

EXPERTSKATT

En kartläggning av inkomstskatteregler för personer som tillfälligt är anställda i Sverige samt fördjupning rörande expertskatt.

Juridiska institutionen, vt 2004
Tillämpade studier, 20 p
Handledare: Robert Pålsson
Författare: Marina Fagermoen
Personnummer: 760205-6389

1. Inledning	4
1.1 Allmänt	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsning	4
1.4 Metod	5
2. Principiella utgångspunkter för beskattning	5
3. Regelöversikt	7
3.1 Inledning	7
3.2 Obegränsat skattskyldig	7
3.2.1 Bosatt	8
3.2.2 Stadigvarande vistas	8
3.2.3 Väsentlig anknytning	9
3.3 Begränsat skattskyldig	11
3.4 Inkomstskatteregler för obegränsat skattskyldiga	12
3.4.1 Inledning	12
3.4.2 IL 10-12 kap	12
3.4.3 Expertskatten	13
3.5 Inkomstskatteregler för begränsat skattskyldiga	14
3.5.1 Inledning	14
3.5.2 IL	14
3.5.3 SINK	15
3.5.4 A-SINK	17
3.6 Lägre skattesats	18
3.7 Dubbelbeskattning	19
3.7.1 Inledning	19
3.7.2 Metoder i intern rätt för att undvika dubbelbeskattning	19
3.7.3 Dubbelbeskattningsavtal	21
3.7.4 OECD	22
3.7.5 Det nordiska avtalet	22
4. Analys	25
4.1 Inledning	25
4.2 Expertskatt	25
4.2.1 Bakgrund	25

4.2.2 IL 11:22-23a	29
4.2.3 Ansökan till forskarskattenämnden	31
4.2.4 Arbetstagaren	32
4.2.5 RÅ 2003 ref 58	39
4.2.6 Ej diskriminering	43
4.2.7 Vistelsetiden i Sverige	45
4.2.8 Inkomst av tjänst	46
4.2.9 Skattefria ersättningar	46
4.2.10 Expertskatt för idrottare?	49
4.2.11 Arbetsgivaren	49
4.2.12 SOU 2003:12	51
5. Sammanfattning	52
Källor	55

1. Inledning

1.1 Allmänt

Bakgrunden till uppsatsen är att människor under de senaste åren har blivit allt mer rörliga. De stannar inte längre på den ort där de fötts, arbetar, gifter sig, skaffar barn för att till sist dö där. Istället flyttar många flera gånger under sitt liv. Det är inte säkert att man arbetar i samma land som man bor, och ibland vistas man i ett annat land under en begränsad tid för att arbeta där.

Det kan vara svårt att få en överblick av de skatteregler som gäller för en person som arbetar i Sverige men inte normalt är bosatt här. För att hitta rätt kan det behöva klargöras vad som genererar inkomsten, hur länge personen arbetat i Sverige, om lönen belastar fast driftställe i Sverige, var personen bor och var han har sitt centrum för levnadsintresse. Det finns särskilda regler beroende på hur länge den skattskyldige jobbar i Sverige, om han bor i Sverige eller om han inte bor i Sverige och om han inte bor i Sverige finns olika regler beroende på vilket land han bor i.

Bor den skattskyldige vid gränsen kanske han omfattas av gränsgångarregler. Är han anställd i ett annat land men kommer till Sverige ibland och arbetar för sin arbetsgivares räkning kanske montörsregeln gäller. Den som är ”expert” kan behandlas extra förmånligt skattemässigt, och att anses som artist kan också vara en fördel för då kan beskattning ske enligt A-SINK.

Det är tänkt att arbetet ska bli en kartläggning av beskattningen för personer som tillfälligt arbetar i Sverige.

1.2 Syfte

Att ge en överblick av den beskattning som en person som tillfälligt är anställd i Sverige kan bli föremål för samt att ge en så detaljerad kunskap som möjligt om det som kallas expertskatt.

1.3 Avgränsning

Jag har valt att behandla fysiska personers och inte juridiska personers inkomster. Jag har valt att titta närmare på de personer som tillfälligt kommer

till Sverige och arbetar här. Detta utesluter de personer som bor här och tillfälligt arbetar i ett annat land. Jag har valt att se hur Sverige beskattar den skattskyldige. Därigenom utelämnar jag andra länders beskattning av samme skattskyldige. En annan viktig avgränsning är vilka inkomster jag ska behandla. Att gå in på alla olika sorters inkomster skulle göra arbetet allt för stort. Jag lägger därför tonvikten vid inkomst av tjänst, vilket definieras i 10 kap inkomstskattelagen (IL) och motsvarande inkomster för utomlands bosatta. Detta utesluter inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. En närliggande fråga är vilka skatter som ska behandlas, och här blir det i första hand inkomstskatt på tjänst enligt IL samt lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Skatter som utesluts är då exempelvis fastighetsskatt, förmögenhetsskatt och skatt på arv och gåva.

1.4 Metod

Utgångspunkt för uppsatsen är lagtext i enlighet med den avgränsning jag gjort. För att förtydliga denna lagtext kommer jag att ta hjälp av förarbeten samt litteratur och artiklar som berör ämnet. Artiklarna kommer jag att söka genom att gå igenom de senaste årgångarna av svenska skattetidskrifter. Jag kommer också att i tillämpliga delar av uppsatsen försöka väva in det betänkande som lagts fram av SINK-utredningen i SOU 2003:12.

2. Principiella utgångspunkter för beskattning

Det finns inga regler för hur ett land får utforma sin skatterätt utan det ligger inom varje stats suveränitet.¹ Teoretiskt skulle ett land kunna säga att alla inkomster i hela världen, oavsett vem som är utbetalare eller mottagare, är skattepliktiga i landet. Det är inte rimligt, men det är möjligt. Det som istället är rimligt är att inte utsträcka sin beskattning längre än att det är möjligt att genomföra skatteanspråken.² Beskattning sker då vanligtvis enligt två olika huvudprinciper, domicilprincipen och källstatsprincipen.³

¹ Pelin s 139

² Mattsson s 13

³ Lodin m.fl. s 492

Domicilprincipen innebär att beskattning sker av alla som har sin hemvist i landet, oavsett var inkomsten kommer ifrån. Beskattningen utgår alltså här från skattesubjektet, den som är mottagare av en inkomst.⁴ När beskattningen på detta vis är knuten till den som har sin hemvist i landet är det lätt att ta hänsyn till den skattskyldiges hela ekonomiska situation.⁵ Den svenska inkomstskattelagen (IL) bygger i stort på domicilprincipen.⁶

Den andra principen, källstatsprincipen, innebär istället att beskattning sker av alla inkomster som har en särskilt markant anknytning till landet.⁷ Detta innebär att en stat beskattar de inkomster som förvärvats i, härrör från och ibland även utbetalats av rättssubjekt i denna stat. Här utgår beskattningen med andra ord från skatteobjektet, från inkomsten.⁸ IL bygger på källstatsprincipen i de delar som gäller begränsat skattskyldiga, men framförallt kommer källstatsprincipen till uttryck i SINK, A-SINK och kupongskattelagen.

De flesta stater använder sig av båda dessa principer i sin beskattning.⁹ Det leder till en person som bor i land A och arbetar i land B mest troligt kommer att samtidigt beskattas i A på grund av domicilprincipen och i B på grund av källstatsprincipen. Detta är vad som kallas ”internationell dubbelbeskattning”, samma inkomst beskattas två gånger av olika stater.¹⁰ Sandström har definierat det som ”då 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”.¹¹ Eftersom detta oftast är en oönskad effekt försöker staterna förhindra eller lindra effekterna först och främst genom dubbelbeskattningsavtal (db-avtal) men även genom interna regler.¹² Dubbelbeskattning kommer att behandlas utförligare längre fram i arbetet.¹³

⁴ Mattsson s 14

⁵ Lodin m.fl. s 492

⁶ SOU 2003:12 s 62

⁷ Mattsson s 15

⁸ Pelin s 140

⁹ Lodin m.fl. s 492

¹⁰ Pelin s 140

¹¹ Sandström s 27

¹² Pelin s 141

¹³ Se 3.6

3. Regelöversikt

3.1 Inledning

Här tänker jag ge en ganska allmän regelöversikt. Jag börjar med att i 3.2 beskriva vad som gör en person obegränsat skattskyldig. Därefter beskriver jag i 3.3 de regler som gör en person begränsat skattskyldig.

När det sedan är klargjort vilka som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga kan det vara intressant att veta vilka inkomstskatteregler som gäller. I 3.4 behandlar jag därför inkomstskatteregler för obegränsat skattskyldiga och i 3.5 inkomstskatteregler för begränsat skattskyldiga. I 3.6 ger jag en förklaring till varför skattesatserna är lägre när källskatt tillämpas. Slutligen går jag i 3.7 in på dubbelbeskattning. Jag behandlar bland annat varför dubbelbeskattning bör motverkas, vad länder kan göra internt för att lindra dubbelbeskattning samt vad ett dubbelbeskattningsavtal är.

3.2 Obegränsat skattskyldig

Obegränsat skattskyldig är enligt IL 3:3 den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige samt den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här. Dessa rekvisit kan behöva förklaras ytterligare och det ska jag göra lite längre fram.¹⁴ Personer som har anknytning till utländsk stats beskickning eller konsulat och som omfattas av reglerna om begränsat skattskyldiga undantas från IL 3:3.

Obegränsat skattskyldig är vidare enligt IL 3:4 svensk medborgare som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Samma sak gäller för sådan persons make och barn under 18 år om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare.

¹⁴ Se 3.2.1 – 3.2.3

IL 3:5 gäller för personal vid Europeiska universitetsinstitutet som är obegränsat skattskyldig om vissa uppräknade villkor är uppfyllda och IL 3:6 hänvisar till ett EG-fördrag om var gemenskapernas tjänstemän m.fl. ska anses bosatta.

Den som är obegränsat skattskyldig är enligt IL 3:8 skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

3.2.1 Bosatt

Förenklat kan bosatt enligt IL sägas motsvara samma uttryck i folkbokföringslagen.¹⁵

I 12 § folkbokföringslagen stadgas att en person anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt vistas eller, när byte av bostad skett, kan antas komma att regelmässigt vistas under nattvilan eller motsvarande vila (dygnsvilan). Den som enligt denna regel kan anses bosatt på flera fastigheter anses bosatt på den fastighet där han med hänsyn till sin tjänst eller verksamhet och övriga omständigheter får anses ha sitt egentliga hemvist.

Från denna regel finns flera undantag. Bland annat anges i 13 § att den som på grund av sina arbetsförhållanden tillbringar dygnsvilan på annan fastighet än den där hans familj är bosatt anses bosatt hos familjen, om han regelbundet besöker den när tillfälligt hinder ej möter. Ett annat undantag finns i 14 § och där sägs att dygnsvila som en person på grund av tillfälligt arbete eller uppdrag tillbringar på annan fastighet än den där han har sitt egentliga hemvist anses icke leda till ändring i hans bosättning.

3.2.2 Stadigvarande vistas

När man ska avgöra om en person vistas stadigvarande i Sverige är syftet med vistelsen utan betydelse. Det viktigaste kriteriet är istället tidsperiodens längd.¹⁶ Även personer som av yttre omständigheter, ex krig, mot sin vilja vistas i Sverige kan bli obegränsat skattskyldig enligt denna bestämmelse. Detta visar RÅ 1945 Fi 544 och RÅ 1947 Fi 445. RÅ 1997 ref.25 visar också att avgörande vikt fästs vid den fysiska närvaron i Sverige, inte vid var den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintresse. Denna term, centrum för levnadsintresse (eng.

¹⁵ Mattson s. 30

¹⁶ Mattson s. 31

centre of vital interests), är ett uttryck som också används i art 4 i OECD:s modellavtal.¹⁷ Att ha sitt centrum för levnadsintresse i en stat innebär då att där är personens personliga och ekonomiska förbindelser starkast.

Lagtexten säger inget om hur länge vistelsen ska ha varat för att personen ska anses stadigvarande vistas i Sverige, så till viss del blir det en bedömning från fall till fall. Den allmänna uppfattningen är dock att det som regel bör handla om en sammanhängande vistelse om minst sex månader.¹⁸ Det tas då ingen hänsyn till kortvariga avbrott.¹⁹

Om det är stadigvarande vistelse eller inte kan inte avgöras förrän de sex månaderna har gått, men när vistelsen har varat tillräckligt lång tid anses den skattskyldige ha vistats stadigvarande i Sverige ända från ankomstdagen.²⁰ Bestämmelsen skiljer inte mellan svenska och utländska medborgare.

3.2.3 Väsentlig anknytning

Även en person som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här är obegränsat skattskyldig, IL 3:3 st. 1 p. 3. Detta utvecklas sedan i IL 3:7. Regeln kallas ibland för femårsregeln, eftersom det i IL 3:7 2 st ställs upp en presumtion för väsentlig anknytning, förutsatt att personen varit bosatt i Sverige under minst tio år eller är svensk medborgare. Under fem år från den dag då personen reste från Sverige anses han ha väsentlig anknytning om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Bestämmelsen säger dock inget om när personen ska ha varit bosatt här.²¹

För att avgöra om personen har väsentlig anknytning till Sverige eller inte räknar IL 3:7 1 st upp vissa kriterier som ska beaktas. Dessa kriterier är inte uttömmande och har ingen självständig betydelse på så vis att om ett villkor, eller tre villkor, är uppfyllda så ska personen anses ha väsentlig anknytning till Sverige, utan är endast hjälpmedel för att göra en samlad bedömning av

¹⁷ Se 3.7.4

¹⁸ Lodin m.fl. s 512

¹⁹ Mattsson s 31

²⁰ Mattsson s 31

²¹ Mattsson s 32

relevanta omständigheter. En helhetsbedömning ska göras i det enskilda fallet.²²

Kriterierna är:

1. om han är svensk medborgare,
2. hur länge han var bosatt här,
3. om han varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
4. om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
5. om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
6. om han har sin familj här,
7. om han bedriver näringsverksamhet här,
8. om han är ekonomiskt engagerad genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
9. om han har en fastighet här, och
10. liknande förhållanden.

Trots att ”liknande förhållanden” tas upp i lagtexten har RR vid olika tillfällen avvisat att räkna sådana anknytningspunkter som inte uttryckligen nämns i lagtexten, exempelvis stora pensioner från Sverige eller ett stort men spritt innehav av börsnoterade aktier.²³

Katia Cejje har i artikeln ”Väsentlig anknytning – något om senare års praxis” diskuterat några av kriteriernas betydelse, nämligen innebörden av att den skattskyldige inte är varaktigt bosatt på viss utländsk ort, vilken betydelse bostad inrättad för åretruntbruk samt familj i Sverige har, samt betydelsen av svenskt medborgarskap och ekonomiskt engagemang i Sverige.

Innebörden av ”varaktigt bosatt på viss utländsk ort” har enligt Cejje länge varit oklar, men hon menar att det innebär fysisk bosättning i annat land och att denna bosättning inte är tillfällig. Efter RÅ 2002 ref 70 kan det numera anses klarlagt att med anknytningsfaktorn varaktigt bosättning på viss utländsk ort inte kan jämföras att den skattskyldige måste vara obegränsat skattskyldig i utlandet, något som Riksskatteverket (RSV) tidigare tillämpat. Cejje menar

²² Pelin s 101

²³ Lodin m.fl. s 515

också att avsikten med flytten bör ha betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.

Ceije skriver vidare att för bostaden gäller att om bostaden innan utflyttningen utgjort den skattskyldiges permanentbostad har väsentlig anknytning som huvudregel ansetts föreligga oaktat att den bara ska utgöra semesterbostad vid framtida vistelser i Sverige. Har däremot bostaden inte utgjort permanentbostad utan köpts och utnyttjats eller kunnat komma att utnyttjas som fritidsbostad har den som huvudregel inte medfört väsentlig anknytning. Gränsen mellan permanentbostad och fritidsbostad finns inte i lagen utan endast i praxis.

Familj kvar i Sverige har tillmätts stor betydelse, och med familj avses då maka/make och minderåriga barn. Medborgarskap har däremot ansetts ha liten betydelse. Det som enligt Ceije kan urskiljas är att praxis går mot en allt generösare tillämpning för utländska medborgare som flyttar hem till sina respektive länder.

Tidigare var det av största vikt om den skattskyldige drev rörelse i Sverige eller inte. Efter en lagändring 1985 är det istället det inflytande som det ekonomiska engagemanget kan ge som är av intresse. Denna lagändring har i praxis visat sig vara generösare mot de skattskyldiga, och det är numera möjligt att äga 9-10 % av aktierna i ett fåmansbolag utan att det anses medföra väsentligt inflytande i näringsverksamhet.

Det är intressant att se hur de olika kriterierna behandlats i praxis, men Ceije poängterar starkt vikten av att göra en samlad bedömning av samtliga relevanta faktorer när man bedömer huruvida väsentlig anknytning föreligger eller ej.

3.3 Begränsat skattskyldig

I IL 3:17 görs en negativ bestämning av vem som är begränsat skattskyldig. Där sägs nämligen att begränsat skattskyldig är ”den som inte är obegränsat skattskyldig”. Den som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är också begränsat skattskyldig, om han inte är svensk medborgare och

var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal. Detsamma gäller make, barn under 18 år samt personlig tjänare till en sådan person, om han bor hos denne och inte är svensk medborgare.

3.4 Inkomstskatteregler för obegränsat skattskyldiga

3.4.1 Inledning

De inkomstskatteregler som finns för obegränsat skattskyldiga finns i IL 10-12 kap och avser inkomst av tjänst. Det är dessa regler jag ska behandla i avsnittet.

3.4.2 IL 10-12 kap

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för inkomst av tjänst i enlighet med IL 10-12 kap. 10 kap. ger de grundläggande bestämmelserna och där stadgas att inkomster och utgifter på grund av tjänst ska räknas till inkomstslaget tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, IL 10:1. På detta vis blir inkomstslaget tjänst en sorts slasktratt, här hamnar det som blir över, och det inkluderar förutom lön även till exempel pension eller periodiskt understöd.

Vid beskattningen tillämpas som huvudregel kontantprincipen, det vill säga att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del, IL 10:8.

I IL 11 kap preciseras vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, och här räknas olika förmåner och ersättningar upp, som exempelvis förmån av kost vid tjänsteresa och förmån av arbetskläder. Kapitlet handlar vad gäller förmånerna egentligen om vad som inte ska tas upp, eftersom det är uppbyggt så att om rekvisiten i lagrummet är uppfyllda så ska förmånen inte tas upp. Härigenom ges dock indirekt att om rekvisiten inte är uppfyllda så ska förmånen tas upp som inkomst av tjänst. Ersättningar som tas upp är exempelvis sjukpenning och ersättning i samband med vård. I detta kapitel finns också reglerna om den så

kallade expertskatten. Denna ska jag behandla i 3.4.3 och mer problematiserande i avsnitt 4.2.

Slutligen, i IL 12 kap, ges vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst. Huvudregeln är då att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges. Utgifter för resor mellan bostad och arbetsplats får bara dras av till den del kostnaderna överstiger 7 000 kronor. För utgifter som inte räknas upp i 12 kap, så kallade övriga utgifter, gäller att dessa får dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kr. Personliga levnadskostnader, som exempelvis dagisavgift, får inte dras av och detta ser man i IL 9:2. De utgifter som räknas upp i IL 12:2, exempelvis utgifter vid tjänsteresor och utgifter vid tillfälligt arbete på annan ort, omfattas inte av någon beloppsgräns nerifrån för vad som får dras av, utan det är avdragsgillt från första kronan.

3.4.3 Expertskatten

I IL 11:22-23a finns regler om ersättning till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner. Dessa regler brukar kallas för expertskatten. Eftersom jag avser att utförligt behandla expertskatten i avsnitt 4.2 så blir det här bara en översiktlig redovisning av bestämmelserna.

Expertskatten består av en skattelättnad där 25 % av inkomsten är skattefri och vissa ersättningar som annars hade varit skattepliktiga är befriade från skatt. För att beviljas denna skattelättnad krävs att arbetet är kvalificerat på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet eller att personen har en nyckelposition i ett företag. Det ställs även vissa andra krav; att arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, att arbetstagaren inte är svensk medborgare, att han inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem senaste åren och att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Personen kan bara beviljas skattelättnaden under de första tre åren, och det är Forskarskattenämnden som prövar om förutsättningarna är uppfyllda.

3.5 Inkomstskatteregler för begränsat skattskyldiga

3.5.1 Inledning

Begränsat skattskyldiga är skattskyldiga för vissa i lagen uppräknade inkomster, en uppräknad som är uttömmande.²⁴ Dessa regler är utspridda i flera olika lagar. Reglerna för inkomstskatt finns i IL, SINK och A-SINK och dessa återges här nedan. Det som reglerna har gemensamt är att de är knutna till objektet, till inkomsten.

3.5.2 IL

Den som är begränsat skattskyldig är enligt IL 3:18 skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige, för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt och för återförda avdrag för egenavgifter. Han är skattskyldig för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige, för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige, för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. De uppräknade inkomsterna är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital och det anges i lagtexten vad som är skattepliktigt i vilket inkomstslag.

Royalty och liknande ersättningar ska i vissa fall anses som inkomst från ett fast driftställe.

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för vissa kapitalvinster som räknas upp i IL 3:19, om han någon gång, under de senaste tio åren innan avyttringen sker, varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Förenklat är det kapitalvinster på andelar i svenska företag, konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis, köp- och teckningsoptioner samt terminer och optioner.

²⁴ Pelin s 94

3.5.3 SINK

SINK är en definitiv källskatt för tjänsteinkomster. Skattskyldiga är enligt 3 § fysiska personer som är bosatta utomlands och uppbär vissa inkomster. De inkomster som omfattas räknas upp i 5 §.

Alla inkomster som genererats av verksamhet i Sverige, oavsett vem som är arbetsgivare eller uppdragsgivare är skattepliktig i SINK om de inte omfattas av undantagsregler. Detta omfattar alltså såväl vanlig lön som andra förmåner och pension. Om svenska staten eller svensk kommun är arbets- eller uppdragsgivare spelar det ingen roll om verksamheten ägt rum i Sverige eller inte, inkomsten är ändå skattepliktig här.

På samma sätt är arvode och liknande ersättning som ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person tagit emot skattepliktig oavsett var verksamheten utövats.

För vissa ersättningar i form av pensioner uppkommer skattskyldighet bara om summan för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,67 prisbasbelopp. Pension enligt en mängd olika lagar räknas upp, men barnpension undantas och för barnpension gäller skattskyldighet även om det rör sig om ett mindre belopp.

Ersättning vid sjukdom eller olycksfall i arbetet och dagpenning från arbetslöshetskassa är skattepliktiga, liksom egenavgifter i vissa situationer och sjöinkomst enligt IL.

Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad i Sverige även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande). Skattepliktig inkomst enligt SINK är dock bara inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL.

6 § undantar flera inkomster från skatteplikt för utomlands bosatt person. I p. 1 finns ”montörsregeln”. Den innebär att avlöning eller annan därmed jämförlig

förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, undantas från skatteplikt om

- a) mottagaren av inkomster inte vistas här i riket under en tidrymd eller tidrymder som överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- b) ersättningen betalas av en arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket.

Alla dessa rekvisit måste alltså vara uppfyllda för att inkomsten ska undantas från skatteplikt enligt SINK. Samma regel återfinns i OECD's modellavtal och alltså i såvitt jag vet alla Sveriges dubbelbeskattningsavtal.

6 § fortsätter med att undanta ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad för resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut och för logi för den tid under vilket arbetet utförts i Sverige.

Ersättning som utomlands bosatt person i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan juridisk person uppbär i samband med förrättning i Sverige och som betalats av bolaget eller den juridiska personen avseende kostnad för resa till och från förrättningen och för logi i samband med förrättningen är undantagen från skatteplikt.

Inkomst som upptas i lagen om bevillningsavgifter eller inkomst som ska beskattas enligt A-SINK är undantagen från skatteplikt enligt SINK. Slutligen är inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal även undantagen från skatteplikt enligt SINK.

Som redan nämnts är SINK en definitiv källskatt, vilket innebär att inga avdrag medges. Skattesatsen är satt med hänsyn till detta och särskild inkomstskatt tas enligt 7 § ut med 25 %. För sjöinkomsten enligt IL, som räknas upp i SINK 5 § p 12, är skattesatsen dock bara 15 %. Bakgrunden till skattesatserna behandlar jag i 3.6.

SINK-utredningen har bland annat haft att ta hänsyn till EG-rätten, och utan att gå djupare in på EG-rätten så kan konstateras att SINK-utredningen föreslår att en utomlands bosatt skattskyldig ska kunna välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och därigenom också bli berättigad till avdrag för de kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande. Utredningen föreslår också att en skattskyldig ska ha rätt till personliga avdrag om han får sin inkomst till klart övervägande del från Sverige och villkoren för detta är att den skattskyldige är bosatt i en stat inom EES och att hans förvärvsinkomst från Sverige uppgår till minst 75 procent av hans totala förvärvsinkomst.²⁵

SINK behandlas bland annat av Lodin m.fl. i Inkomstskatt s 509-511, Pelin i Svensk intern- och internationell skatterätt s 251-253 och i SOU 2003:12 Beskattning av utomlands bosatta s 64-71. Mattsson behandlar i Svensk internationell beskattning inte SINK för sig utan utgår från skattepliktiga inkomster, men han behandlar dem utförligt och reglerna från SINK återfinns på s 101-110.

3.5.4 A-SINK

Kontant ersättning eller annat vederlag som artist, idrottsman eller artistföretag uppbär från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg är skattepliktig inkomst enligt A-SINK, 7 §. En artist eller idrottsman är inte skattskyldig om han uppbär inkomsten från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet, 5 §. A-SINK är liksom SINK en definitiv källskatt och utgår med 15 % av den skattepliktiga inkomsten, 9 §.

I 3 § sägs att med artistisk verksamhet avses sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Både artistisk och idrottslig verksamhet ska ske genom personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagning för att omfattas av A-SINK.

Det ges i 8 § en uppräknning av inkomster och ersättningar som undantas från skatteplikt enligt A-SINK. Mycket av det som räknas upp beskattas enligt andra

²⁵ SOU 2003:12 s 15

lagrum, men det som kan vara av intresse är att vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader av detta undantas från beskattning.

I de allmänna läro- och handböckerna i skatterätt behandlas A-SINK inte speciellt utförligt, men i SOU 2003:12 Beskattning av utomlands bosatta s 71-72 ges en bra översikt.

3.6 Lägre skattesats

I IL beskattas bruttoinkomsten efter vissa avdrag. Först och främst har man rätt till avdrag för kostnader för intäktens förvärvande och bibehållande, men även ett allmänt avdrag. I inkomstlaget kapital får man också göra avdrag för räntekostnader och kapitalförluster.

SINK, A-SINK och KupongskatteL är definitiva källskatter. Detta betyder att inga avdrag får göras, utan det är bruttoinkomsten som ska beskattas.

Den som beskattas enligt SINK kan alltså inte få avdrag för exempelvis resor eller dubbel bosättning, och den som beskattas enligt KupongskatteL kan om det är så att han får utdelning på aktier inte få lägre skatt på grund av att han totalt sett inte gjort någon kapitalvinst under året.

Det är lätt att se det orättvisa i att invånarna i landet utsätts för en lägre beskattning än utomlands bosatta. Skattesatsen är därför vid den definitiva källskatten medvetet lägre satt än i de fall då man har rätt till avdrag. Så är till exempel skattesatsen i SINK 25 % medan den genomsnittliga kommunalskattesatsen i Sverige är 31,18 %.²⁶ Skattesatsen i KupongskatteL är 15 % medan skattesatsen på överskott av inkomst av kapital är 30 %.

Om den skattskyldige haft stora kostnader för intäktens förvärvande kan det ändå vara så att han blir hårdare beskattad än den som är bosatt i landet, och

²⁶ SOU 2003:12 s 210

detta kan utgöra diskriminering både enligt EG's regler och enligt dubbelbeskattningsavtal.

3.7 Dubbelbeskattning

3.7.1 Inledning

Det finns olika sätt att definiera internationell dubbelbeskattning. Ett av dem är att internationell dubbelbeskattning föreligger, då samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater.²⁷ Det finns flera skäl till att internationell dubbelbeskattning bör motverkas. Internationell dubbelbeskattning utgör ett hinder mot fortsatt expansion av internationell handel. Det finns intresse för att öka den internationella rörligheten av arbetskraft och då är det viktigt att nackdelarna av internationell dubbelbeskattning minskas. Samma sak gäller rörligheten av kapital. Eftersom skattetrycket är hårdare idag än tidigare har det större betydelse för den skattskyldige om han utsätts för dubbelbeskattning eller inte.²⁸

I 3.7.2 kommer jag att beskriva vilka metoder länder kan använda i sin interna rätt för att undvika dubbelbeskattning medan 3.7.3 handlar om dubbelbeskattningsavtal. Här tar jag också i 3.7.4 upp det modellavtal som OECD har utvecklat och i 3.7.5 behandlar jag det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet och gränsgångare inklusive det nya gränsgångaravtalet med Danmark.

3.7.2 Metoder i intern rätt för att undvika dubbelbeskattning

Ett land kan i sin interna lagstiftning ha regler som gör att den skattskyldige får lindring för dubbelbeskattning. Den skattskyldige kan få behandla utländsk skatt som en avdragsgill kostnad, när storleken av den beskattningsbara inkomsten ska fastställas. Sådana bestämmelser finns i IL 16:18-19 för inkomst av näringsverksamhet.

²⁷ Mattsson s 136

²⁸ Mattsson s 18

Ett annat sätt att lindra dubbelbeskattning är regler som medger den skattskyldige att räkna av den skatt han betalat i ett annat land (avräkning). Avräkning kan ske på flera olika sätt. Total avräkning är mest fördelaktigt för den skattskyldige och innebär att all utländsk skatt får räknas av fullt ut mot all inländsk skatt. Detta är dock inte så vanligt utan det förekommer olika begränsningar och det finns då i huvudsak fyra olika principer.²⁹

”Per-item-principen” innebär att den inländska skatten som hör till en speciell utländsk inkomst minskas med vad som erlagts i utländsk skatt för samma inkomst, men bara så långt nämnda inländska skatt förslår. Här behandlas varje utländsk inkomst för sig. Vid ”by country-principen” sker skatteavräkning för utländska skatter beträffande varje utländsk stat för sig, dock högst med det belopp, som motsvarar den del av den inländska skatten, som belöper på summan av motsvarande utländska inkomster. Utländska inkomster från varje land förs ihop. ”Basket-principen” innebär att de utländska inkomsterna läggs i olika korgar beroende på vilken typ av inkomst det är fråga om, och avräkning får ske i varje korg för sig. ”Over-all-principen” innebär att utländsk skatt får avräknas mot den inländska skatt, som uttas på utländska inkomster.³⁰

Det är vanligast att bosättningslandet är den som ger sådana eftergifter, och i Sverige har vi för detta syfte lagen om avräkning av utländsk skatt (AvräkningsL). Denna lag kan sägas bygga på over-all-principen.

Det finns i IL 65:15 också en möjlighet till prövning i individuella fall, där regeringen efter ansökan kan besluta om att helt eller delvis efterskänka statlig inkomstskatt för att undanröja eller lindra dubbelbeskattning ”om det finns ömmande omständigheter eller annars synnerliga skäl”. Reglerna har kommit till användning mycket sällan under senare år.³¹

²⁹ Mattson s 20

³⁰ Mattsson s 20 f

³¹ Mattsson s 22

3.7.3 Dubbelbeskattningsavtal

Ett annat sätt att komma till rätta med internationell dubbelbeskattning är genom bilaterala överenskommelser, som syftar till att undvika dubbelbeskattning, så kallade dubbelbeskattningsavtal (db-avtal). I dessa avtal avstår de avtalsslutande staterna en del av de skatteanspråk som följer av de interna skatteförfattningarna.³² Sverige använder sig flitigt av db-avtal och har idag fullständiga avtal med ett 70-tal länder.³³ Db-avtal är vanligen bilaterala avtal men Sverige har även ingått ett multilateralt db-avtal tillsammans med de övriga nordiska staterna.

I db-avtalet avgörs vem som primärt har rätt att beskatta inkomsten, hemviststaten eller källstaten, samt vilken metod, framförallt ”exemptionmetoden” eller ”credit of taxmetoden”, som ska användas för att undvika dubbelbeskattning. Exemptionmetoden innebär att hemviststaten inte alls beskattar den inkomst som källstaten getts rätt att beskatta, medan credit of taxmetoden innebär att hemviststaten beskattar som vanligt men gör avräkning för den skatt som erlagts i källstaten. Principerna förekommer i olika varianter, men den stora skillnaden mellan metoderna är att exemptionmetoden ser till inkomst medan credit of taxmetoden ser till skatt på inkomst.³⁴

Ett db-avtal kan endast begränsa, aldrig utvidga, den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt. Detta brukar kallas för den internationella skatterättens gyllene regel.³⁵

Förutom att db-avtalen har till uppgift att undanröja dubbelbeskattning så fyller de även ett annat syfte. Internationaliseringen gör det nämligen lättare för den som vill smita undan skatt, därför innehåller de flesta db-avtal klausuler om informationsutbyte för att förhindra skatteflykt.³⁶

³² Ersson s 496

³³ Mattsson s 141

³⁴ Lindencrona s 61 ff

³⁵ Lindencrona s 24

³⁶ Lindencrona s 99

3.7.4 OECD

OECD har upprättat en modell för db-avtal, OECD Model Tax Convention om Income and on Capital³⁷, hädanefter refererat till som modellavtalet.

Modellavtalet följs i stort och tack vare detta är de flesta db-avtal mycket lika varandra i strukturen. Till modellavtalet finns kommentarer, som kan hjälpa till när ett db-avtal behöver tolkas.

Avtalet tillämpas på personer som har sin hemvist i en av de avtalsslutande staterna eller i båda staterna. Begreppet hemvist definieras i avtalets artikel 4 och här anges också hur konflikten ska lösas om den skattskyldige har sin hemvist i båda staterna. En annan viktig bestämmelse är artikel 15, en av fördelningsartiklarna, som anger att huvudregeln är att beskattning sker i den stat där arbetet utförs. I denna artikel återfinns även 183-dagarsregeln, även kallad montörsregeln.

I artikel 23 slutligen finns metodartikeln, och i modellavtalet ges både alternativet exempt-metod och avräkningsmetod. Det finns inget som hindrar att man i ett och samma avtal använder båda metoderna.³⁸

Under FN:s överinseende har också ett modellavtal mellan u- och i-länder arbetats fram.³⁹ Avtalet belyser de problem som uppkommer när avtal mellan u- och i-länder ska träffas, men har inte haft samma betydelse som OECD:s modellavtal.⁴⁰

3.7.5 Det nordiska avtalet

Sverige har tillsammans med Danmark, Färöarna, Finland, Island och Norge träffat ett multilateralt avtal och detta brukar kallas det nordiska skatteavtalet.⁴¹ I likhet med Sveriges övriga skatteavtal följer avtalet i stort OECD:s modellavtal.⁴²

³⁷ Modellavtalet finns på OECDs hemsida, www.oecd.org/document

³⁸ Lindencrona s 62

³⁹ www.unpan.org/conf_taxg01.asp

⁴⁰ Mattsson s 141

⁴¹ Avtalet finns för utskrift på www.skatteverket.se

⁴² Boström s 890

Avtalet har sin metodartikel i artikel 25 och här stadgas för Sveriges del om exempt med progressionsförbehåll. I den till avtalet hörande ramlagen⁴³ har Sverige dock avstått från att utnyttja progressionsförbehållet. I likhet med Sveriges övriga db-avtal⁴⁴ finns även en diskrimineringsartikel och den finns här i artikel 27.

I avtalet finns också särskilda bestämmelser som avser gränsgångare. Med gränsgångare avses en person som är bosatt i en stat och pendlar till sitt arbete i angränsande stat. Reglerna i avtalet är för Sveriges del framförallt aktuella i förhållande till Norge och Finland. Mellan Danmark och Sverige har träffats ett särskilt avtal som innebär att gränsgångarreglerna i det nordiska avtalet mellan dessa båda länder upphörde att gälla den 1 januari 1997. På de personer som innan denna dag uppfyllde villkoren och har fortsatt att uppfylla villkoren ska dock de gamla reglerna fortsätta att tillämpas, dvs att gränsgångaren beskattas där han är skatterättsligt bosatt.

För att gränsgångarbestämmelserna ska tillämpas krävs att personen är bosatt i en kommun som gränsar till landgränsen mot Sverige, och att arbetet utförs i en kommun i Sverige som gränsar till samma landgräns, dvs. att om personen bor i en norsk kommun ska han arbeta i en svensk kommun som har landgräns mot Norge och vice versa för Finland. Det krävs dock inte att gränskommunerna har gemensam gräns. I den mån reglerna gäller mellan Sverige och Danmark gäller reglerna hela länderna eftersom vi saknar landgräns mot Danmark.⁴⁵ Det krävs också att personen ”regelmässigt uppehåller sig” i sin fasta bostad i hemkommunen. I normalfallet innebär det att vistelsen i hemkommunen omfattar minst två dagar och en övernattning per vecka. Med ”dag” avses också del av dag.

Om personen i Sverige anses som gränsgångare så beskattas han i sitt hemland och inte här. Är personen bosatt i Danmark men inte omfattas av övergångsbestämmelserna beskattas han enligt SINK och då är det 25%

⁴³ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna 3 §

⁴⁴ Lindencrona s 37

⁴⁵ Boström s 895

källskatt som gäller, något som kan vara mycket förmånligt för vissa högavlönade.

Dessa gränsgångare är ofta så kallade dagpendlare, dvs de åker varje dag mellan länderna för att ta sig mellan arbetet och bostaden. En av SINK-utredningens uppgifter har varit att se över reglerna för dagpendlare, och de föreslår att dagpendlarna i fortsättningen ska beskattas som obegränsat skattskyldiga och inte ses som begränsat skattskyldiga som beskattas enligt SINK.⁴⁶ Utredningen föreslår att skattesatsen för dessa skattskyldiga ska vara den genomsnittliga kommunalskattesats som för tillfället tillämpas i Sveriges kommuner. En ändring på detta sätt anser jag är positiv, för de gamla reglerna anser jag är för förmånliga. Dock nämner utredningen inget om den statliga skatten, och om dessa inkomster alltså inte beläggs med statlig inkomstskatt på samma sätt som andra höga inkomster kommer reglerna fortfarande att vara mycket förmånliga för höginkomsttagarna.

Jerker Westerström, har i en artikel i SkatteNytt 7-8/2003 redogjort för problematiken kring skatter och sociala avgifter i Öresundsregionen. Han kritiserar att SINK-utredningen bara haft till uppgift att titta på skattereglerna, eftersom det är stora skillnader i hur länderna finansierar samhällets tjänster. Rimligast anser han att det är att man betalar där man erhåller service.⁴⁷ Inte heller Sture Bergström anser att SINK-utredningens lösning är idealisk sett utifrån gränsgångarna över Öresunds perspektiv. Han ser som en möjlig lösning att man istället återgår till att hemviststaten beskattar den skattskyldige även för inkomster från det andra landet på andra sidan Öresund.⁴⁸ Själv är jag böjd att hålla med de båda herrarna av den anledningen att det verkar vettigast att det är det land som står för förmånerna som också bör få intäkterna för att bekosta dem.

⁴⁶ SOU 2003:12 s 13

⁴⁷ Westerström s 572

⁴⁸ Bergström s 91

I oktober 2003 lyckades Sverige och Danmark äntligen enas om ett nytt avtal för gränsgångarna.⁴⁹ Det är fortfarande oklart när avtalet kommer att träda i kraft, men när det gör det kommer Danmark inte längre att tillämpa övergångsbestämmelserna i det gamla avtalet, utan det är det bara Sverige som kommer att göra.⁵⁰ Det nya avtalet innebär bland annat att löneinkomster även fortsättningsvis kommer att beskattas i arbetslandet och att arbetslandet ska betala ett skatteutjämningsbelopp till hemvistlandet för att kompensera för skattebortfallet för kommuner och landsting. Kostnadsavdrag för resor över Öresundsbron har tidigare bara medgetts i Sverige men enligt avtalet ska även Danmark i fortsättningen medge dessa avdrag. Skatteutjämningsbeloppet anser jag vara ett bra sätt att lösa problemet med att den som står för förmånerna också bör få pengar att bekosta dem med.

4. Analys

4.1 Inledning

Många företag erbjuder utländska nyckelpersoner ”nettolöner”, det vill säga hur mycket personen ska ha kvar i lönekuvertet efter skatt. (Det normala är annars att arbetsgivaren ger en bruttolön.) Nettolön underlättar för nyckelpersonen som inte behöver sätta sig in i det svenska skattesystemet för att veta hur mycket han ska begära i lön. Eventuellt kan nyckelpersonen beviljas så kallad expertskatt enligt bestämmelserna i IL 11:22-23a och i min analys kommer jag att mycket utförligt behandla just dessa bestämmelser.

4.2 Expertskatt

4.2.1 Bakgrund

Expertskattereformen kom till som svar på företagens klagan att det med vår höga skattenivå är dyrt att ta in experter från utlandet, eftersom dessa är vana vid att ha mycket kvar i lönekuvertet efter skatt.⁵¹ Ett motiv för lagförslaget var därför att öka Sveriges konkurrenskraft gentemot grannländerna i dess rekrytering av utländska experter.⁵² En mildare beskattning motiveras i förarbetena också av att utländska experter endast i begränsad omfattning

⁴⁹ avtalet kan hämtas på www.skatteverket.se

⁵⁰ www.skatteverket.se/skm_malmo/op/art/

⁵¹ Mutén s 199

⁵² Prop. 2000/01:12 s 18

belastar det svenska socialförsäkringssystemet. Som exempel nämns att den begränsade rätt till ålderspension som nyckelpersoner förvärvar under sin vistelse i Sverige oftast ter sig ointressant för dem eftersom de redan omfattas av pensionssystemet i sitt hemland eller har löst frågan genom att teckna privata pensionsförsäkringar. Ett annat exempel som ges är att medföljande barn ofta inte utnyttjar de svenska skolresurserna utan får undervisning i annan ordning och på arbetsgivarens bekostnad under den tillfälliga vistelsen i Sverige.⁵³ Ett viktigt syfte med dessa regler var därför att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del.⁵⁴

Peter Sundgren på Institutet för utländsk rätt vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping finner det förvånansvärt att det i förarbetena inte nämns något om att det redan finns en rad speciella skatteregler som gynnar utlänningar och att bilden för företagen inte varit så mörk som man velat utmåla den. De möjligheter han nämner är; att det länge har funnits ganska omfattande möjligheter för utlänningar som arbetar i Sverige att sänka sina inkomstskatter med hjälp av det skatterullningssystem (roll-overs) som följer av regeringsrättens praxis i notismålet RÅ 1991 not 53, att utlänningar som flyttar till Sverige inte behöver betala någon förmögenhetsskatt under de tre första åren av sin vistelse här, att det redan tidigare har funnits regler om skattelättnader för vissa utländska forskare, att våra skatteavtal ger vissa skatteförmåner för utländska affärspraktikanter, att utlänningar som är här mindre än sex månader beskattas enligt SINK där skatten bara är 25 % samt att utlänningar som vistas här under kortare perioder kan komma i åtnjutande av dubbla avdrag vid sina taxeringar i Sverige och utlandet.⁵⁵ Jag kommer inte att behandla roll-overs, den som är nyfiken får istället läsa Peter Sundgrens artikel.

⁵³ Ds 1999:25 s 38

⁵⁴ Prop. 2000/01:12 s 18

⁵⁵ Sundgren s 181

Vi är inte ensamma om att ha infört skattelättnader för utländsk arbetskraft som är attraktiv för landet. Liknande regler finns i Danmark, Finland, Nederländerna, Belgien och Österrike.⁵⁶ Det kan urskiljas två huvudmetoder för att avgöra vilka kategorier som ska omfattas av särskilda skattelättnader. Den ena metoden är den som Sverige valt, med ett beslutsförfarande där individen ansöker om att få omfattas av reglerna. Denna metod tillämpas även i till exempel Nederländerna och Belgien.⁵⁷ Danmark däremot har valt att tillämpa den andra huvudprincipen och då är det lörens storlek ensam som avgör om arbetstagaren får skattelättnader. I Danmark får den utländske arbetstagaren automatiskt skattelättnader om hans årsinkomst överstiger 610 800 danska kronor.⁵⁸ Bakgrunden tycks vara att om arbetsgivaren är beredd att betala den anställde tillräckligt hög lön så kan man anta att den anställde också är en nyckelarbetare.⁵⁹

Den svenska regeringen ansåg däremot inte att det var lämpligt att använda lönenivån som avgörande kriterium för tillämpningen av bestämmelserna om skattelättnad. Detta med hänsyn till att tillämpningsområdet borde vara förhållandevis brett och detta i sin tur gjorde att variationerna i lönenivå kunde förväntas vara mycket stora. Genom att använda lönenivån som kriterium skulle därför specialister inom vissa områden riskera att stängas ute från tillämpningen av bestämmelserna. Det skulle också leda till en oönskad och kraftig tröskelnivå om lönenivån skulle vara avgörande.⁶⁰

Enligt beräkningar på material från SCB:s räknade man med att det i Sverige kunde finnas cirka 800 utländska medborgare i ledande befattningar.⁶¹ Vidare antog man att cirka hälften av dessa hade för avsikt att vistas i Sverige i högst fem år.⁶² Dessa uppgifter lades alltså till grund för beräkningen av de finansiella effekterna.

⁵⁶ Pettersson s 273

⁵⁷ Holmgren s 907

⁵⁸ Pettersson s 274

⁵⁹ Holmgren s 907

⁶⁰ Prop. 2000/01:12 s 22

⁶¹ Prop. 2000/01:12 s 29

⁶² Prop. 2000/01:12 s 30

När lagen ändrades 2001 till att omfatta en mycket bredare krets av personer räknade man i förarbetena med att det skulle strömma in 400 - 500 ärenden per år.⁶³ Under första året kom istället hela 1391 ansökningar in.⁶⁴ En anledning till att det kom så många ansökningar var att övergångsreglerna gav utländska befattningshavare som redan hade tillfällig anställning i Sverige möjlighet att få nedsättning för den tid som återstod av de tre första anställningsåren.⁶⁵ Det stora antalet ansökningar i kombination med att många ansökningar behövde kompletteras och kommuniceras med de sökande, ledde till långa väntetider.⁶⁶ Antalet ansökningar har sedan sjunkit till det förväntade och under 2002 kom 479 ansökningar in.⁶⁷ Fram till april 2003 hade 1681 ärenden avgjorts och av dessa hade 932 resulterat i bifall och 749 i avslag.⁶⁸ Av avslagen hade (åtminstone i september 2002) ca 20 procent avslagits på formell grund utan sakprövning.⁶⁹

Gången för överklagande är lång, via Länsrätten i Stockholms län (LR:n) och Kammarrätten (KR:n) ända till Regeringsrätten (RegR:n). Både för prövning i KR och i RegR krävs dock prövningstillstånd. Det allmännas talan förs i processerna av Riksskatteverket (RSV). Markus Pettersson, verksam vid RSV och tidigare föredragande vid Skatterättsnämndens och Forskarskattenämndens kansli, har kartlagt den praxis som finns.⁷⁰ Hans kartläggning visar att i början av april 2003 hade LR:n avgjort 229 överklaganden och bara ändrat nämndens beslut i 22 fall. De hade då 49 ärenden i balans. KR:n hade vid samma tidpunkt avgjort 45 överklaganden och bara ändrat LR:s dom i ett enda fall. Prövningstillstånd hade medgetts för ytterligare 28 ärenden som ännu inte avgjorts. RegR:n hade endast meddelat prövningstillstånd i ett fall. Detta fall, RÅ 2003 ref 58, avgjordes i maj och återges i 4.2.5.

⁶³ Lodin s 238

⁶⁴ Pettersson s 272

⁶⁵ Lodin s 238

⁶⁶ Lodin s 238.

⁶⁷ Pettersson s 273

⁶⁸ Pettersson s 273

⁶⁹ Lodin s 239

⁷⁰ Pettersson s 273

I de ursprungliga lagförslagen kunde forskarskattenämndens beslut inte överklagas.⁷¹ Lagrådet förordade i sitt yttrande att nämndens beslut ska kunna överklagas, och anmärkte i samband med detta yttrande att de inte kände till något annat jämförbart fall där en inkomstskattefråga inte kan hänskjutas till domstols prövning.⁷² Resultatet blev som framgått att nämndens beslut kan överklagas hela vägen från LR:n i Stockholms län till RegR:n. Skattejuristen Mikael Holmgren som är chef för Ernst&Young, Sverige, enhet för internationella personalfrågor hälsade denna förändring med tillfredsställelse inte bara från rättssäkerhetssynpunkt utan kanske främst därför att den kunde antas få en hälsosam inverkan på nämndens motivering av sina beslut. Till detta kom att förutsättningarna för att skapa en någorlunda tillgänglig praxis väsentligt förbättrades.⁷³ Sundgren pekar istället på att tidsutdräkten 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.⁷⁴

Expertskatten har en del svårigheter förknippade med sig. De ansökningar om skattelättnad som kommer in till forskarskattenämnden är inte offentliga utan är belagda med absolut sekretess i 20 år enligt sekretesslagen 9:1. Man vet alltså inte vad som i praktiken krävs för att skattelättnaden ska beviljas. (Om nämndens beslut överklagas gäller däremot ett rakt skaderekvisit, dvs. en presumtion för offentlighet.) Gången för överklagande är lång, och detta gör att det kan dröja många år innan man slutligt vet om man fått den skattelättnad som expertskatten innebär eller inte. Det finns som det redan sagts inte många rättsfall från regeringsrätten (ett enda har fått prövningstillstånd) och detta gör att tillgänglig praxis är oerhört begränsad.

4.2.2 IL 11:22-23a

Reglerna i IL 11:22-23a innebär att 25 % av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet undantas från beskattning. Som lön behandlas även vissa ersättningar i samband med sjukdom under förutsättning

⁷¹ Ds 1999:25 s 10

⁷² Prop. 2000/01:12 s 70

⁷³ Holmgren s 911

⁷⁴ Sundgren s 189

att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete. Ersättning för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige haft för flyttning till eller från Sverige undantas helt från beskattning. Detsamma gäller ersättning för kostnader för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår. Slutligen är även ersättning för kostnader för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande undantagen.

Förutsättningarna för att få tillämpa dessa regler är att den skattskyldige är expert, forskare eller annan nyckelperson. Arbetet ska avse specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter, och dessa ska då ha en sådan inriktning eller vara på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Det kan också röra sig om företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag. Frågan om förutsättningarna är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden.

Arbetsgivaren måste höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Arbetstagaren däremot får inte vara svensk medborgare eller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Vistelsen i Sverige ska dessutom vara avsedd att vara högst fem år.

Skattelättnaden kan bara beviljas under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

Ett bifallsbeslut innebär även att socialavgifterna blir lägre, eftersom dessa endast beräknas på den del av den utbetalda ersättningen som är skattepliktig för den anställda⁷⁵ men detta ligger utanför mitt arbete så det behandlar jag inte ytterligare.

⁷⁵ Lag (2000:980) om socialavgifter 2:12

4.2.3 Ansökan till forskarskattenämnden

Ansökan om skattelättnad ska enligt lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden (FSNL) 6 § ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att arbetstagaren påbörjat sitt arbete i Sverige. Kommer ansökan in för sent ska den avvisas av nämnden. Har en arbetstagare beviljats skattelättnad men sedan bytt arbetsgivare måste en ny ansökan ges in till nämnden senast tre månader efter att den nya anställningen påbörjats.

Nämnden gör som regel en prövning i sak av om arbetstagaren uppfyller kraven för obegränsad skattskyldighet. I tveksamma fall kan de ange att beslutet gäller under förutsättning att arbetstagaren anses som obegränsat skattskyldig och det är sedan upp till skattemyndigheten att avgöra om förutsättningen är uppfylld. Om arbetstagaren vid arbetets början har för avsikt att stanna kortare tid än sex månader uppfyller han inte kraven för obegränsad skattskyldighet och nämnden ska då avslå hans ansökan. Skulle avsikten därefter ändras så att han ska stanna längre kan nämnden inte pröva hans ansökan om det är så att det förflutit mer än tre månader från det att arbetet påbörjades, ansökan har då kommit in för sent och ska avvisas enligt FSNL.⁷⁶

Det ligger i sökandens eget intresse att förse forskarskattenämnden med den information som krävs och om sökanden skulle underlåta detta riskerar han ett avslag på sin ansökan. Nämnden ska dock inom ramen för sin allmänna serviceskyldighet enligt förvaltningslagens 4 § hjälpa den enskilde till rätta i viss omfattning, bl.a. genom att anvisa honom hur utredningen bör kompletteras.⁷⁷

I lagen föreskrivs hur nämnden ska vara sammansatt och hur prövningen ska gå till. Ordförandena och ledamöterna i forskarskattenämnden utses av regeringen. Ordföranden, en ledamot (vice ordföranden) och dennes ersättare ska ha särskild insikt i skattefrågor. Ledamöterna kommer från Vetenskapsrådet, Vinnova (verket för innovationssystem), Kungliga Tekniska

⁷⁶ Pettersson s 277

⁷⁷ Prop. 2000/01:12 s 69

Högskolan, Svenskt Näringsliv och finansdepartementet⁷⁸ och det är tänkt att dessa fyra ledamöter och deras ersättare ska vara särskilt insatta i företagslednings-, forsknings- eller produktutvecklingsfrågor. Nämndens breda sammansättning är därmed avsedd att tillgodose behovet av expertkunskap på de olika områden som kan komma under nämndens bedömning.⁷⁹ Ärendena bereds och föredras för nämnden av två tjänstemän.⁸⁰ Det är tillräckligt att ordföranden och tre ledamöter är närvarande för att nämnden ska vara beslutför, och under förutsättning att de är överens räcker det med ordföranden och två ledamöter.

4.2.4 Arbetstagaren

Den första kategorin av arbetstagare som omfattas är specialister eller experter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Kompetensen ska med andra ord inte finnas tillgänglig i Sverige eller vara svår att finna inom landet. Det kan enligt förarbetena vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, till exempel industritekniker.⁸¹

Den andra kategorin av arbetstagare är forskare och där bör enligt förarbetena samma kompetensnivå gälla som för experter, men medan experterna främst förväntas vara verksamma inom industrin förväntas forskarna finnas inom både industrin och forskningsinstitutionerna.⁸² Här finns ingen begränsning som innebär att de ska vara verksamma inom det naturvetenskapliga eller tekniska området utan även forskare inom t.ex. humaniora kan komma ifråga för skattelättnader.⁸³

Bestämmelsen är identisk med 2 § i den upphävda lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. I förarbetena till den lagen sägs angående kravet på betydande rekryterings svårigheter inom

⁷⁸ Pettersson s 272

⁷⁹ Lodin s 238

⁸⁰ Pettersson s 272

⁸¹ Prop. 2000/01:12 s 22

⁸² Prop. 2000/01:12 s 22

⁸³ Pettersson s 278

landet 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 föreligga.”⁸⁴ Det är med andra ord inte så mycket att ta fasta på.

I förarbetena⁸⁵ till den nuvarande lagstiftningen hänvisas dock till den praxis som redan utvecklats av forskarskattenämnden avseende forskarna.

Regeringen anser det inte möjligt att ge en längre gående precisering av de personer som kan komma ifråga för skattelättnader utan man anser att nämnden är lämpad att utveckla en praxis även vad gäller de övriga fallen.

Utöver att det ska kunna visas att kravet på rekryteringssvårigheter är uppfyllt har nämnden ställt krav på att arbetstagaren måste nå upp till en objektivt sett hög kunskapsnivå. Forskarassistenter och forskare som fullgör sin s.k. post-doc-tjänstgöring inom det naturvetenskapliga eller tekniska området har t.ex. som regel fått avslag på sina ansökningar, eftersom de i regel inte ansetts leva upp till kompetenskravet.⁸⁶

Pettersson framhåller att det är svårare att fastställa vilken kompetensnivå som generellt ska krävas för experter än att fastställa kompetensnivån för forskare. Medan det inom den akademiska forskningsvärlden finns väl etablerade meritvärderingssystem behöver en expert inte ens ha en akademisk examen. Saknas en formell utbildning krävs istället lång praktisk erfarenhet, men kraven på arbetslivserfarenhetens längd skiljer sig också mellan olika branscher. Lite grovt kan sägas att en expert utan akademisk utbildning bör ha närmare tio års arbetslivserfarenhet och en expert med akademisk examen åtminstone bör ha runt fem yrkesverksamma år bakom sig. Om den

⁸⁴ Prop. 1984/85:76 s 14

⁸⁵ Prop. 2000/01:12 s 22 f

⁸⁶ Pettersson s 278

akademiska examen utgör en doktorexamen kan kravet på yrkesverksamma år minskas.⁸⁷

Pettersson påpekar också att det är tjänsten som bedöms och om arbetstagaren besitter kompetens som inte är nödvändig för tjänsten ska man inte ta hänsyn till den kompetensen. Frågan har bl.a. aktualiserats när personer med doktorexamen har sökt skattelättnader för tjänster med mer allmän inriktning. Gränsfall kan dock uppstå om tjänsten har blandad inriktning.⁸⁸

Förarbetena kan ge ett intryck av att det bara är personer som är verksamma inom industrin och högteknologiska branscher som kan kvalificera som experter men någon sådan begränsning framgår inte av lagtexten. Nämnden verkar enligt Pettersson inte heller ha gjort någon sådan principiell begränsning, men den absolut största delen av de ansökningar som beviljats finns inom detta område. Ansökningar som gällt skattekonserter, redovisningskonserter och värdepappershandlare och alltså legat inom ekonomiområdet har som regel fått avslag med hänvisning till att arbetsuppgifterna inte ”ligger på den nivån” för att kunna kvalificera arbetstagaren som expert. I det här uttrycket ligger då antingen att arbetstagaren inte uppfyller den kompetensnivå som krävs eller att arbetskraft med samma kompetens inte anses tillräckligt svårrekryterad i Sverige. Även ansökningar som gällt kockar, croupierer, idrottstränare och djurtämjare har fått avslag med liknande motiveringar.⁸⁹

Nämnden har i ett fall bifallit en ansökan som gällde ledaren för en ideell hjälporganisation på den grunden att han var att anse som ”expert på humanitära insatser”. Eftersom beslutet inte överklagades av RSV är det oklart hur utgången hade blivit i högre instans. I ett annat fall avslog nämnden en ansökan som gällde en utländsk teolog som var anställd av en stiftelse med viss religiös inriktning. Mannens uppgift var att undervisa skolbarn och blivande lärare och han sökte skattelättnad som forskare och expert. Nämnden

⁸⁷ Pettersson s 278 f

⁸⁸ Pettersson s 279

⁸⁹ Pettersson s 279

bedömde att han inte utförde några egentliga forskningsuppgifter. Vad gällde expertstatusbedömningen uttalade nämnden att experterna enligt förarbetena främst torde vara verksamma inom industrin och att syftet med skattelättnader för experter är att gynna näringslivet. Mot den bakgrunden ansåg nämnden att det måste finnas en mer direkt koppling till ett kommersiellt intresse än vad som var fallet här. Pettersson anser att nämndens praxis på området, mot bakgrund av dessa fall, är motstridig, eftersom det inte verkar rimligt att det finns ett kommersiellt intresse i en ideell hjälporganisation för humanitära insatser. Kammarrätten har dessutom uttalat att det förutom kraven på betydande rekryteringssvårigheter och hög kompetensnivå krävs att arbetsuppgifterna avser områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft för att expertstatusen ska vara uppfylld. Detta befäster enligt Pettersson att det finns en borte gräns för lagens tillämpningsområde vad gäller skattelättnader för experter.⁹⁰

Att forskare är anställda inom offentlig myndighet såsom universitet och högskolor är naturligt, men det är oklart om en expert kan vara anställd inom offentlig myndighet eller om det krävs att arbetsgivaren måste vara konkurrensutsatt. I de fall där arbetstagaren varit anställd i offentlig verksamhet har nämnden avseende expertansökningar emellertid prövat kravet på kompetens respektive rekryteringssvårigheter i sak. I samtliga fall har dock nämnden avslagit ansökan. 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.⁹¹

En annan fråga är till vilken grad kännedom om en viss kultur eller marknad kan tillgodoräknas som expert- eller specialistkunskap och här har nämnden intagit en restriktiv hållning. Pettersson menar att man lite tillspetsat kan säga att arbetstagaren måste vara expert även i sitt hemland för att få ansökan beviljad. Nämnden har t.ex. avslagit ansökningar som gällde finländska värdepappershandlare där färdighet i finska språket och kännedom om den finländska marknaden åberopades som nyckelegenskaper. De har likaså

⁹⁰ Pettersson s 279 f

⁹¹ Pettersson s 280

avslagit ansökningar från personer med kunskap om amerikansk redovisningspraxis eftersom deras kunskap bedömts vara av för allmän karaktär.⁹²

Den tredje och sista kategorin som omfattas av reglerna är personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Här avses enligt förarbetena företagsledare, till exempel dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det till exempel vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi.⁹³

Den sista kategorin innehåller alltså två sorters nyckelpersoner; dels dem med företagsledande uppgifter, dels dem med specialistkunskaper. VD och vice VD i ett företag är uppenbart företagsledare. När det har varit fråga om stora företag har nämnden enligt Pettersson i vissa fall även medgett skattelättnader för personer som varken ingår i ledningsgruppen eller direktrapporterar till VD på den grunden att de innehar företagsledande uppgifter, dvs. utan att pröva i sak om de besitter en unik specialkompetens som är viktig för företaget. RSV är mer restriktiva och hävdar att en nyckelperson med företagsledande uppgifter åtminstone måste rapportera direkt till VD. Denna mer restriktiva inställning verkar enligt Pettersson delas av LR.⁹⁴

Nämnden hade i ett fall bifallit en ansökan som gällde en arbetstagare vid ett större kemiföretag. Den anställde ingick inte i ledningsgruppen och han rapporterade inte till VD:n. LR:n konstaterade i domskälen att arbetstagaren inte kan anses inneha företagsledande uppgifter och de såg honom inte heller som en nyckelperson med specialistkunskap varför de undanröjde nämndens beslut.⁹⁵

⁹² Pettersson s 280 f

⁹³ Prop. 2000/01:12 s 22

⁹⁴ Pettersson s 281 f

⁹⁵ Målnr. 20626-02 enligt Pettersson s 282

För att en person ska kunna anses som en nyckelperson med företagsledande uppgifter krävs det självklart att han är anställd i ett företag. Som tydligt framgår i RÅ 2003 ref 58 (som refereras i 4.2.5) saknas det i lagtexten en definition på vad som är ett företag och det får därför vaskas fram ur syftet med lagen såsom det återges i förarbetena. Nämnden har enligt Pettersson inte ansett Kulturhuset i Stockholm, vilket är en kommunal förvaltning, som ett företag och LR:n menade att reglerna inte kunde tillämpas på Kulturhuset eftersom det inte avsåg en utländsk etablering och inte heller den typ av arbetskraftskonkurrens som avsågs i förarbetena. I ett annat fall gav nämnden visserligen bifall för rektorn för The British International Primary School of Stockholm, som är en stiftelse, på den grunden att han var en nyckelperson med företagsledande uppgifter, men beslutet undanröjdes av LR:n eftersom tjänsten inte ansågs omfattas av det allmänna syfte som ligger bakom aktuell lagstiftning. KR:n fastställde senare LR:ns dom. Även Åse Klevelands befattning som VD för Svenska Filminstitutet har varit uppe till bedömning. Nämnden ansåg att hon hade företagsledande uppgifter och biföll hennes ansökan. RSV överklagade men LR:n avslag överklagandet. Pettersson menar att det som är avgörande för vad som kan anses vara ett företag enligt IL 11:22 st. 1 p. 3, enligt LR:ns bedömning, är verksamhetens grad av kommersialism och vinstintresse.⁹⁶

Sundgren ser här en möjlighet för utlänningar att komma till Sverige och skaffa sig skatteförmåner under tre års tid. Eftersom det enligt lagen inte finns några hinder mot att arbetsgivaren och arbetstagaren är en och samma person kan arbetstagaren ”sätta sig själv på bolag”. Han gör sig själv till bolagschef och eftersom det inte ställs några krav på att det föreligger svårigheter att rekrytera en motsvarande person i Sverige uppfyller han därmed kraven för expertbeskattning.⁹⁷

Ser man bara till lagens ordalydelse är jag böjd att hålla med Sundgren. Faktum är att nämnden har bifallit en ansökan avseende en båtbyggare/VD

⁹⁶ Pettersson s 283 f

⁹⁷ Sundgren s 186

som var anställd i sitt eget bolag.⁹⁸ Företaget hade sammanlagt två anställda. RSV överklagade dock och jag vet inte hur det har gått. Som framgår av rättsfallet RÅ 2003 ref 58 ser domstolarna emellertid mycket till lagens syfte såsom det uttrycks i förarbetena. Jag tror därför att den utlänning som på detta sätt försöker skapa sig skatteförmåner i de allra flesta fall kommer att finna att det inte fungerade.

Vad gäller skillnaden mellan en expert och en nyckelperson med specialistkunskap är den skillnaden inte alls uppenbar. Pettersson menar att skillnaden är att en expert är en specialist på 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.⁹⁹

Nämnden har uttalat att ”i princip samma krav på unik kompetens som gäller för experter enligt den första kategorin också bör gälla för att en specialistfunktion ska medföra en nyckelposition i ett företag. Med andra ord ska det föreligga betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens i Sverige”.¹⁰⁰ I lagtexten finns som vi sett inga krav på rekryteringssvårigheter för den tredje kategorin, men ett sådant krav har alltså ställts upp i praxis.

I ett fall har nämnden bifallit en ansökan avseende en arbetstagare med kännedom om den amerikanska lastbilsmarknaden som nyckelperson med specialistkunskap. En typsituation där nämnden anser att arbetstagaren är nyckelperson på grund av specialistkunskaper är enligt Pettersson vid vissa så kallade joint-venture-projekt, medan nämnden har intagit en restriktiv hållning när koncerninternt utbyte av personal mellan olika länder i utbildningssyfte angetts som skäl för anställningen i Sverige. Nämnden har då ansett att det främsta skälet för anställningen är utbildning och inte tillförande av

⁹⁸ Pettersson s 284

⁹⁹ Pettersson s 281 f

¹⁰⁰ Pettersson s 285

kompetens och avslagit ansökningar som gällt experter såväl som nyckelpersoner.¹⁰¹

Överhuvudtaget är det enligt Pettersson svårt att formulera några generella riktlinjer för vilken kompetens som krävs för att beviljas expertskatt och de avgöranden som finns är in casu-betonade. Nämnden har varit restriktiv vid bedömningen av ansökningar som legat utanför det tekniska och naturvetenskapliga området och på det hela taget anser Pettersson att nämndens kompetenskrav är relativt högt ställda. I tveksamma fall verkar lörens storlek spela roll eftersom den utgör en indikation på hur viktig arbetsgivaren finner arbetstagaren.¹⁰²

4.2.5 RÅ 2003 ref 58

Som tidigare nämnts finns det bara ett enda rättsfall från Regeringsrätten som behandlar just expertskatten. Jag har därför valt att återge detta så utförligt som möjligt:

A.S. är dansk medborgare, har länge varit fast bosatt i Danmark och har varit professor vid Köpenhamns universitet. A.S. har fått anställning som prefekt för Botaniska trädgården i Göteborg och samtidigt som chef för den gemensamma förvaltningen för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet, vilka båda är kommunala institutioner. Tjänsten har tillsatts genom ett sakkunnigförfarande där en internationell sakkunnigkommitté värderat sex sökande.

I Forskarskattenämnden konstaterades att tjänsten tillsatts genom sakkunnigförfarande. Det fick därvid antas att det bland de sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande här i landet som hade kunnat komma ifråga för tjänsten även om A.S. enhälligt rekommenderades till denna. Forskarskattenämnden avslag därför A.S:s ansökan och A.S. överklagade.

¹⁰¹ Pettersson s 286 f

¹⁰² Pettersson s 287

LR:n citerar i sin dom stora delar av lagtext och förarbeten, och finner att det torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska kvalificera sig för skattelättnad enligt IL 11:22 st. 2. Det ska också innebära betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. LR:n menar att det faktum att A.S. enhälligt har rekommenderats för tjänsten i fråga inte kan anses innebära att det finns betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Även om det inte fanns sökande till tjänsten med exakt motsvarande meriter utesluter inte detta att kompetens motsvarande A.S:s kan finnas att tillgå i landet. Att tillsättningen av tjänsten har föregåtts av ett ansökningsförfarande indikerar vidare att A.S. inte har varit exklusivt tilltänt för tjänsten. Förutsättningarna för skattelättnad i IL 11:22 st. 1 p. 1 och 2 är således inte uppfyllda. Vad gäller frågan om A.S. är en företagsledare med nyckelposition anförs länsrätten att IL 11:22 st. 1 p. 3 enligt sin ordalydelse torde vara tillämplig på den aktuella tjänsten. Det allmänna syftet med föreskriften är emellertid enligt vad som kan utläsas av förarbetena att underlätta utländska företags etableringar i Sverige och göra det möjligt för företag i Sverige att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. Enligt LR:ns mening är föreskriften därför inte tillämplig på A.S:s situation som ju inte avser en utländsk etablering och inte heller den typ av arbetskraftskonkurrens som avses i förarbetena. LR:n avslår A.S:s överklagande och A.S. överklagar LR:ns dom.

Prövningstillstånd meddelades. I KR:n pekar A.S. bland annat på ett bifogat yttrande från Göteborgs botaniska trädgård där det framgår att han med sin erkända forskargärning ska stärka institutionens vetenskapliga profil och hortikulturella utveckling. Fråga är sålunda inte om att upprätthålla en tjänst såsom utkomst utan att avsevärda krav och förväntningar åvilar honom att vara drivande och verka för en utveckling av institutionen till att bli konkurrenskraftig även i ett internationellt perspektiv.

RSV bestred bifall och anförde bland annat att för att kunna komma ifråga för skattelättnader som expert krävs vad som kan beskrivas som ”kompetens av ett särskilt och unikt slag”. Arbetet som chef för Botaniska trädgården i

Göteborg torde enligt RSV inte vara ett sådant arbete som expert som avses i IL 11:22 st. 1 p. 1. Vad som avses med företag i IL 11:22 st. 1 p. 3 har inte närmare angetts i lagtexten. Mot bakgrund härav måste termen ges en mot bakgrund av syftet med lagstiftningen anpassad betydelse. I inledningen till prop. 2000/01:12 s 18 har lagstiftaren angett att ”ett viktigt syfte med sådana regler skulle vara att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknologi kommer svensk ekonomi till del”. Lagstiftningen syftar vidare till att underlätta utländska företags etableringar i Sverige. Mot bakgrund härav anser RSV att en kommunal förvaltning inte kan anses vara ett företag i lagens mening.

KR:n finner i likhet med LR:n att det med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska kvalificera sig för skattelättnad enligt IL 11:22 st. 1 p. 1 och 2. Vidare ska arbetsuppgifterna i sig vara mycket kvalificerade och enligt förarbetena avse områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Av anställningsavtalet framgår att A.S. anställts som prefekt och förvaltningschef vid Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet. Av ett bifogat yttrande anges att avsikten är att A.S. ska stärka institutionens vetenskapliga profil och hortikulturella utveckling. A.S. har själv anfört att det åligger honom att vara drivande och verka för en utveckling av institutionen även i ett internationellt perspektiv. Någon närmare beskrivning av arbetsuppgifterna har emellertid inte ingivits i målet. Mot bakgrund härav och av omständigheterna vid tillsättningen av den aktuella tjänsten har A.S. varken visat att arbetsuppgifterna är så kvalificerade som förutsätts för erhållande av skattelättnad eller att det förelegat betydande svårigheter att rekrytera någon inom landet med för arbetsuppgifterna nödvändig inriktning eller kompetens. Vad gäller frågan om skattelättnad enligt IL 11:22 st. 1 p. 3 gör KR:n samma bedömning som LR:n. Överklagandet avslås. A.S. överklagar återigen.

Prövningstillstånd meddelas. RSV trycker nu ännu hårdare på att det inte har angetts i IL 11:22 eller 23 vad som menas med företag. De anser att med hänsyn till detta får termen ges en mot bakgrund av syftet med lagstiftningen anpassad betydelse. Detta syfte har angetts vara 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. Enligt RSV kan då en kommunal förvaltning inte anses vara ett företag och inte heller kan A.S. i lagens mening anses ha företagsledande uppgifter.

RegR:n gör bedömningen att anställningen som prefekt för Botaniska trädgården i Göteborg och chef för den gemensamma förvaltningen för Botaniska trädgården och Naturhistoriska museet får med den inriktning som angetts anses innefatta sådana uppgifter som avses i IL 11:22 st. 1 p. 2. Vidare är det klart att A.S. uppfyller de formella förutsättningarna. Frågan är då om förhållandena vid anställningen varit sådana att det inneburit betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Utredningen i målet ger en bild av inriktningen på A.S:s forskning samt hans verksamhet och vetenskapliga produktion. Vidare framgår att A.S. av samtliga tre sakkunniga placerats i främsta rummet bland sex sökande. Det förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgör emellertid inte i sig tillräcklig grund för skattelättnader enligt IL 11:22. Utredningen innehåller i detta fall inga uppgifter om övriga sökandes inriktning eller kompetensnivå. Mot den bakgrunden kan det inte anses visat att det inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen.

IL 11:22 st. 1 p. 3 är tillämplig i fråga om verksamhet i ett företag. Vad som avses med företag anges inte i lagtexten. Begreppet har inte heller någon enhetlig innebörd inom skatterättens område utan ges ett med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll. Enligt förarbetena avses här en företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med

nyckelpositioner eller experter kan det t.ex. vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi. Ett skäl för den nämnda bestämmelsen har angetts vara att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Mot nu angiven bakgrund finner RegR:n inte heller skäl att medge skattelättnader med stöd av IL 11:22 st. 1 p. 3. RegR:n avslog därför överklagandet.

RegR:n har liksom RSV sökt ledning från förarbetena för att se vad som avses med företag. Ungefär samma text har refererats, men medan RSV anför propositionen som stöd för att en kommunal förvaltning inte kan vara ett företag i lagens mening så gör inte RegR:n något sådant uttalande. RegR:n säger att ”mot nu angiven bakgrund ... inte ... skäl att medge skattelättnader”. Det får därmed anses som oklart om RegR:n instämmer i RSV:s uppfattning att en kommunal förvaltning inte kan vara ett företag i lagens mening.

RegR:n håller också frågan lite öppen om huruvida det har inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen, utan säger att det inte kan anses visat, eftersom utredningen inte innehåller några uppgifter om övriga sökandens inriktning eller kompetensnivå. Av detta kan slutsatsen dras att det inte räcker för arbetstagaren att visa upp alla sina meriter och visa att han själv är kvalificerad utan att han även måste bevisa att de andra sökandena som finns inte är kvalificerade.

4.2.6 Ej diskriminering

Kravet på att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare kan tyckas som diskriminering. Det tyckte diskrimineringsombudsmannen (DO) och han ifrågasatte om inte bestämmelserna stred mot RF 1 kap. 2 och 9 §§ som föreskriver att den offentliga makten ska utövas med respekt för alla människors lika värde och att det inom den offentliga förvaltningen ska iaktas saklighet och opartiskhet. DO ifrågasatte också om reglerna inte stod i strid

med artikel 12 i EG-fördraget som förbjuder diskriminering på grund av nationalitet.

Enligt RF 2:12 får inte lag eller föreskrift innebära att någon medborgare missgynnas därför att han med hänsyn till ras, hudfärg eller etniskt ursprung tillhör en minoritet. Varken RF 1:2, 1:9 eller 2:15 innebär emellertid något hinder mot att gynna en majoritet genom att exempelvis medge en särskild skattelättnad. Regeringen ansåg därför inte att bestämmelserna strider mot RF.¹⁰³

Vad gäller artikel 12 i EG-fördraget så utgör denna i princip inte något hinder för så kallad omvänd diskriminering, det vill säga en negativ särbehandling av inhemska rättssubjekt i förhållande till utländska. Artikel 12 hindrar alltså inte att en medlemsstat diskriminerar sina egna medborgare jämfört med utländska medborgare.

Ett annat villkor för tillämpningen av reglerna är att den utländske arbetstagaren inte får ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas. Syftet med denna regel är enligt Sundgren att vederbörande naturligtvis inte ska kunna flytta ut när den skatteprivilegierade tiden är till ända och sedan omedelbart komma tillbaka på en ny vistelse.¹⁰⁴ Pettersson däremot anser att syftet med kravet givetvis är att diskvalificera de personer som har en sådan stark anknytning till Sverige att de kanske skulle komma hit även utan skattelättnader.¹⁰⁵ Deras åsikter överensstämmer endast delvis, men själv undrar jag vad syftet har för betydelse i det här fallet, för regeln är på inget sätt tvetydig.

En intressant detalj kan dock vara att det inte verkar finnas något som hindrar att den skattskyldige efter att de fem åren passerat flyttar tillbaka till Sverige

¹⁰³ Prop. 2000/01:12 s 23

¹⁰⁴ Sundgren s 184

¹⁰⁵ Pettersson s 276

och beviljas expertskatt, även om han hela tiden varit obegränsat skattskyldig i Sverige pga. att han haft väsentligt anknytning hit.

4.2.7 Vistelsetiden i Sverige

En förutsättning för att reglerna om skattenedsättning ska bli tillämpliga är att arbetstagaren är obegränsat skattskyldig, vilket kan ses genom att reglerna återfinns i 11 kap. i IL och större delen av IL, bland annat detta kapitel, endast tillämpas på obegränsat skattskyldiga personer. För att obegränsad skattskyldighet ska uppstå krävs som regel att personen vistas i Sverige i minst sex månader.¹⁰⁶ Personens hemviststatus enligt förekommande skatteavtal är enligt Sundgren däremot irrelevant.¹⁰⁷

Arbetstagarens vistelse i Sverige ska inte vara avsedd att överstiga 5 år och skattelättnader kan bara beviljas för de tre första åren. Vid beräkningen utgår man från tidpunkten för ankomsten till Sverige.¹⁰⁸ Skulle vistelsen i Sverige i slutänden bli längre saknas det dock sanktioner. Pettersson menar att nämndens beslut teoretiskt skulle kunna återkallas om det skulle framkomma att sökanden vid ansökningstillfället haft för avsikt att stanna under längre tid än fem år. Han motiverar detta med att ett gynnande förvaltningsbeslut enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer får återkallas om den enskilde har utverkat beslutet genom vilseledande uppgifter. Det skulle då också kunna innebära att arbetstagaren eftertaxeras och påförs skattetillägg eftersom oriktig uppgift lämnats till ledning för taxeringen.¹⁰⁹

Inget hindrar att det är fråga om t.ex. två på varandra följande uppdrag under förutsättning att båda ryms inom treårsperioden, men ansökan krävs i sånt fall för båda arbetena. Bedömningen av om arbetstagaren varit bosatt eller stadigvarande vistats här får då göras med utgångspunkt i förhållandena när det första arbetet påbörjades.¹¹⁰

¹⁰⁶ Mattsson s 31

¹⁰⁷ Sundgren s 184

¹⁰⁸ Prop. 2000/01:12 s 30

¹⁰⁹ Pettersson s 277

¹¹⁰ Prop. 2000/01:12 s 31

4.2.8 Inkomst av tjänst

Den inkomst som lättnaden avser ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Av detta följer att reglerna om expertskatt kan tillämpas både vid anställning och vid uppdrag. Om inkomsten av arbetet däremot ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet är bestämmelserna inte tillämpliga.¹¹¹

Samtliga utbetalningar från arbetsgivaren på grund av arbetet behandlas som lön.¹¹²

Lättnaden gäller bara inkomst av sådant arbete som anges i 22 §. Har arbetstagaren under vistelsen i Sverige andra inkomster hänförliga till inkomst av tjänst, t.ex. genom att författa artiklar eller hålla föreläsningar, ges ingen lättnad för dessa inkomster utan de ska beskattas på vanligt sätt.¹¹³

4.2.9 Skattefria ersättningar

För att ge arbetstagaren det nödvändiga incitamentet att arbeta utanför sitt eget land ges enligt propositionen ofta en så kallad rörlighetspremie.¹¹⁴ Denna premie är beroende av många olika faktorer, till exempel makas eller makes möjlighet att förvärvsarbeta i det nya hemlandet, utgifter förbundna med flyttning samt eventuella merutgifter som är knutna till vistelsen i utlandet för arbetstagaren och dennes familj. Även utgifter som hänför sig till att arbetstagaren föredrar privata alternativ framför offentligt subventionerade kan räknas till sådana merutgifter, och exempel som ges är privatsjukvård och undervisning för barn i privatskolor. Genom att ta hänsyn till dessa utgifter vill regeringen kompensera för den ”välfärdsförlust” i vid mening som de anser förbunden med att avstå från hemlandets förmåner.

I propositionen sägs vidare att rörlighetspremien varierar starkt beroende på var arbetstagaren kommer ifrån och vad han tidigare varit van vid. När premien, på det sätt som skett i lagen, ges som en särskild skattefri ersättning för vissa utgifter i stället för att inkluderas i lönen, ges arbetsgivaren en ökad

¹¹¹ Prop. 2000/01:12 s 31

¹¹² Prop. 2000/01:12 s 31

¹¹³ Prop. 2000/01:12 s 31

¹¹⁴ Prop. 2000/01:12 s 20

flexibilitet vid lönesättningen genom att ersättningen kan anpassas till den faktiska utgiften.

Skattefriheten omfattar ersättningar för utgifter för flyttning till och från Sverige. Ersättning för utgifter för avgifter för barns skolgång ifråga om grundskola och gymnasieskola eller liknande omfattas likaså.¹¹⁵ Det ursprungliga lagförslaget lydde ”... i form av avgifter för barns skolgång (grundskola eller gymnasieskola) här i landet”¹¹⁶. Ändringen har inte kommenterats: Holmgren ställer sig frågande till om regeringen genom att hänvisa till grundskola eller gymnasieskola avsett att begränsa skattefriheten till ersättningar för skolavgifter till skolor som uppfyller skolplanen för dessa utbildningar – dvs. svenska skolor. Han menar emellertid att tillägget ”eller liknande” medför att hänvisningen närmast får karaktär av en exemplifiering i avsikt att bestämma utbildningsnivån snarare än den geografiska placeringen av skolan.¹¹⁷ Sundgren delar tydligen denna åsikt då han uttalar att regeln av allt att döma även gäller för barn som går i skola i hemlandet eller annorstädes.¹¹⁸

Jag instämmer i Holmgrens åsikt. Grundskola och gymnasieskola är i Sverige utbildningsnivåer där föräldrarna fortfarande bär försörjningsansvar för sina barn. Jag förmodar att man velat begränsa skattefriheten till sådan utbildningsnivå där en svensk förälder fortfarande sörjer för sitt barn. Vidare är min bild av det man vill ersätta de merkostnader som arbetstagaren drar på sig genom att flytta till Sverige men som arbetsgivaren är beredd att betala för. Denna merkostnad för skola kan lika gärna vara en avgift i hemlandet. Arbetstagaren kanske väljer att placera barnet på en internatskola i hemlandet istället för en internatskola i Sverige. Båda placeringarna är föranledda av flytten till Sverige och i båda fallen handlar det om att ersätta arbetstagaren för hans merkostnader, det finns därför ingen anledning att särskilja de båda fallen. Regeln bestämmer utbildningsnivå och inte var skolan är placerad.

¹¹⁵ Prop. 2000/01:12 s 31

¹¹⁶ Ds 1999:25 s 9

¹¹⁷ Holmgren s 910

¹¹⁸ Sundgren s 187

Slutligen omfattas även ersättning för utgifter för två hemresor per år till tidigare hemland för såväl arbetstagaren som dennes maka eller make och övriga familjemedlemmar. Med tidigare hemland avses såväl det land som arbetstagaren lämnade före anställningen i Sverige som annat land där han tidigare varit bosatt.¹¹⁹ Den skattefria ersättningen får dock sammanlagt inte avse mer än två resor fram och åter per kalenderår för varje familjemedlem.¹²⁰

I propositionen talas bara om hemresor och dessa borde då bestå i resor från Sverige till ett tidigare hemland. Holmgren menar att även s.k. besöksresor, dvs. resor från den anställdes hemland till Sverige för de familjemedlemmar som stannat kvar hemma, ryms under lagens ordalydelse. Han anser att den tolkningen är den rimligast om man vill undvika att regeln får olika resultat beroende på om familjen följt med till Sverige eller om familjen inte haft möjlighet att följa med under hela tjänstgöringsperioden.¹²¹ Jag instämmer med Holmgren eftersom det för regelns tillämpning inte kan ha någon betydelse varifrån man reser. Det man vill åstadkomma med lagen är ju att ge arbetstagaren ett ekonomiskt incitament att jobba i Sverige trots att det kanske medför dyra resor till hemlandet, eller som i det här fallet dyra resor till Sverige för att familjen ska kunna umgås.

En annan fråga som jag då ställer mig är om med hemland kan avses även makas/makes tidigare hemland? Svaret är inte helt givet. Å ena sidan så hade arbetstagaren haft utgifter för dessa resor även om han avstått från att flytta till Sverige. Å andra sidan hade kostnaderna då kanske varit lägre eftersom länderna kanske ligger närmare varandra. Enligt lagen medges inte bara hemresor till det tidigare hemlandet, utan även länder som man varit bosatt i dessförinnan. Det verkar alltså helt egalt för lagstiftaren vilka länder arbetstagaren väljer att resa ”hem” till, så länge det sker för att upprätthålla kontakten med sitt tidigare liv. Svaret borde därför vara entydigt ja, även makas/makes tidigare hemland omfattas av lagens bestämmelser.

¹¹⁹ Prop. 2000/01:12 s 21

¹²⁰ Prop. 2000/01:12 s 31

¹²¹ Holmgren s 909 f

Som framgår av regeln ska det vara fråga om ersättning för faktiska utgifter. Till den del ersättning utbetalas utan att den motsvaras av faktiska utgifter tillämpas de regler som gäller för lön på grund av arbetet.¹²² Ersättningen blir med andra ord inte skattefri men omfattas av skattelättnad. De utgifter som täcks av sådana ersättningar som inte ska tas upp får naturligtvis inte heller dras av. Detta framgår av IL 12:3 3 st.

Inkomsterna ska tas upp till 75 %, och det är mot detta belopp som avdrag under inkomstslaget tjänst ska göras. Detta innebär enligt Holmgren att kostnadsersättningar för vilka skattebefrielse inte medges är skattepliktiga till 75 % medan avdrag för motsvarande kostnad i förekommande fall kan komma att medges med 100 %.¹²³

4.2.10 Expertskatt för idrottare?

Martin Larsson, en skattejurist vid Ernst & Young i Stockholm har i en artikel i SkatteNytt 3/2002 diskuterat om en utländsk idrottare eller tränare med framgång skulle kunna åberopa reglerna om expertbeskattning. Danmark har liksom Sverige skattelättnader för experter, men till skillnad från Sverige baserat på lönenivå, och där har flera idrottare åtnjutit sådana skattelättnader. I sin slutsats finner han att det är oklart om det är möjligt i Sverige, på grund av att det saknas definitioner och eftersom de exempel på experter som anges i förarbetena i första hand återfinns i näringslivet. Han anser dock, att under förutsättning att idrottare i princip kan anses tillhöra den aktuella personkretsen, saknas stöd i lagtext och förarbeten för att utesluta alla idrottare och tränare från att åtnjuta skattelättnader som experter.

4.2.11 Arbetsgivaren

Reglerna gäller under förutsättning att arbetsgivaren ”hör hemma i Sverige eller...”. Enligt propositionen kan det vara fråga om ett svenskt företag eller en svensk offentlig arbetsgivare, t.ex. en myndighet eller en institution.¹²⁴ Sundgren anser att med uttrycket ”höra hemma i Sverige” avses regelmässigt

¹²² Prop. 2000/01:12 s 31

¹²³ Holmgren s 909

¹²⁴ Prop. 2000/01:12 s 25

en juridisk person som är oinskränkt skattskyldig här i riket, men att även en fysisk person rimligen måste kunna vara arbetsgivare i de här sammanhangen om han är bosatt och skattskyldig i Sverige. Sundgren menar vidare att en i utlandet bosatt fysisk person eller en i utlandet hemmahörande juridisk person som är arbetsgivare måste ha fast driftställe i Sverige för att den av honom anställda ska kunna omfattas av den särskilda lagstiftningen. Arbetsgivaren måste med andra ord vara skattskyldig här i Sverige för den verksamhet i vilken den anställda arbetar. Detta torde enligt Sundgren innebära att ett svenskt handelsbolag med utländska delägare är diskvalificerat om bolaget inte har ett fast driftställe i Sverige.¹²⁵

Om det rör sig om en utländsk arbetsgivare krävs det att företaget är etablerat på sådant sätt att företaget är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.¹²⁶ I propositionen sägs att detta är en förutsättning för att den anställda ska vara skattskyldig i Sverige från första dagen. Arbetsgivaren kan med andra ord vara ett utländskt företag med filial i Sverige, under förutsättning att filialen utgör ett fast driftställe för det utländska företaget enligt IL 2:29.¹²⁷

Mikael Holmgren anser att propositionens påstående om att det är en förutsättning för att den anställda ska vara skattskyldig från första dagen är märkligt. Detta mot bakgrund av att lagstiftningen endast är tillämplig på personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Han förtydligar denna mening med att man normalt brukar hävda att den som påbörjar stadigvarande vistelse i Sverige anses skatterättsligt bosatt här från den första dagen, dvs. är skattskyldig för sina inkomster oavsett var de har sin källa. Regeringen synes enligt Holmgren hävda att skatteplikt inte uppkommer under den första perioden om inte inkomsten har sin källa i Sverige. Detta är förhållandet enligt SINK, men den är inte tillämplig på de personer som nu är aktuella.¹²⁸

Jag håller med Holmgren om att är ett märkligt påstående. Det verkar som om regeringen velat lägga till en motivering för regeln, men inte riktigt haft klart

¹²⁵ Sundgren s 183

¹²⁶ Prop. 2000/01:12 s 25

¹²⁷ Prop. 2000/01:12 s 31

¹²⁸ Holmgren s 908 f

för sig varför regeln finns i lagen. Som jag ser det är det uppenbart att regeln finns där för att man vill gynna de företag som ger Sverige skatteintäkter. Att införa regler som medför lättare beskattning för en person som är bosatt i Sverige men vars expertinsatser tillfaller något annat land fyller inte lagens syfte som ju är att stärka de företag som skattar i Sveriges internationella konkurrenskraft. De förutsättningar som är knutna till den skattskyldige framgår, precis som Holmgren påpekat, på annat sätt än genom denna regel.

Kravet på fast driftställe för utländskt företag verkar enligt Sundgren innebära att sådant driftställe ska föreligga enligt både svensk rätt och enligt förekommande skatteavtal. Detta framgår uttryckligen av propositionen som ju säger att företaget ska vara etablerat på ett sådant sätt att det är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.¹²⁹

En arbetstagare kan enligt EG:s förordning 1408/71 vara kvar i sitt hemlands socialförsäkringssystem, under förutsättning att han är ”utsänd” av sin arbetsgivare till en annan medlemsstat. En förutsättning för detta är att arbetsgivaren finns i hemlandet. RSV har hävdats att en person som på det här sättet kvarstår i sitt hemlands socialförsäkringssystem inte kan ha en svensk arbetsgivare vid tillämpningen av skattelättnadsreglerna. Nämnden har dock bara utgått från FNSL i sin bedömning, och i FSNL 1 § st. 2 stadgas att ”...arbetsgivare är den som betalar ut ersättning”. Till följd av detta har RSV överklagat flera av nämndens beslut men både LR:n och KR:n har följt nämndens linje och RegR:n har inte beviljat prövningstillstånd i frågan.¹³⁰

4.2.12 SOU 2003:12

Ett förslag i SOU 2003:12 s 149 är att vissa arbetstagare som egentligen skulle beskattats enligt reglerna för begränsat skattskyldiga ska kunna välja att istället bli beskattade enligt samma regler som obegränsat skattskyldiga. Detta måste då enligt min mening innebära att även dessa skulle kunna komma ifråga för expertbeskattning.

¹²⁹ Sundgren s 183

¹³⁰ Pettersson s 275 f.

5. Sammanfattning

Ett stort problem med så många olika regler är förutsebarheten. Det kan vara svårt att innan veta om arbetet i Sverige ska pågå i 150 dagar eller 200 dagar eftersom en tidsbegränsad anställning kan komma att förlängas. Ännu svårare då att veta om den kommer att pågå 180 dagar eller 190 dagar.

Beskattningskonsekvenserna skiljer sig dock nämnvärt.

Efter att ha satt sig in i lagstiftning och praxis är det trots allt inte så svårt att se om en person som kommer till Sverige och jobbar är obegränsat eller begränsat skattskyldig. Om personen inte tillbringar dygnsvilan i Sverige eller inte stannar här i minst sex månader är han som regel begränsat skattskyldig och beskattas enligt SINK. Är han bosatt i en gränskommun och arbetar i en annan gränskommun kan han som vi sett beskattas enligt särskilda gränsgångarregler, vilket betyder att han beskattas i sitt hemland om de inblandade länderna förutom Sverige är Norge eller Finland. Om det istället är Sverige och Danmark som är de berörda länderna beskattas gränsgångaren i sitt arbetsland.

Att dagpendlarna beskattas som obegränsat skattskyldiga som det föreslås i SOU 2003:12 anser jag vore bra, eftersom SINK bara var avsedd att tillämpas på personer som tillfälligt arbetar i Sverige och dagpendlarna ju ofta arbetar här många år.

Om den skattskyldige uppfyller kriterierna för att vara obegränsat skattskyldig beskattas han enligt reglerna i IL. Han har då möjlighet att ansöka om skattelättnad enligt de regler som brukar kallas expertskatt. Som framgått i uppsatsen är den personkrets som i praktiken omfattas snäv, och det är svårt att förutsäga om en person omfattas eller inte. Anledningen är dels att den praxis som finns är mycket begränsad och beroende av speciella omständigheter i respektive fall, men även naturligtvis av det faktum att ansökningar till och beslut av forskarskattenämnden är sekretessbelagda.

Bland de svårigheter som märks är bland annat att avgöra om den skattskyldige har tillräckliga kvalifikationer och att i de fall där det ställs krav på rekryteringssvårigheter inom landet avgöra om motsvarande kompetens finns tillgänglig inom landet. Att företag inte definieras i lagtexten eller tydligt behandlas i förarbetena gör också att det råder en viss tveksamhet om vilka arbetsplatser som kan omfattas av lagtexten. Det finns i nuläget viss praxis som pekar mot att kommunala verksamheter inte kan ses som företag och att personer som anställs där inte kan komma att omfattas av expertskatten. Rättsläget får dock ses som oklart.

Att lagen så kategoriskt säger att personen måste vara obegränsat skattskyldig vilket man blir om man har för avsikt att stanna minst sex månader och att ansökan som kommer in senare än tre månader efter att vistelsen i Sverige påbörjats ska avvisas anser jag vara ett misstag. Det kan vara svårt att innan veta hur länge arbetet i Sverige ska pågå. Den som efter några månader bestämmer sig för att stanna längre borde inte missgynnas i förhållande till dem som redan från början haft för avsikt att stanna sex månader eller längre.

På samma sätt är den begränsning som finns om att vistelsen inte ska vara avsedd att vara mer än fem år onödig. För det första finns det nog ingen som under dessa förutsättningar säga att de har tänkt stanna längre, för det andra så måste det ju vara en fördel för Sverige om personen stannar längre. Syftet med expertskatten är ju att locka hit personal som besitter en sådan kompetens att de utan skattelättnaden kanske inte skulle ha kommit hit och om personen vill stanna längre kan detta bara vara positivt; Sverige får dra fördel av kompetensen under längre tid. Eftersom skattelättnaden bara medges under de första tre åren ger varje år därefter skatteintäkter inte bara från företaget utan Sverige erhåller dessutom fulla skatteintäkter från personen som tidigare expertbeskattats. Sett utifrån dessa aspekter ser jag ingen anledning att ha kvar begränsningen att vistelsen ska vara avsedd att vara i högst fem år.

Med EG-rättens framväxt tror jag att vi kan förvänta oss många ändringar och inte minst harmonisering inom den internationella personbeskattningen i framtiden, men detta får bli min utgångspunkt om jag någon mer gång

botaniserar i ämnet.

Källor

Offentligt tryck

Propositioner

2000/01:12. Beskattning av utländska nyckelpersoner

Statens offentliga utredningar

SOU 2003:12. Beskattning av utomlands bosatta

Departementsserien

Ds 1999:25. Beskattning av utländska nyckelpersoner

Litteratur

Bergström, S, Gränsgångare över Öresund. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona s 83 – 91, 2003

Boström, K, 1996 års nordiska avtal, SvSkt 1996 s 890 - 899

Cejje, K, Väsentlig anknytning – något om senare års praxis, SN 2003 s 545 – 559

Ersson, S, Dubbelbeskattningsavtalen – en inledning, SN 1987 s 495 – 500

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

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

Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994

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

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 8 u, 2001 (cit: Lodin m.fl.)

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

Mutén, L, Expertskatten i radion, SvSkt 2002 s 199

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

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

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

Westerström, J, Skatter och avgifter i Öresundsregionen, SN 2003 s 565 - 573

Internetkällor

Modellavtalet finns på OECDs hemsida, www.oecd.org/document

Modellavtalet mellan u- och i-länder hittas på www.unpan.org/conf_taxg01.asp

Det nordiska avtalet finns på www.skatteverket.se