

ØRESUNDS  
INSTITUTTET  
ANALYS

# TREND REPORT



## EXPERTSKATTER I SVERIGE OCH DANMARK

– viktigt medel i konkurrensen  
om internationella forskare

JUNI 2015

## Sekretariat

Vd och chefredaktör:  
Johan Wessman

Chefanalytiker:  
Britt Andresen

Analytiker:  
Jenny Andersson  
Thea Wiborg

Redaktör News Øresund:  
Anna Palmehag  
(föräldraledig)

Extern medarbetare  
Senioranalytiker: Anders Olshov

**En analys från oberoende Øresundsinstitutet.  
Øresundsinstitutet står ensamt för rapportens analys och  
slutsatser.**

**Rapporten är skriven av Anders Olshov, senioranalytiker.**

© Øresundsinstitutet – genom Öi Service AB – juni 2015.

Redigering: Jenny Andersson

Omslagsfoto: bild från MAX IV i Lund. Foto: News Øresund.



**ØRESUNDSINSTITUTTET** är ett oberoende dansk-svenskt kunskapscentrum som genom analyser, konferenser och medieverksamhet bidrar till en ökad kännedom om utvecklingen i regionen. Verksamheten drivs utan vinstintresse och med finansiering av ett närmare 100-tal medlemmar från stat, regioner, kommuner, universitet, högskolor och det privata näringslivet.

Östergatan 9 B | 211 25 Malmö | +46 (0) 40 30 56 30 | [info@oresundsinstitutet.org](mailto:info@oresundsinstitutet.org) | [www.oresundsinstitutet.org](http://www.oresundsinstitutet.org)

# I KORTHET

## Expertskatter i Sverige och Danmark

– viktigt medel i konkurrensen om internationella forskare

Både Sverige och Danmark tillämpar i likhet med flera andra länder en särskild skatteordning för forskare och nyckelpersoner, ofta kallad expertskatten, med syftet att stärka näringslivet och forskningsinstitutioners möjlighet att attrahera och fasthålla forsknings- och utvecklingsmedarbetare från utlandet och förbättra den internationella konkurrenskraften. Inte minst för Öresundsregionen där företagen väljer mellan land och skattesystem vid etableringar har expertskatten stor relevans.

### Fler utnyttjar dansk expertskatt

Antalet forskare och nyckelpersoner som utnyttjar expertskatten har ökat successivt i Danmark från ca 2200 personer 2001 till 4501 personer 2012. Uppdelat per landstillhörighet hade Sverige flest experter i Danmark, 568 personer och en andel på 12,6 procent 2012. Närheten till Köpenhamn från Malmö och Skåne gör att många svenskar bor kvar i hemlandet och pendlar till Danmark. Likheterna i språk och kultur underlättar.

### Få söker expertskatt i Sverige

Den svenska expertskatten var före 2012, då reglerna lättades och en lönerekvisitregel infördes, ointressant för de flesta företag. Bara 46-69 procent av ansökningarna som expert bifölls i Forskarskattenämndens prövning och antalet bifall per år översteg sällan 250-300. Sedan lönerekvisitet införts har antalet bifall mer än fördubblats till ca 650 under åren 2012-2014. I betraktning av att Sverige är ett större land med fler storföretag än Danmark är det fortfarande få som ansöker om och beviljas expertskatt i Sverige.

### Högre inkomstgräns i Sverige

Ett avgörande skäl till att färre utnyttjar expertskatten i Sverige jämfört med Danmark är att inkomstgränsen för att godkännas som nyckelperson är väsentligt högre, vilket blir än mer påtagligt om hänsyn tas till arbetsgivarnas arbetskraftskostnader inklusive sociala avgifter och pensionsinbetalningar. Den danska ordningen infaller vid 76 procent av den svenska arbetskraftskostnaden.

### Varar längre i Danmark

Den danska expertskatten gäller i fem år mot tre år i Sverige och gäller även danska medborgare som flyttar hem efter tio år i utlandet, medan den svenska enbart gäller utländska medborgare. I kombination med ett lägre lönerekvisit är den danska expertskatten sammantaget betydligt mer generös än den svenska.

## FORSKNING: Expertskatter i Sverige och Danmark

Konkurrensen om internationella experter och forskare hårdnar. Både Danmark och Sverige lockar med en särskild skatteordning för forskare och nyckelpersoner som populärt kallas för expertskatt. Tack vare generösare regler är Danmark mera framgångsrikt än Sverige mätt som antal experter och nyckelpersoner som får ta del av expertskatten i respektive land visar Øresundsinstitutets analys.

### Expertskatten i Danmark

Skatteordningen för forskare och nyckelpersoner (kildeskatteloven § 48 E och § 48 F), ofta kallad expertskatten eller forskarskatteordningen, infördes 1991 i Danmark med syftet att stärka danskt näringsliv och danska forskningsinstitutioners möjlighet att attrahera och fasthålla forsknings- och utvecklingsmedarbetare från utlandet och därmed för att förbättra Danmarks internationella konkurrenskraft.

Den är utformad som en bruttoskatteordning, dvs skattemässiga avdrag för t.ex. ränteutgifter är inte tillåten. Ordningen har ändrats flera gånger. Den senaste förändringen skedde den 26 juni 2014 då avtalsparterna bakom reformen om internationell rekrytering beslöt att sänka kravet på månadslön för nyckelpersoner från 70600 DKK exklusive pensionsinbetalningar till ca 60600 DKK. Syftet var återigen att underlätta rekryteringen av utländska forskare och nyckelpersoner, men också av kvalificerade danskar som bor i utlandet. Enligt Skatteministeriet beräknades sänkningen av månadslönekravet innebära minskade skatteintäkter med 255 miljoner DKK årligen, 400 miljoner DKK i strukturellt ökad BNP 2020 och 500 fler sysselsatta.

Medarbetare som omfattas av skatteordningen kan sedan den 1 januari 2011 välja att beskattas med 26 procent plus arbetsmarknadsbidraget istället för att betala allmän inkomstskatt. Skatten blir då 31,92 procent i högst 60 månader, som kan fördelas över

flera perioder. Det kan jämföras med att marginalskattesatsen för personer med motsvarande löneinkomster är ca 56 procent och genomsnittsskatten typiskt är 45-50 procent, enligt Skatteministeriet.

Ordningen kan användas av var och en som uppfyller de objektivt fastställda betingelserna.

Det förekommer ingen prövning av den sökandes kvalifikationer och det finns inga dispensmöjligheter. Som forskare räknas personer som utför forskningsarbete och som har en utbildning på minst PhD-nivå. Nyckelmedarbetare är personer som uppfyller kravet på minst 60600 DKK i månadslön exklusive pensionsinbetalningar. Något utbildningskrav föreligger inte för nyckelmedarbetare.

Övriga kriterier:

- Man skall bli skattepliktig i Danmark samtidigt med påbörjandet av anställningen hos en dansk arbetsgivare.
- Man får inte inom de senaste 10 åren ha varit skattepliktig i Danmark av löneinkomst eller inkomst i självständig verksamhet.
- Man får inte inom de senaste fem åren ha haft direkt eller indirekt del i ledningen av, kontrollen av eller ha haft väsentligt inflytande i den verksamhet som man skall anställas i.

## Användandet av expertskatten i Danmark

Efter att expertskatten trädde i kraft i Danmark 1991 har antalet forskare och nyckelpersoner som utnyttjar den successivt ökat. Jämfört med 2001 har mer än en fördubbling skett, från ca 2200 personer till 4500 personer 2012. Antalet forskare har ökat från 647 till 1863 under perioden och antalet anställda nyckelpersoner från 1550 till 2638. Forskarnas relativa andel har ökat från 29 procent till 41 procent. Antalet företag som använder sig av forskare och nyckelpersoner med expertskatt har ökat från 687 till 902. I genomsnitt per företag har antalet som beviljats forskarordningen ökat från ca 3,2 till 5 personer under perioden.

Expertskatten används klart mest inom undervisning med 34,1 procent av samtliga omfattade 2012. Det är främst universiteten som använder sig av experter. Därefter följer tillverkningsindustrin med 15,4 procent, där läkemedelsindustrin har ett stort behov av utländsk kompetens. Branschen vetenskapliga och tekniska tjänster stod för 11,8 procent av experterna. En väsentligt mindre andel återfinns inom kultur, nöje och sport med 2,3 pro-

cent. Sektorn får dock stor uppmärksamhet ibland då den innefattar elitidrottare inom t.ex. fotboll och handboll, bland annat från Sverige. Den toppade i antal 2008 med 198 personer och har sedan dess minskat till 104.

Uppdelat per landstillhörighet hade Sverige flest experter i Danmark, 568 personer och en andel på 12,6 procent 2012. Det förklaras sannolikt av närheten till Köpenhamn från Malmö och Skåne, vilket gör att många svenskar kan pendla till Danmark och bo kvar i hemlandet, samt av att många företag ser Skandinavien/Norden som en marknad och utnyttjar likheterna i språk och kultur. Efter Sverige följer Tyskland med 542 experter och en andel på 12,0 procent. Storbritannien har 540 experter och en andel på 12,0 procent. Samtliga dessa länder ligger nära till Danmark och utgör också Danmarks viktigaste handelspartners. Återvändande danska medborgare bildar den fjärde största gruppen, 421 personer och en andel på 9,4 procent. Flest experter kommer från Väst Europa och USA, men under senare år har antalet från Kina och Indien ökat.

## Expertskatten i den danska debatten

Näringslivets och universitetens behov av utländsk kompetens har debatterats flitigt i Danmark, inte minst då arbetskraftsbrist rådde under den första högkonjunkturen 2005-2007 och enligt vissa bedömare hotar igen om konjunkturen fortsätter att förbättras. Nedan följer två av de många inlägg som har gjorts om expertskatten i Danmark.

Dansk Erhvervs perspektiv (2010) analyserade forskarskatteordningen med avseende på arbetsutbud, produktivitet och skatteintäkter och argumenterade för att expertskatten ökar dessa. Organisationen uppskattade att forskarna som kommer till Danmark i genomsnitt stannar 1,5 år, att de kan kosta upp mot en halv miljon kronor att rekrytera och att det skulle vara en stor vinst om de kunde fås att stanna längre. Den föreslog två modeller till förbättring av forskarskatteordningen med syftet att göra det mer attraktivt att stanna i Danmark efter de tre första åren. Det första förslaget var att det dåvarande regelverket förlängdes från tre till fem år under samma villkor i övrigt, vilket skulle innebära att fler företag kunde räkna med att deras anställda stannar hela projekttiden ut i de olika projekt de rekryterats till. Det andra förslaget var att den dåvarande treårsmodellen med 31 procent i skatt (25



ESS VD JAMES YECK OCH ÖRFÖRÄNDE SVEN LANDELJUS. FOTO: NEWS BRESLUND

procent i skatt + 6 procent i arbetsmarknadsbidrag utvidgades med fyra år med stigande skattesatser: 33,3 procent, 35,5 procent, 37,9 procent och 40,2 procent. Det skulle ge en glidande övergång till det danska skattesystemet och vara attraktivt för företag med intressen av projekt längre än fem år. Förslag 1 beräknades ge ett nettotillskott till statskassan på 3,1 miljarder danska kronor och förslag 2 ett tillskott på 2,9 miljarder.

En annan organisation som har engagerat sig för rekryteringen av utländsk och kvalificerad arbetskraft är Consortium for Global Talent, som är ett konsortium av tjugo danska och internationella företag för att attrahera och hålla kvar kvalificerade specialister i Danmark genom att förbättra villkoren för dem och deras familjer. Sänk inkomstgränsen för när nyckelpersoner omfattas av forskarskatteordningen ytterligare, från 60600 till 50000 danska kronor per månad, föreslog organisationens VD Tine Horwitz (2015) nyligen. En högutbildad utländsk medborgare skapar i genomsnitt ett värde på 1,5 miljoner danska kronor årligen, vilket svarar till två genomsnittliga arbetsplatser i Danmark, argumenterade hon, och tillade att näringslivet har stort behov av utländsk kvalificerad arbetskraft.

# 568 EXPERTER

i Danmark hade svenskt medborgarskap 2012.

## EXPERTER I DANMARK UPPDELAT PÅ MEDBORGARSKAP 2012

|                | Antal experter | Andel experter, % |
|----------------|----------------|-------------------|
| Sverige        | 568            | 12,6              |
| Tyskland       | 542            | 12,0              |
| Storbritannien | 540            | 12,0              |
| Danmark        | 421            | 9,4               |
| USA            | 357            | 7,9               |
| Frankrike      | 197            | 4,4               |
| Italien        | 197            | 4,4               |
| Nederländerna  | 172            | 3,8               |
| Norge          | 135            | 3,0               |
| Kina           | 103            | 2,3               |
| Spanien        | 101            | 2,2               |
| Indien         | 100            | 2,2               |

Källa: Skatteministeriet.

## ANTAL FÖRETAG, FORSKARE OCH NYCKELPERSONER SOM HAR UTNYTTJAT EXPERTSKATTEN 2001–2012

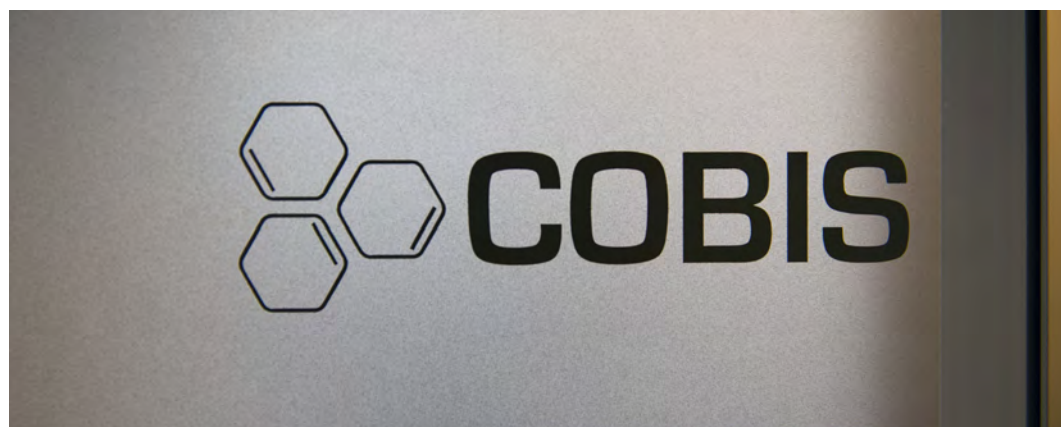
| Inkomst-år | Antal företag | Forskare | Nyckelpersoner | Totalt |
|------------|---------------|----------|----------------|--------|
| 1991       | 78            | -        | -              | 192    |
| 1992       | 148           | -        | -              | 412    |
| 1993       | 225           | -        | -              | 728    |
| 1994       | 288           | -        | -              | 1011   |
| 1995       | 329           | -        | -              | 1081   |
| 1996       | 367           | -        | -              | 1215   |
| 1997       | 449           | -        | -              | 1574   |
| 1998       | 500           | -        | -              | 1763   |
| 1999       | 556           | -        | -              | 1876   |
| 2000       | 617           | -        | -              | 1961   |
| 2001       | 687           | 647      | 1550           | 2197   |
| 2002       | 694           | 777      | 1501           | 2278   |
| 2003       | 692           | 829      | 1484           | 2323   |
| 2004       | 725           | 875      | 1491           | 2366   |
| 2005       | 770           | 944      | 1594           | 2538   |
| 2006       | 820           | 1027     | 1860           | 2887   |
| 2007       | 861           | 1220     | 2077           | 3297   |
| 2008       | 928           | 1353     | 2381           | 3734   |
| 2009       | 918           | 1557     | 2389           | 3946   |
| 2010       | 894           | 1674     | 2358           | 4032   |
| 2011       | 857           | 1578     | 2378           | 3956   |
| 2012       | 902           | 1863     | 2638           | 4501   |

Källa: Skatteministeriet, 8 april 2014, Skat. Fotnot: Uppgifter saknas över antalet forskare och nyckelpersoner 1991-2000.

## BRANSCHFÖRDELNING AV DEN DANSKA BRUTTOSKATTEORDNINGEN 2012

|  | Antal anställda | Andel anställda per bransch, % |
|--|-----------------|--------------------------------|
| Undervisning                                       | 1533            | 34,1                           |
| Tillverkning                                       | 693             | 15,4                           |
| Vetenskapliga och tekniska tjänster                | 533             | 11,8                           |
| Parti- och detaljhandel                            | 430             | 9,6                            |
| Mineralutvinning                                   | 319             | 7,1                            |
| Finans- och försäkringsverksamhet                  | 255             | 5,7                            |
| Transport och magasinering                         | 233             | 5,2                            |
| Information och kommunikation                      | 180             | 4,0                            |
| Administrativa tjänster och andra stödtjänster     | 136             | 3,0                            |
| Kultur, nöje och sport                             | 104             | 2,3                            |
| Hälsa och vård                                     | 91              | 2,0                            |
| Byggföretag  | 58              | 1,3                            |
| Offentlig förvaltning och försvar; social trygghet | 29              | 0,6                            |
| Hotell- och restaurangverksamhet                   | 21              | 0,5                            |
| El, gas, värme och kyla                            | 20              | 0,4                            |
| Fastigheter  | 15              | 0,3                            |
| Övriga tjänster                                    | 7               | 0,2                            |
| Okänt  | 3               | 0,1                            |
| Totalt   | 4501            | 100,0                          |

Källa: Skatteministeriet, 8 april 2014, Skat. Fotnot: Uppgifter saknas över antalet forskare och nyckelpersoner 1991-2000.



## Expertskatten i Sverige

Bestämmelserna om skattelättnader för utländska arbetstagare infördes 2001 av den dåvarande socialdemokratiska regeringen och gäller experter/specialister, forskare och andra nyckelpersoner. Den utvidgades 2012 av den dåvarande alliansregeringen att gälla alla med en månatlig ersättning över en viss nivå. Införandet av de särskilda skattelättnaderna har i båda fallen kommit som en reaktion på liknande skattelättnader i andra länder, bland annat Danmark, och har generellt varit mindre generösa än i andra länder.

I förarbetena till 2001 års skattelättnader anfördes bl.a. följande (prop. 2000/01:12 s. 18): ”Behovet av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer vid tillfälliga anställningar av utländsk personal har accentuerats genom att bl.a. våra grannländer har infört sådan lagstiftning. Det kan innebära att dessa länder ter sig mera attraktiva när internationella företag väljer land för nyetableringar. Krav har därför rests på särskilda skatteregler för sådana internationellt efterfrågade nyckelpersoner för att minska företagets lönekostnader. --- En sådan särskild ordning för nyckelpersoner skulle skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt. 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.”

Lättnaderna motiverades också av att de förmåner, som är skälet till det relativt höga uttaget av skatter och avgifter i Sverige, ofta inte kommer dessa nyckelpersoner tillgodo, t.ex. i de fall då familjen bor kvar i det tidigare hemlandet.

Före 2012 fanns inget lönerekvisit, utan Forskarskattenämnden gjorde en individuell prövning av om en person kunde räknas som expert enligt reglerna. För att tillhöra kategorin expert/specialist eller forskare krävs enligt Forskarskattenämnden att personen i fråga har hög kompetens eller särskild inriktning. Dessutom ska det finnas betydande svårigheter att rekrytera sådan kompetens inom Sverige. Med

personer i företagsledande ställning avses personer med ansvar för ett företags allmänna ledning och förvaltning. Med andra nyckelpersoner avses specialister inom olika områden inom företaget.

Den skönsmissiga bedömningen skapade oklarhet, brist på förutsägbarhet och kritik av reglerna, om de fyllde sitt syfte, samt även administration och långa handläggningstider. Det ledde även till processer i domstolarna Förvaltningsrätten, Kammarrätten och Högsta Förvaltningsdomstolen om Forskarskattenämndens beslut av huruvida en anställd är berättigad till skattelättnader enligt 11 kap. 22 § punkt 1 eller 3 Inkomstskattelagen.

2012 infördes därför ett lönerekvisit så att personer som når upp till en ersättningsnivå som per månad överstiger två gånger prisbasbeloppet för det kalenderår då arbetet påbörjas omfattas av skattelättnaderna. Då prisbasbeloppet för 2015 är 44500 SEK går gränsen för närvarande vid 89000 SEK/månad i inkomst inklusive ersättningar från arbetsgivaren. Därutöver omfattas experter/specialister, forskare, företagsledare eller andra nyckelpersoner enligt tidigare regler.

Skattelättnaderna gäller under de tre första åren av vistelsen i Sverige som ska vara avsedd att pågå i högst fem år, enligt Forskarskattenämnden. Arbetstagaren får inte vara svensk medborgare och får inte heller ha bostad eller vistats stadigvarande i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år då arbetet påbörjas. Arbetsgivaren ska höra hemma i Sverige eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

Ett beslut om skattelättnader innebär att endast 75 procent av lönen och annan ersättning från arbetsgivaren tas upp som intäkt vid beskattningen. I övrigt beskattas inkomsten enligt vanliga regler. Motsvarande underlag, dvs. 75 procent av ersättningen, används vid beräkningen av socialavgifterna. Det betyder att 25 procent av arbetsinkomsten blir skattefri och fri från socialavgifter. Vissa kostnadsersättningar från arbetsgivaren som är relaterade till vistelsen i Sverige är därutöver fria från beskattning och ingår inte heller i underlaget för socialavgifter. Det gäller kostnadsersättning för flyttning till och från Sverige, barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande och två hemresor per år till tidigare hemland för arbetstagaren och övriga familjemedlemmar.



## Användandet av expertskatten i Sverige

En genomgång av antalet ansökningar om skattelättnad för utländska experter i Sverige visar på väsentligt färre ansökningar än i Danmark, trots att Sverige är ett större land och har fler stora tekniktunga internationella företag som borde ha ett intresse av utländsk expertis. Före 2012, innan reglerna lättades i Sverige, var det enbart ett år som fler än 400 experter beviljades bifall, vilket kan jämföras med att det i Danmark, sedan 2001, aldrig har varit färre än 2197 experter per år och som mest 4501 år 2012. Sedan 2012 då lönerekvisitregeln infördes i Sverige har emellertid antalet inkomna ansökningar till Forskarskattenämnden nästan fördubblats från 400-500 till över 800 per år och antalet bifall mer än fördubblats från ca 250-300 till ca 650 under åren 2012-2014. Noterbart är den väsentligt förbättrade förutsägbarheten för de som ansöker enligt lönegrundförfarandet med en bifallsandel på 73-89 procent, att jämföra med 46-69 procent för dem som ansöker som expert för prövning av Forskarskattenämnden. Hela ökningen under senare år har skett genom det enkla förfarandet med lönegrund, medan fallen som prövas i nämnden snarare minskar något, vilket visar populariteten hos det förstnämnda.

## Expertskatten i den svenska debatten

Expertskatten diskuteras från och till i den svenska, främst av privata organisationer och företag med intressen av forskning och utländsk expertkompetens, men också av statliga organisationer och statliga departement i olika utredningar. Danmark leder utvecklingen i förhållande till Sverige och det är påtagligt att mycket av den svenska debatten sker som en reaktion på att andra länder, däribland Danmark, har mer generösa regler. I få andra frågor lyfts Danmark fram som ett föregångsland i Sverige såsom i denna fråga. Nedan följer ett urval av de många inlägg som har gjorts om expertskatten.

2005 publicerade statliga Institutet för tillväxtpolitiska studier, på regeringens uppdrag, en utredning om expertskatten som drog slutsatsen att Sveriges förmåga att attrahera spetskompetens endast i ringa utsträckning hade påverkats av de dåvarande expertskatterna, att andra länders skattelättnader gör att de svenska företagen ser det som viktigt att Sverige kan erbjuda experter något liknande och att data för 2000-2004 tyder på att experterna flyr Sverige till förmån för andra länder.

2007 krävde Svenskt Näringsliv att Sverige tar efter den finska och danska modellen med lönerekvisit

## ANTAL INKOMNA ANSÖKNINGAR OM SKATTELÄTTNAD TILL FORSKARSKATTENÄMNDEN

| År   | Antal inkomna ansökningar | Antal bifall enligt lönegrund/enkla förfarandet samt andel bifall (%) | Bifall efter prövning i nämnden | Bifall totalt |
|------|---------------------------|---|---------------------------------|---------------|
| 2001 | 1391                      | -   | 349 (69%)                       | 349           |
| 2002 | 479                       | -   | 534 (50%)                       | 534           |
| 2003 | 418                       | -   | 214 (46%)                       | 214           |
| 2004 | 405                       | -   | 240 (58%)                       | 240           |
| 2005 | 451                       | -   | 239 (55%)                       | 239           |
| 2006 | 417                       | -   | 254 (58%)                       | 254           |
| 2007 | 488                       | -   | 248 (59%)                       | 248           |
| 2008 | 521                       | -   | 270 (58%)                       | 270           |
| 2009 | 436                       | -   | 315 (56%)                       | 315           |
| 2010 | 412                       | -   | 218 (62%)                       | 218           |
| 2011 | 663                       | -   | 398 (62%)                       | 398           |
| 2012 | 834                       | 438 (89%)   | 241 (54%)                       | 679           |
| 2013 | 833                       | 408 (73%)   | 250 (68%)                       | 658           |
| 2014 | 835                       | 402 (82%)   | 229 (58%)                       | 631           |

Källa: Forskarskattenämnden.

och skrotar tolkningsförfarandet som beskrevs som nyckfullt och oförutsägbart. ”Det har gått så långt att många företag helt enkelt struntar i att försöka få skattelättnader när man rekryterar utländska experter”, skrev organisationens skatteexpert Kerstin Nyquist.

Bland de politiska partierna krävde folkpartiet (2010) i programmet Spjutspetslandet Sverige att reglerna för expertskatt måste bli enklare, besluten snabbas upp och gälla en längre tid. ”Den danska modellen där alla över en viss inkomst betraktas som experter kan stå som förebild för ett framtida svenskt system. Alla nyrekryterade utländska medarbetare som har en lön över en viss nivå bör kategoriseras som experter och därmed komma ifråga för rabatten på lönenivåer över den uppsatta nivån. Tiden en person kan räknas som expert bör utökas till fem år”, föreslog folkpartiet, då i regeringsställning. <sup>1)</sup>

Ingenjörsvetenskapsakademien IVA tillsatte arbetsgruppen Attrahera utländska experter som 2011 presenterade förslag till konkurrenskraftiga skatter för utländska experter. De viktigaste var: 1) Inför en nedre inkomstgräns på 60000 kronor för utländska experter och nyckelpersoner. Forskare ska vara undantagna denna inkomstgräns och en individuell prövning ska kunna ske för denna grupp; 2) Förläng expertskatten från tre till fem år för den som har en viss typ av längre uppdrag; 3) Expertskatten ska kunna gälla även för utländska medborgare som vistats i Sverige – exempelvis för studier – under de senaste fem åren innan en ansökan görs.

Alliansregeringen genomförde bara det första förslaget, men satte inkomstgränsen vid två prisbasbelopp (89000 kronor år 2015). Bl.a. Svenskt Näringsliv var därför fortsatt kritiskt. I en replik på DN Debatt 2012 hävdade Kerstin Nyquist att kategorin forskare mycket sällan når upp till en månadslön på 88000 kronor (två prisbasbelopp 2012), att en sådan lönegräns saknas för forskare i Danmark och att Danmark har drygt 10 gånger fler utländska forskare med skattelättnader än Sverige. Hon hävdade att den prövning som görs i Danmark av vilka som ska få skattelättnader för forsknings- och utvecklingsarbete är betydligt mer generös än motsvarande prövning i Sverige där det enligt praxis krävs avlagd doktorsexamen och post doc tjänstgöring.

Den mest genomgående svenska studien om expertskatten presenterades av riksdagens skatteutskott (2014) och utvärderade effekterna av de utvidgade skatteregler som trädde i kraft den 1 januari 2012.

Den slår fast att problemet med bristande förutsebarhet kvarstår bl.a. som en följd av svårtolkade kriterier för att kvalificera sig som expert, innehavare av nyckelposition respektive forskare. De utvidgade reglerna skulle enligt regeringens prognos leda till en ökning av antalet arbetstagare som får expertskatteavdrag med ca 2250 personer, men antalet ansökningar ökade enbart med 170 personer mellan 2011 och 2012 och har sedan stannat av, konstaterar utredningen.

Flera av de intervjuade i utredningen påtalade att de utvidgade reglerna endast kan ses som en förbättring i avvaktan på en översyn av hela regelverket och uppföljnings- och utvärderingsgruppen konstaterade att ett antal frågor behöver utredas vid en framtida översyn av regelverket: ”Avsaknaden av objektiva rekvisit vid bedömningen av en ansökan innebär att utgången av ansökan inte kan förutses. --- De intervjuade har även uppgett att det vore önskvärt att Forskarskattenämnden på ett tydligare sätt angav på vilka grunder en ansökan om skattelättnader beviljas eller avslås. --- De tillfrågade lärosätena uppger att de gamla reglerna är problematiska eftersom det är svårt att förutsäga om en ansökan beviljas och de inte vill erbjuda en forskare anställning under falska premisser”, skriver utredningsgruppen.

I slutsatserna finns en särskild jämförelse <sup>2)</sup> med Danmark under avsnittet ”De danska expertskattereglerna för forskare är mer generösa än motsvarande svenska regler”. Gruppen konstaterar: ”Av de närmare 3600 verksamma utländska experterna i Danmark 2009 var det ca 1400 personer som arbetade som forskare. Motsvarande siffror för Sverige var ca 1000 utländska experter, varav ca 15 procent enligt Näringslivets skattedelegation tillhörde kategorin forskare. Denna skillnad är sannolikt en konsekvens av att de danska expertskattereglerna i flera avseenden är mer generösa än motsvarande svenska regler när det gäller kategorin forskare. Prövningen i Danmark utgår från OECD:s riktlinjer för grundforskning och tillämpad forskning. Detta innebär i praktiken att det i Danmark räcker att forskaren har en doktorsexamen, medan det enligt praxis i Sverige förutom avlagd doktorsexamen också krävs två års postdoktoral tjänstgöring för att skattelättnad ska medges. --- Denna fråga borde närmare utredas vid en framtida översyn av regelverket.”

Rapporten tar även upp att Danmark, till skillnad från Sverige, medger även egna medborgare skattelättnad förutsatt att alla andra formella kriterier är uppfyllda

och att Danmark medger skattelättnader för en forskare som har bedrivit delar av sina studier vid ett danskt universitet förutsatt att personen i fråga har avlönats av sitt utländska universitet. ”Svenska lärosäten upplever att kravet att en person inte får anses ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas skapar problem, bl.a. på grund av att reglerna inte är anpassade för forskares arbetsvillkor och internationella rörlighet”, står det i utredningen.

Danmark får även beröm för att redovisa mer fördjupad statistik över ansökningarna och utfallet

av ansökningarna om skattelättnader, såsom antalet arbetsgivare respektive antalet anställda med skattelättnader nedbrutet på olika sektorer, antal forskare och nyckelpersoner med skattelättnader samt lands-tillhörigheten för de personer som utnyttjar expertskatten. ”Gruppen vill framhålla att en utvärdering av expertskatten försvaras av det faktum att Forskarskatte-nämnden endast i begränsad utsträckning redovisar statistik. --- Det vore enligt gruppens mening värdefullt om motsvarande mer utvecklade statistik också kunde redovisas när det gäller svenska förhållanden. Detta är en fråga som borde beaktas i det fortsatta arbetet med expertskatten”, föreslår rapporten.



FOTO: NEWS ØRESUND



FOTO: NEWS ØRESUND



FOTO: NEWS ØRESUND

### Expertskatten i Sverige och Danmark – en jämförelse

Både i Sverige och Danmark är syftet med den särskilda skatteordningen för forskare och nyckelpersoner, ofta kallad expertskatten, att stärka näringslivet och forskningsinstitutioners möjlighet att attrahera och fasthålla forsknings- och utvecklingsmedarbetare från utlandet och därmed förbättra den internationella konkurrenskraften.

**Det finns några viktiga skillnader mellan den svenska och danska expertskatten som sammantaget gör att den danska expertskatten är mer generös:**

- 1) I Sverige gäller den i tre år och i Danmark i fem år;
- 2) Den danska expertskatten gäller även danska medborgare som flyttar hem efter tio år i utlandet, medan den svenska enbart gäller utländska medborgare;
- 3) Danmark medger skattelättnader för forskare som har bedrivit delar av sina studier vid ett danskt universitet förutsatt att lönen har betalats av utländska universitet, medan Sverige kräver att en person inte får anses ha bott eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det år som arbetet påbörjas;
- 4) Beloppsgränsen för att godkännas som nyckel-

person är väsentligt högre i Sverige än i Danmark. I Sverige går gränsen vid 89000 SEK/månaden inklusive ersättningar från arbetsgivaren. I Danmark går gränsen vid 60600 DKK exklusive pensionsinbetalningar, motsvarande ca 76000 SEK. För att jämföra de båda månadslönerna måste den svenska arbetsgivaravgiften på 31,42 procent beaktas och att företag i Danmark ofta betalar anställda cirka 10 procent till en pensionsordning, vilka sammantaget gör att den svenska bruttolönen ligger lägre än i Danmark (danska arbetsgivare kan betala högre bruttolön för samma arbetskraftskostnad). I Sverige gäller dessutom att 25 procent av arbetsinkomsten blir skattefri och fri från socialavgifter för de som beviljas expertskatt.

Gränsen för arbetsgivaren i Sverige går därmed vid månadskostnaden:  
 $89\ 000 + (89\ 000 \times 0,3142 \times 0,75) = 110\ 000\ \text{SEK}$ .

I Danmark går gränsen vid:  
 $60\ 600 \times 1,1\ \text{DKK}\ \text{motsvarande}$   
 $66\ 700 \times 1,25 = 83\ 300\ \text{SEK}$ .

Den danska ordningen infaller vid 76 procent av den

svenska arbetskraftskostnaden och är således betydligt mer generös. Det ska poängteras att det högre svenska inkomstkravet gör att andelen som uppfyller kravet minskar markant vid inkomster över det danska rekvisitet, vilket gör att väsentligt färre omfattas av det svenska rekvisitet för nyckelperson.

## Expertskatten i internationellt perspektiv

Även om Europeiska Kommissionen (2001) inte anser att beskattningen av utländska nyckelpersoner är att betrakta som otillåtet statsstöd ifrågasätter den effekterna av sådana skattelättnader och menar att de aktualiserar ”viktiga rättvisaspekter vid en jämförelse med beskattningen av andra skattebetalare som är bosatta i landet, och dessutom kan de leda till en av skatteskäl motiverad begåvningsflykt från andra medlemsstater. Dessa kan i sin tur känna sig tvingade att införa liknande bestämmelser.”<sup>3)</sup> Kommissionen anser att beskattningsregler av det nämnda slaget har ”en klar och tydlig EU-dimension och att de kan vara skadliga”.

OECD (2011) har analyserat förekomsten av riktade skattesystem i olika länder i syfte att attrahera högkvalificerade utländska personer och underlätta näringslivets anskaffning av kompetens från utlandet. Som framgår av tabellen nedan hade någon form av skattelättnader för högutbildad arbetskraft införts i 16 OECD-länder 2010. Däribland hade EU-länderna Belgien, Danmark, Finland, Italien, Nederländerna och Österrike infört någon form av expertskatt och Frankrike, Polen och Spanien vissa generella skattelättnader för utländska arbetare.

Tabellen visar vilket slags skattelättnad som förekommer, om den har en tidsbegränsning, vilken typ av arbetstagare som stödet riktas till samt vilken slags kompetens som krävs. Skattelättnaderna har i en del länder en bred och i andra en smal inriktning. Danmark tillhör den första gruppen, medan Sverige med sina specifika krav tillhörde den senare. Med de utvidgade expertskatteregler och en bred lönerekvisitregel som trädde i kraft den 1 januari 2012 närmade sig Sverige det bredare tillvägagångssättet jämfört med de gamla reglerna.

OECD:s sammanställning visar på stora skillnader mellan länderna i hur många som beviljas expertskatt. I Nya Zeeland där alla immigranter beviljas skattelättnader hade ungefär 1 procent av arbets-

tagarna beviljats den tillfälliga skattebefrielsen. I Sverige hade cirka 0,015 procent av arbetskraften beviljats expertskattelättnader varje år. Danmark låg med 0,075 procent fem gånger högre än Sverige.

Stora skillnader mellan länderna råder även när det gäller huruvida det förekommer någon tidsbegränsning för skattelättnaden. Belgien och Polen har ingen begränsning. I Nederländerna och Portugal beviljas skattelättnader i tio år. Sydkorea beviljar endast för två år. Sveriges tidsbegränsning på tre år är en av de mer restriktiva. Danmark hade tidigare tre år, men har förlängt perioden till maximalt fem år.

Olika regler gäller även till vem stödet riktas. Flera länder beviljar, förutom för utländska arbetstagare, skattelättnader för individer som flyttar tillbaka till sitt hemland, t.ex. Italien, Portugal och Nya Zeeland. Danmark har genom förändrade regler anslutit sig till denna grupp. Slutligen finns stora skillnader mellan länderna avseende kompetensen som krävs för att personen i fråga ska kunna beviljas skattelättnader. I Frankrike, Irland, Spanien och Österrike förekommer inga krav medan Belgien och Italien ställer krav på att personen i fråga ska tillhöra någon specifik yrkeskategori, vanligtvis nyckelpersoner, experter eller forskare. Sverige har sådana krav, men har med lönerekvisitregler mjukat upp detta.

OECD:s jämförelse publicerades 2011 och regelförändringar kan ha skett därefter. T.ex. införde Irland 2012 ett nytt program för att attrahera utländsk arbetskraft kallat SARP – Special Assignee Relief Programme där 30 procent av ”relevanta arbetstagares” inkomster mellan 75000 och 500000 euro per år undantogs från skatt under perioden 2012-2014.<sup>4)</sup> Programmet förlängdes genom Section 15 of Finance Act 2014 till och med 2017. Den övre tröskeln har tagits bort, skattelättnaden begränsas till att gälla i maximalt fem år i följd och arbetstagaren skall inte ha varit skattskrivnen under de fem föregående åren. Konkurrensen mellan länderna om utländsk spetskompetens förefaller att öka och det är sannolikt att trenden med allt förmånligare villkor för utländska forskare, experter och nyckelpersoner fortsätter. ■

3) Europeiska Kommissionen (2001), s. 10.

4) An Roinn Airgeadais (2014).

## SKATTELÄTTNADER FÖR HÖGUTBILDAD ARBETSKRAFT I OECD-LÄNDER 2010

|                | Typ av skattelättnad  | Tidsbegränsning                           | Typ av arbetskraft  | Kvalifikationskrav  |
|----------------|---|---|---|---|
| Belgien        | 1) 75% lättnad på lön med avdrag för skatt.<br>2) Inkomstskattelättnad på ersättningar till personer som bor utomlands eller kostnadsersättningar   | -   | 1) Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning.<br>2) Utländska arbetstagare med tillfällig anställning  | 1) Endast forskare.<br>2) Måste vara verksamma inom område som kräver specialkunskap eller särskilt ansvar  |
| Danmark        | Minskad skattesats på arbetsinkomst till 26% plus arbetsmarknadsbidraget 5,92%  | 5 år som kan fördelas över flera perioder | Arbetstagare som inte har varit skattepliktiga i Danmark de senaste tio åren  | Utländska vetenskapsmän och nyckelpersoner med månadsinkomst över 60600 danska kronor   |
| Finland        | 35% på lön med avdrag för skatt, i stället för statlig och kommunal skatt   | 4 år                                      | Utländska arbetstagare som inte varit bosatta i Finland under de senaste fem åren   | Anställda med specialistkunskaper med månadsinkomst över 5 800 euro   |
| Frankrike      | Partiell dispens från inkomstskatt för betalning av installationskostnader  | Engångsföreteelse                         | Utländska arbetstagare stationerade i Frankrike av utländskt företag  | -   |
| Irland         | 30 procent av inkomsten undantas från skatt   | 5 år                                      | Arbetstagare som inte har varit skattepliktiga i Irland de senaste fem åren   | Relevant arbetstagare med inkomst över 75000 euro per år exklusive bonus  |
| Italien        | 1) 90% lättnad på personlig inkomstskatt på inkomst av tjänst; denna inkomst ingår inte heller i IRAP skatteunderlaget. 2) 80% (kvinnor) och 70% (män) lättnad på personlig inkomstskatt på inkomst av tjänst | 3 år                                      | 1) Utländska arbetstagare eller italienska medborgare som återvänt till Italien.<br>2) EU-medborgare eller italienska medborgare som återvänder för att arbeta i Italien efter minst två år utomlands, och som tidigare bott i Italien i minst två år | 1) Forskare som bedrivit dokumenterad forskningsverksamhet i minst 2 år.<br>2) Personer med högre utbildning, anställda eller egenföretagare i minst två år eller som studerat utomlands i minst två år |
| Korea          | 50% lättnad på inkomst av tjänst  | 2 år                                      | Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning  | Högkvalificerade som arbetar för utländskt investeringsbolag inom ett högteknologiskt område  |
| Nederländerna  | 1) Skattefri ersättning som motsvarar 30% på inkomst av tjänst. 2) Skattefri ersättning för skolavgifter för barn i internationella skolor  | 10 år                                     | Utländska arbetstagare med tillfällig eller tillsvidareanställning  | 1) Experter. 2) -   |
| Nya Zeeland    | Lättnad på inkomstskatt på inkomst från annat land  | 4 år                                      | Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning eller medborgare i Nya Zeeland som återvänt efter mer än tio år  | För alla utländska arbetstagare eller återvändande (men endast en gång)   |
| Polen          | 1) Avdrag med 50% på inkomst från konstnärlig, vetenskaplig, idrottslig eller expertverksamhet. 2) Avdrag med 20% på arbete som innebär överlåtelse av upphovsrätt  | -   | -   | 1) Konstnärlig, vetenskaplig, idrotts- eller expertverksamhet.<br>2) Arbete som innebär överlåtelse av upphovsrätt  |
| Portugal       | 20% enhetstaxa på inkomst av tjänst   | 10 år                                     | Utländska arbetstagare, inklusive portugisiska medborgare, som inte varit bosatta i Portugal de senaste fem åren  | Inkomst från vetenskaplig, konstnärlig och teknisk verksamhet som tillför högt värde enligt departementsföreskrift  |
| Spanien        | Beskattning enligt regler för icke-bofasta (lägre skattesatser på personlig inkomst och realisationsvinst)  | 6 år                                      | Icke bofasta utländska arbetstagare som inte har varit bosatta i Spanien de senaste tio åren  | -   |
| Sverige        | 25% av inkomsten undantas från inkomstskatt och arbetsgivaravgifter   | 3 år                                      | Utländska arbetstagare med tillfällig anställning (max 5 år i landet)   | Experter/ specialister, forskare, chefer och andra nyckelpersoner, svårigheter med att rekrytera sådan expertis i Sverige   |
| Schweiz        |   | 5 år                                      |   | Chefer eller specialister   |
| Storbritannien | Remitteringsbaserad beskattning på inkomst från annat land  | -   | Icke bofasta Skatteinvånare   | -   |
| Österrike      | Dispens från inkomstskatt på inkomst från annat land  | 4 år                                      | Utländska arbetstagare med tillfällig anställning eller tillsvidareanställning  | -   |

Källa: Forskarskattenämnden, Skatteministeriet, OECD (2011), s. 138.

Fotnot: Danmark ändrade sin beloppsgräns för månadsinkomsten från 63800 DKK 2010 till 70600 för att i juni 2014 sänka den till 60600 DKK, vilket trädde i kraft den 1 januari 2015. I Sverige trädde utvidgade regler i kraft den 1 januari 2012. Irland införde ett program kallat SARP 2012 som förlängdes och justerades 2015. Övriga länder kan ha infört regeländringar efter att OECD-rapporten publicerades 2011.

## Om rapporten

Rapporten bygger på offentlig information och statistik från främst Forskarskattenämnden och Skatteministeriet. Därtill har relevanta rapporter om forskarskatten i Sverige och Danmark, samt internationellt beaktats.

Rapporten tar inte ställning till expertskattens berättigande och utformning, utan vill belysa hur den ser ut och appliceras i främst Sverige och Danmark samt hur några utvalda aktörer uppfattar den.

## Referenser

- An Roinn Airgeadais (2014): Review of the special assignee relief programme, Department of Finance, Irland
- Dansk Erhvervs perspektiv (2010): Forsker-skatteordningen og arbejdsudbud, produktivitet og skatteindtægter
- Europeiska Kommissionen (2001): Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén – Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, KOM(2001) 260 slutlig
- Folkpartiet (2010): Spjutspetslandet Sverige
- Forskarskattenämnden
- Horwitz, T. (2015): Gør mere for udlændinge, Børsen, 2 juni
- Institutet för tillväxtpolitiska studier (2005): Utvärdering av expertskatten
- IVA (2011): Förslag Konkurrenskraftig skatt för utländska experter
- Nyquist, K. (2012): "Danmark skattegyftar tio gånger så många utländska forskare", DN Debatt, 7 september
- OECD (2011) Taxation and Employment, OECD Tax Policy Studies No. 21
- Skatteutskottet (2014): Utvärdering av skattelättnader för utländska experter, specialister, forskare och andra nyckelpersoner, Rapport från riksdagen 2013/14:RFR11
- Skatteministeriet, faktaark 8 april 2014: Fakta om bruttoskatteordning for forskere og nøglemedarbejdere
- Skatteministeriet, pressmeddelande 26 juni 2014: Forskerskatteordning lempes med 10.000 kr. pr. måned
- Skatteministeriet (2014): Redegørelse om udviklingen i forskerskatteordningen, J.nr.13-6433324
- Svenskt Näringsliv (2007): Dags att reformera expertskatt

The logo for ØRESUNDS INSTITUTTET features the organization's name in a teal, sans-serif font. The text is enclosed within a red, stylized outline that resembles a speech bubble or a bracketed shape, with the top and bottom lines extending outwards.

**ØRESUNDS  
INSTITUTTET**

**ØRESUNDSINSTITUTTET** är ett oberoende dansk-svenskt kunskapscentrum som genom analyser, konferenser och medieverksamhet bidrar till en ökad kännedom om utvecklingen i regionen. Verksamheten drivs utan vinstintresse och med finansiering av ett närmare 100-tal medlemmar från stat, regioner, kommuner, universitet, högskolor och det privata näringslivet.

Östergatan 9 B | 211 25 Malmö | +46 (0) 40 30 56 30 | [info@oresundsinstitutet.org](mailto:info@oresundsinstitutet.org) | [www.oresundsinstitutet.org](http://www.oresundsinstitutet.org)