola utanför Belgien, att tillgång till bostad eller fastighet utanför Belgien finns, att arbetstagaren har livförsäkring eller pensionsförsäkring utomlands, etc.

Tanken är att uppmuntra företag att investera i Belgien genom att minimera deras lönekostnader för utländska nyckelpersoner. Systemet går ut på att ersättning för arbete utfört utanför Belgien samt ett antal olika kostnadsersättningar som direkt går att hänföra till den tillfälliga vistelsen i Belgien undantas från belgisk skatt. Kostnadsersättningarna på grund av vistelsen i Belgien delas upp i engångskostnader, såsom utgifter för flytt och att sätta upp sitt boende i landet, och upprepade kostnader såsom fördyrade boende- och levnadskostnader, barns grundskoleundervisning, hemresor, förluster i och med att hus utomlands hyrs ut, växelkursförluster samt skatteutjämningsersättningar. Förutom engångskostnaderna och utgifter för grundskoleutbildning, vilka är skattbefriade utan begränsning, finns ett årligt kostnadsersättningstak. Taket ligger på 11 115,21 € för de flesta kvalificerade företagsledarna och 29 747,22 € för företagsledare vid huvudkvarter och samordnande kontor samt forskningscenters.¹⁸⁴

4.4.5 Frankrike

För att förstärka Frankrikes attraktionskraft utåt sett så infördes den 1 januari 2004¹⁸⁵ särregler för vissa utländska företagsledare¹⁸⁶ som skickas till Frankrike av sina utländska arbetsgivare

¹⁸³ Cirkulär Ci.RH 624/325.294.

¹⁸⁴ <http://www.fisconet.fgov.be/FR/databank.htm> (dokumentation på franska - fritt översatt) samt <http://www.>

¹⁸⁵ Artikel 23 de la Loi de Finances, Bulletin officiel des Impôts 5 F-12-05 (franska skattemyndighetens handledning).

¹⁸⁶ Artikel 80 fer B du Code General d'Impôts specificerar de grupper som avses. Jag kommer inte här försöka

för att arbeta för ett franskt bolag, lierat till den utsändande arbetsgivaren, under en kortare period än fem år. Det mottagande företaget kan verka antingen inom den privata eller offentliga sfären. Innan 2004 fanns ett liknande skattelättnadssystem¹⁸⁷, men detta gällde en mer begränsad grupp individer.

Det nya systemet består av dels skattbefriad ersättning för sådana kostnader som är direkt förknippade med arbetet i Frankrike t.ex. skatteutjämningsersättningar och flyttkostnader¹⁸⁸, dels medges avdrag för socialavgifter och pensionsavgifter som betalas till arbetstagarens ursprungsland, utan att särskilja på huruvida dessa är obligatoriska eller frivilliga¹⁸⁹. Att observera är det tak som gäller för skattefria ersättningar. För att inte riskera att systemet utnyttjas genom att lön betalas ut som skattefri ersättning för fördyrade levnadskostnader så är kostnadsersättningen endast skattefri i den mån den skattade lönen är jämförbar med lön för motsvarande tjänst som beskattas reguljärt.

Reglerna avser löntagare och företagsledare vilka blir obegränsat skattskyldiga i Frankrike i och med att arbetet påbörjas, men inte varit det de tio föreliggande åren. Reglerna gäller sedan till och med den 31 december vid utgången av det femte året efter det år då arbetet påbörjats. Slutligen krävs det att det rör sig om en utsändningssituation, varmed reglerna inte gäller utländska personer som rekryteras direkt av ett franskt företag.¹⁹⁰

4.4.6 Slutsats

Det är lätt att kritisera den svenska expertskatten och tro att andra länders eventuella skattelättnadssystem fungerar mycket bättre, men när jag tittat närmare på motsvarigheter till det svenska regelverket tycks även de ha inslag av otydliga regler och krångliga rekvisit. Sammanfattningsvis kan konstateras att varje system har sina för och nackdelar. Den finska skattelättnaden är begränsad till två år vilket tycks lite väl kort, å andra sidan verkar regelverket vara enkelt och enligt KPMG:s hemsida¹⁹¹ beviljar finska skattemyndigheten näst intill samtliga av de 150-250 ansökningar som görs varje år.

Belgiens skattelättnadssystem tycks mig väl komplicerat och jag har svårt att se att enskilda kan sätta sig in i regelverket utan hjälp av juridisk konsultation. Det skiljer sig från de tre övriga redovisade systemen då det kräver att den sökande förblir begränsat skattskyldig

mig på att göra exakta översättningar men det handlar om personer i den absoluta ledningen.

¹⁸⁷ Artikel 23 de la Loi de Finances, Bulletin officiel des Impôts 13-G-1-97 (franska skattemyndighetens handledning).

¹⁸⁸ Artikel 81 B du Code General d'Impôts.

¹⁸⁹ Artikel 83 1°-0 bis och 2°-0 ter du Code General d'Impôts.

¹⁹⁰ <http://www.impots.gouv.fr> (dokumentation på franska - fritt översatt).

¹⁹¹ <http://www.us.kpmg.com/>.

genom att inte anses hemmahörande i Belgien. Samtidigt känns det belgiska systemet relativt flexibelt då några fasta tidsbegränsningar inte ställts upp.

Den franska skattelättnaden gäller enbart vid utsändningssituationer, och då endast personer på toppen av organisationen. Till skillnad från de danska, belgiska och finska skatterabatterna omfattas inte forskare av de förmånliga skattereglerna. Det utförliga direktivet från den franska skattemyndigheten till trots känns det som att metoden för att räkna ut gränsen för de skattefria ersättningarna är väl invecklad. Systemet där myndigheterna skall jämföra den utländska personens lön med liknande franska löner riskerar enligt min mening resultera i godtyckliga bedömningar. En fördel med det franska systemet är dock att skattelättnaden medges under en relativt lång tid.

Det danska systemet lyfts allt som oftast fram av svenska skatteexperter och företag som den framgångsrika modellen som Sverige borde ha anammat. Det är ett relativt enkelt regelverk och det görs ingen åtskillnad mellan nationaliteter varvid diskussionen om diskriminering baserad på medborgarskap faller bort. Jag tycker dessutom att lagen kommit i bättre dager i och med att det gamla kravet på att den som beviljats skattelättnad sedan måste flytta från landet har reviderats.

4.5 Reformförslag¹⁹²

Vid en genomgång av den redovisade doktrinen och intervju-sessionerna framgår att kritiken främst riktas mot det otydliga regelverket och osäkerheten, medan ingen tycks framföra önskemål om mer omfattande skattelättnader. Som jag ser det skulle expertskatten bli ett mer användbart rekryteringsverktyg om sökanden från början kunde vara säkra på att beviljas skattelättnaden. Detta tror jag lättast uppnås genom ett system liknande det danska där skattelättnad medges från och med en bestämd lönenivå. Mot detta system anförde Regeringen att en fastlagd lägsta nivå skulle skapa en oönskad och kraftig tröskeeffekt och riskera frånta specialister inom vissa områden möjlighet till skattelättnad.¹⁹³ Liknande farhågor förs fram av Tottie som anser att ett sådant urvalskriterium riskerar slå trubbigt och bara drabba dem som hamnar precis under beloppsgränsen.¹⁹⁴ Jag anser dock att skatterätten är full av beloppsgränser, tidvis är det en fördel att ligga precis under gränsen - tidvis en fördel att ligga precis över. Jag ser inte hur ett sådant system skulle vara mer orättvist inom

¹⁹² Mycket av inspirationen till detta reformförslag, men även till uppsatsen i övrigt, har hämtats från samtal med skatteexperten Anders Assarson vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers som med stort engagemang hjälpte mig med information, kontakter och infallsvinklar.

¹⁹³ Prop. 2000/01:12 s 22.

¹⁹⁴ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

experts kattens område än vid förmögenhets- eller progressiv inkomstskatt. Tottie oroar sig för att ett system med lönenivå som urvalskriteria skulle slå hårt mot svenska högavlönade då det i vissa situationer skulle bli ekonomiskt gynnsamt att anställa utlänningar.¹⁹⁵ Mina erfarenheter från intervju sessionerna är dock att den i många fall dyra utlandsrekryteringen grundas på verkliga behov från företagens sida. Att beviljad experts katt i bästa fall gör denna rekrytering mindre kostsam, lär enligt min mening knappast innebära att den därmed blir billigare än rekrytering av inhemsk arbetskraft.

Vad gäller risken att vissa forskare och specialister inte skulle kunnas beviljas experts katt p.g.a. för låga löner skulle man även här kunna ta efter danskarna och ha ett system där dessa individer skulle kunna söka dispens, exempelvis hos Forskarskattenämnden som då skulle få en roll liknande den nämnden hade innan införandet av de nya skattelättnadsreglerna år 2001. När det kommer till överprövningsinstitutet innebär förhoppningsvis reformförslaget en sådan förenkling av regelverket att antalet besvärshandlingar skall minska. I det fall den sökande önskar överpröva ett enligt honom/henne felaktigt beslut anser jag, trots min kritik mot långa handläggningstider, den rådande processordningen – LR, KR, RegR – vara att föredra.

I förarbetena till det rådande regelverket förutspåddes att det fanns ca 400 personer som uppfyllde kraven för skattelättnad.¹⁹⁶ Om man bortser ifrån år 2001 då extremt många ansökningar kom in har det mellan år 2002 och 2006 rört sig om 400-500 ansökningar per år, varav lite mer än 50 % lett till bifall. Då skattelättnad beviljas under tre år torde det finnas lite över 700 individer med experts katt vid varje taxeringsår.¹⁹⁷ Vid beräkning av de finansiella effekterna i förarbetena talades det om genomsnittliga bruttolöner om 607 000 kr per år¹⁹⁸, ett antagande som Pettersson starkt ifrågasätter i sin artikel¹⁹⁹. Min känsla, efter att ha satt mig in i experts katten, är att många av de utlandsrekryterade i position att komma ifråga för skattelättnad har årslöner på över 1 000 000 kr.²⁰⁰ Om denna beräkning skulle vara rätt uppgår den sammanlagda budgetförsvagningen p.g.a. experts katten till betydligt mer än de i förarbetena beräknade 40 miljoner kr²⁰¹.

Jag tror, förutom ett enklare regelverk, att lagen skulle få bättre genomslagskraft om den omfattade en större grupp individer och kunde erhållas med större säkerhet. Regelverket skulle enligt min mening bättre tillgodose svenskt näringslivs behov om fler personer med för

¹⁹⁵ Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

¹⁹⁶ Prop. 2000/01:12 s 30.

¹⁹⁷ Uträkning baserad på siffror erhållna vid telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

¹⁹⁸ Prop. 2000/01:12 s 29.

¹⁹⁹ Pettersson s 274.

²⁰⁰ Liknande siffror lyfter även Pettersson fram i sin artikel (s 274).

²⁰¹ Prop. 2000/01:12 s 30.

företagen viktig expert- och specialistkompetens kunde bli aktuella för skattelättnad. Tottie anser dock att det inom vanliga områden som design och produktutveckling finns flertalet svenskar som också är duktiga.²⁰² Men min uppfattning är att många internationella företag kräver mångfald i deras organisation för att spegla den globala marknaden och att behovet då avser kompetens *i kombination med* ett utländskt perspektiv. För att inte samhällets skatteförluster skall bli för omfattande, då fler beviljas expertskatt, kan jag tänka mig ett väl avvägt skattelättnadstak, liknande det som finns i Belgien²⁰³. Härigenom skulle såväl staten som individen och dennes arbetsgivare kunna, med större tillförsikt, kalkylera de skattemässiga effekterna av expertskatten. De fall skattenedsättningen genom ”taket” skulle begränsas i jämförelse med de rådande reglerna torde enligt min mening kunna motiveras av att reformförslaget är mer förutsebart och omfattar fler individer.

I övrigt anser jag att den nuvarande metoden där 25 % av lönen, samt vissa ersättningar undantas från beskattning fungerar bra och bör behållas.

5. Avslutande diskussion

Även om de gamla och de nya skattelättnadsreglerna liknar varandra finns avgörande skillnader. Det gamla regelverket fick mycket kritik för att det var tillämpligt inom en alltför smal sektor, varmed de nya reglerna utvidgades till att avse, förutom forskare, även experter och andra nyckelpersoner.²⁰⁴ Själva skatterabatten har minskade något, men då de nya reglerna även innebär en nedsättning av arbetsgivaravgifterna har den totala skattenedsättningen utökats.²⁰⁵ Genom de nya reglerna har möjligheterna till skattefri kostandsersättning minskat - det talas inte längre om fri bostad eller obegränsat antal hemresor för forskaren och dennes familj. Den kanske största skillnaden är dock möjligheten till överprövning som infördes med de nya reglerna. I 1984 års lag hade Forskarskattenämnden sista och enda ordet, medan person som sökt skattelättnad idag har rätt till överprövning i förvaltningsdomstolarna. Oavsett olikheter så var förhoppningen med såväl det gamla som det nya regelverket att förenkla rekryteringen av utländsk expertis och främja det internationella utbytet av högutbildad arbetskraft.²⁰⁶

Frågan är då om förhoppningarna blivit verkighet. Att intervjua fem personer ger långt ifrån en absolut empirisk kunskap, men frågan om lagens emottagande som ställs till några av

²⁰² Telefonintervju med Lennart Tottie den 20 december 2005.

²⁰³ Se 4.4.4.

²⁰⁴ Sundgren s 185.

²⁰⁵ Lodin s 236.

²⁰⁶ Prop. 1984/85:76 s 7 och 2000/01:12 s 18.

Sveriges ledande exportföretag och revisionsbyråer gör det möjligt att i alla fall få en känsla av verkligheten.

Förhoppningarna var att regelverket skulle förenkla arbetskraftens rörlighet, ge företagen bättre positioner på den globala arbetsmarknaden, samt minska den höga kostnad som internationellt utbyte ofta innebär. Efter fem år med expertskatten och med facit i hand tycks i alla fall fyra av de tillfrågade i stort sett *inte* anse att lagen levt upp till deras förväntningar. Från Företag Ws sida framförs viss kritik mot lagens formella förutsättningar, men i övrigt anses lagen leva upp till förhoppningarna då den väl beviljas. Här skall påminnas om att Företag W hade bäst statistik av de tillfrågade företagen med ca 70 % beviljade ansökningar. Kritiken som framförs är annars att Forskarskattenämnden inte tar hänsyn till de olika företagens särskilda behov och att regelverket generellt sett är för otydligt. Det har vidare anförts att osäkerheten huruvida expertskatten kommer beviljas och risken för att gjorda skatteupplägg i efterhand måste rivas upp gör expertskatten till ett trubbigt rekryteringsverktyg.

Vad gäller min fråga hur handläggningstiderna upplevts, framför samtliga tillfrågade att handläggningstiderna hos Forskarskattenämnden tidigare varit alldeles för långa. De långa handläggningstiderna spär på osäkerheten och gör det krångligt för företag som betalar ut nettolöner. Företagen måste ju sedan, i fall beslutet ändras, räkna ut skatten baklänges. Nämndens handläggningstider tycks dock ha förkortats och ligger nu på mera acceptabla 2-3 månader. Vad sedan gäller överprövningsinstanserna anser de med erfarenhet från dessa att processen är väl tidskrävande. I många fall har den sökande redan återvänt till ursprungslandet innan slutligt besked meddelas. De fall som överklagats har dock ansetts principiellt viktiga i den mån att företaget kostat på sig den långa processgången. Trots kritik mot handläggningstiderna verkar inget av företagen vilja ge avkall på möjligheten att få erhållet beslut prövat i förvaltningsdomstolarna.

Sammanfattningsvis anser jag att lagen inte riktigt levt upp till de satta målsättningarna. Missnöjet med regelverkets utfall känns stort - ingen av de tillfrågade vid företagen anser att expertskatten gjort det lättare för dem att rekrytera utländsk expertis eller för den delen den stärkt företagets konkurrenskraft på den globala arbetsmarknaden.

Om mina antaganden om felberäkning av de genomsnittliga bruttolönerna för utländska nyckelpersoner stämmer har troligtvis expertskatten kommit att kosta samhället betydligt mer än beräknat. Såsom dagens svenska skattesystem är utformat tror jag, tyvärr, att vi faktiskt har behov av liknande skatteincitament - men skattestimulansen måste finnas i form av ett mer förutsebart regelverk. Då expertskatten väl medges leder den till gynnsam beskattning och

kostnadsminskning för företagen. Osäkerheten runt omkring är dock på tok för stor och risken att beslut om skattelättnad senare rivs upp med omfattande eftertaxering som följd ger enligt min mening den tänkta moroten en bitter eftersmak.

Källor

Offentligt tryck

Propositioner

1984/84:76 Om beskattning av vissa utländska forskare

1989/1990:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

2000/01:12. Beskattning av utländska nyckelpersoner

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning : betänkande

SOU 1993:40 Fri- och rättighetsfrågor

SOU 2003:12 Beskattningen av utomland bosatta

Departementsserien

Ds Fi 1984:16 Utländska gästforskares beskattning: Betänkande av
Innovationsskatteutredningen

Ds 1999:25. Beskattning av utländska nyckelpersoner

Konstitutionsbetänkanden

KU 1993/94:24

Skatteverkets ställningstagande

Dnr 130 352766-05/111

Dnr 130 166955-05/111

Forskarskattenämndens beslut

Dnr 23-02/F

Dnr 274-02/F

Dnr 914-01/F

Rättsfall

RÅ 1997 ref. 6

RÅ 2003 ref. 57

RÅ 2004 ref. 85

LR mål nr: 686-02.

KR mål nr: 2586-2002.

KR mål nr: 5214-2002.

KR mål nr: 6313-03.

LR mål nr: 21181-03.

LR mål nr: 9347-02.

LR mål nr: 20626-02.

Europadomstolen, nr: 17/1989/177/233

Litteratur

Danelius, H, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis - En kommentar till

Europakonventionens om de mänskliga rättigheterna, 2 u, 2002

Holmberg, E och Stjernquist, N, Vår författning, 12 u, 2000

Holmgren, M, Nytt förslag till särskilda skattelättnader för utländska nyckelpersoner, SST 2000, s 903 – 912

Larsson, M, Expertbeskattning av utländska idrottare, SN 2002, s 115 – 122

Lodin, S-O, Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s 235 – 250, (cit: Lodin)

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 10 u, 2005 (cit: Lodin m.fl.)

Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, 13 u, 2000

Pelin, L, Svensk intern och internationell skatterätt, 2 u, 1997

Pettersson, M, Expertskatten i praktiken – en analys av Forskarskattenämndens och domstolarnas praxis, SST 2003, s 272 - 287

Sandström, K.G.A., Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, 1949

Sundgren, P, Ny lagstiftning om särskilda skatteprivilegier för utländska experter och nyckelpersoner, SN 2001, s 180-193

Intervjuer

Lennart Tottie, den 20 december 2005

Anders Assarson, den 22 december 2005

Fem icke namngivna källor

Internetkällor

Skatteverket: www.skatteverket.se

Realtid.se: www.realtid.se

Ericsson: <http://www.ericsson.com/press>

Danska skattemyndigheten: <http://www.tax.dk/english.htm>

Finska skattemyndigheten: <http://www.vero.fi>

Belgiska skattemyndigheten: <http://www.fisconet.fgov.be/FR/databank.htm>

Franska skattemyndigheten: <http://www.impots.gouv.fr>

KPMG: <http://www.us.kpmg.com>