Peter Sundgren

Ny lagstiftning om särskilda skatteprivilegier för utländska experter och nyckelpersoner

Efter att ha dragit frågan i långbänk i säkert över ett decennium har en socialdemokratisk regering nu introducerat en lagstiftning om särskilda skatte- och socialavgiftslättnader för utländska experter och "nyckelpersoner". Denna lagstiftning ger, som denna artikel visar, avsevärda skattefavörer för vad som kan väntas bli ett stort antal utlänningar som kommer hit för att arbeta under några år. Dessa skatteprivilegier för de anställda och avgiftslättnaderna för arbetsgivarna gör att Sverige nu står sig väl i konkurrensen om den utländska arbetskraften. Artikeln redovisar också den sedan ganska länge etablerade domstolspraxis om s.k. "roll-overs" som utlänningar alltjämt kan dra fördel av i händelse av att de inte omfattas av den nya lagstiftningen.

Innehållsförteckning

1. Inledning ..... sid. 180
2. Lagtext 182
3. Vilka personer omfattas av den nya lagstiftningen? 183
4. Vilka skattelättnader åtnjuts? 187
5. Socialavgifter 188
6. Forskarskattenämndens dispensförfarande 188
7. Roll-overs 189
8. Ekonomiska effekter 192

1 Inledning

Till kretsen av bl.a. bär-, svampplockare och miljardärer har nu fogats ytterligare ett skattefrälse. Nämligen utländska experter och bolagschefer som kommer hit för att arbeta. Syftet med de nu aktuella skattelättnaderna är inte, såsom i gångna tider när det gällde utländska legoknektar i svensk tjänst, att belöna dem för att de ställer upp för rikets försvar. Men kanske de ändock skall ses som en armé som kommer till vår undsättning, nu för att genom sin särskilda kompetens och yrkesskicklighet bidraga till vår välfärdsutveckling!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

Vägen till den nya lagstiftningen har varit lång och mödosam. Lagstiftaren har sedan länge varit under hård press från näringslivet och andra påtryckargrupper för att sänka skatter och löneavgifter för att därmed göra det mer attraktivt för utlänningar att komma till Sverige för att arbeta. Särskilt för en socialdemokratisk regering har det naturligtvis varit politiskt känsligt att skattegynna en grupp höginkomsttagare (utan rösträtt) som ingalunda tillhör den kategori "vanligt folk" som man i första hand vill kompensera via skattsedeln. Och det är inga oansenliga skattelindringar vi talar om. För en utlänning med en månadslön på 50000 kr leder den nya lagen till en skattelindring på ca 7000 kr i månaden. (Och därvid har värdet av alla de skattefria förmånerna inte beaktats).

Arbetsgivaren i detta fall besparas ca 50000 kr i sociala avgifter på årsbasis.

För svenskar som anser sig vara experter eller nyckelpersoner och som betalar full inkomstskatt blir ju å andra sidan följden att de får en tuffare arbetsmarknad.

Sverige är ju beryktat som det land som har de högsta (person)inkomstskatterna i världen, vilket gjort det svårt att rekrytera duktiga utlänningar till arbete i vårt land. I så fall kräver de regelmässigt särskild kompensation för de ökade svenska skattekostnaderna. Bilden är emellertid inte fullt så mörk som man ofta vill göra den. Det finns således en rad speciella skatteregler som gynnar utlänningar som kommer till vårt land. Främst, vilket förvånansvärt nog totalt förbigåtts både i den allmänna samhällsdebatten och i förarbetena till den nu föreliggande lagen, har det länge funnits ganska omfattande möjligheter för utlänningar som arbetar i Sverige att sänka sina inkomstskatter med hjälp av det mycket sinnrika skatterullningssystem (roll-overs), som följer av regeringsrättens praxis i notismålet RÅ 1991 not 53 (se artikel av denne författare i Skattenytt 1992 s. 531 ff.). Mer härom nedan. Vid sidan härav erbjuds också utlänningar som flyttar till Sverige befrielse från förmögenhetsbeskattning under de tre första åren av sin vistelse i Sverige. En begränsad krets av utländska forskare har vidare kunnat få skattelättnader när de arbetar här. Enligt våra skatteavtal finns också vissa skatteförmåner för utländska affärspraktikanter som kommer till Sverige. För utlänningar som kommer hit under mindre än sex månader gäller ju också att skatten bara är 25 %. Slutligen kan utlänningar som vistas här under kortare perioder komma i åtnjutande av dubbla avdrag vid sina taxeringar i Sverige och hemlandet.

Man bör inte heller oreserverat överdriva de kostnadsproblem som uppkommer vad gäller utlänningars socialförsäkringskostnader vid arbete i Sverige. Detta beror på att de s.k. utsändningsreglerna i såväl EU-rätten som i våra socialförsäkringskonventioner medför att utländska arbetstagare som sänts till Sverige för arbete ofta står kvar i sina hemländers socialförsäkringssystem. Amerikanska medborgare som skickats till Sverige kan således i vissa fall jobba här i ända upp till fem år utan att drabbas av svenska avgifter.

Trots att näringslivets kamp för den nu aktuella lagstiftningen äntligen vunnit framgång är förtjusningen över det slutliga förslaget ganska reserverat. Dels har regeringen valt en metod för skattelindringen som går ut på att sänka basen för beskattningen i stället för att, som Näringslivets Skattedelegation (NSD) rekommenderade, sänka skattesatsen (till 25 %), dels medför lagstiftningen ett införande av en komplicerad dispensprövning av inkomsttagarens expert-/nyckelpersonstatus. Från företagens sida hade man önskat att skattelindringen i stället skulle medges för inkomster uppgående till ett visst fastställt minimibelopp enligt förebild från bl.a. Finland. Där inträder skatteförmåner endast för utlänningar som tjänar minst 35000 FIM i månaden. I sin remiss över lagförslaget har NSD vidare starkt understrukit behovet av en allmän inkomstskattesänkning, framför allt ett slopande av värnskattens ersättare, för att råda bot på svårigheterna att locka utländsk expertis till Sverige.

Den lagstiftning som nu sedan årsskiftet trätt ikraft (SFS 2000:1161) är baserad på en finansdepartementspromemoria, Ds 1999:25, "Beskattning av utländska nyckelpersoner". Sedan de däri framställda förslagen av EU-kommissionen förklarats icke utgöra otillåtet statsstöd och även prövats av lagrådet har regeringens slutliga förslag framlagts i proposition 2000/01:12.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

2 Lagtext

Lagtexten till de nya skattelättnaderna återfinns i 11 kap. 22–23 a §§ i inkomstskattelagen (IL) som har följande lydelse:

22 §

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner skall vid tillfälligt arbete i Sverige inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 § om arbetet avser

1. *specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller*
2. *kvalificerade forsknings eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller*
3. *företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.*

Första stycket gäller bara om

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

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

23 §

Bestämmelserna i 22 § gäller

1. *25 % av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av det tillfälliga arbetet, och*
2. *ersättningar för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen haft för*

- *flyttning till eller från Sverige,*
- *egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och tidigare hemland, dock högst två resor per person och kalenderår, och*
- *avgifter för barns skolgång (grundskola och gymnasieskola).*

Som lön behandlas även sådana ersättningar i samband med sjukdom som avses i 30 § 1, 2 och 4 samt 42 § under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på det tillfälliga arbetet.

23 a §

Frågan om förutsättningarna enligt 22 § är uppfyllda prövas av Forskarskattenämnden enligt lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

Ändringar har också skett av lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden, särskilt vad gäller dess sammansättning och om ansökningsförfarandet. Den nya lagstiftningen medför också vissa justeringar av lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, skattebetalningslagen (1997:483) samt sekretesslagen (1980:100).

Den följande framställningen tar främst sikte på de materiella krav som ställs för att man skall komma i åtnjutande av de nya skatteprivilegierna, vilka dessa skatteprivilegier är och vad vederbörande måste tänka på vid ansökningsförfarandet. Framställningen skall också redovisa hur den ovan nämnda ”skatterullningsmetoden” förhåller sig till den nya lagstiftningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

3 Vilka personer omfattas av den nya lagstiftningen?

I första hand bör man undersöka huruvida de fyra grundkrav som uppställs i 11 kap. andra stycket av 22 § IL är uppfyllda. Dessa krav är:

a) Den anställdes arbetsgivare, som kan vara både privat och offentlig, skall höra hemma i Sverige. En utländsk arbetsgivare accepteras också men då måste denne ha fast driftställe i Sverige. Med uttrycket ”höra hemma i Sverige” avses regelmässigt en juridisk person som är oinskränkt skattskyldig här i riket. Rimligen måste dock även en fysisk person kunna vara arbetsgivare i dessa sammanhang om denne är bosatt och skattskyldig i Sverige. En i utlandet bosatt fysisk person eller en i utlandet hemmahörande juridisk person som är arbetsgivare måste dock ha fast driftställe i Sverige för att den av honom anställde skall kunna omfattas av den särskilda lagstiftningen. Arbetsgivaren måste med andra ord vara skattskyldig här i Sverige för den verksamhet i vilken den anställde arbetar. Detta torde innebära att ett svenskt handelsbolag med utländska delägare är diskvalificerat om bolaget inte har ett fast driftställe i Sverige.

   Det är litet oklart varför man uppställer ett krav på att utländska arbetsgivare måste vara skattskyldiga i Sverige. Möjligen kan skälet vara så trivialt att man önskar kompensera skattebortfallet hos den anställde med en beskattning av arbetsgivaren. Ett annat skäl kan vara att man hoppas på att det utländska företagets närvaro på detta sätt blir mer permanent. Det förbättrar ju också statistiken över utländska investeringar i Sverige! I propositionen sägs litet gåtfullt att kravet på att en utländsk arbetsgivare som skickar hit en anställd skall ha fast driftställe i Sverige är en förutsättning för att den anställde skall vara skattskyldig i Sverige från första dagen. Detta är emellertid inte korrekt. De experter m.fl. som avses i lagen förutsätts vara personer som blir bosatta här i riket, främst genom att de vistas stadigvarande här (mer än sex månader.) Sådana personer blir alltid skattskyldiga här från första dagen oavsett deras arbetsgivares skattskyldighet. Kravet på att en utländsk arbetsgivare måste ha fast driftställe framstår under alla omständigheter som onödigt och det kan utgöra ett problem i många fall och därmed motverka syftet med själva lagen och försvåra för utlänningar att komma hit och arbeta. Utländska personaluthyrningsföretag kan således överge alla tankar på att utnyttja de nya svenska reglerna för anställda som skickas hit för expertuppdrag. Forskarskattenämnden har också påpekat i sin remiss att ett kravet på fast driftställe inte förekommit enligt den gamla forskarskattelagstiftningen.

   I praktiken skall dock kanske inte problemet överskattas, och som nedan skall visas är det i vissa sammanhang bra att etablera ett fast driftställe i Sverige i dessa sammanhang. Det är ju för övrigt ganska okomplicerat för arbetsgivaren att anmäla en filialbildning till PRV eller att ange till skattemyndigheterna att man har en stadigvarande plats för sin verksamhet i Sverige, exempelvis i den anställde expertens bostad i Sverige eller, där det är möjligt, genom att förse den anställde med en sådan fullmakt att företräda företaget att han anses utgöra en beroende representant för företaget. Visserligen drar ett fast driftställe med sig en del byråkrati och medför att man måste erlägga bolagsskatt i Sverige. Med tanke på att den svenska bolagsskatten endast uppgår till 28 % torde emellertid några problem som regel inte uppkomma med avräkning i arbetsgivarens hemstat. Dessutom belastas ju det fasta driftstället till 100 procent av den anställdes lönekostnader och andra löneförmåner, vilket reducerar den svenska skattebasen.

   Kravet på fast driftställe för utländskt företag synes innebära att sådant driftställe skall föreligga enligt både svensk rätt och enligt förekommande skatteavtal. Såsom ovan har sagts, och detta framgår explicit av propositionen (s. 22) skall ju företaget vara etablerat på sådant sätt att det är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.

   För utländska experter som arbetar i utländska moderbolag med dotterbolag i Sverige kan ju kravet på fast driftställe för moderbolaget undvikas genom att experten anställs i dotterbolaget. Detta kan dock ställa till med problem vad gäller pensions-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

och andra förmåner som den anställde haft i anställningsförhållandet med moderbolaget. Vidare medför en anställning i dotterbolaget att experten ifråga inte kan anses utsänd till Sverige i socialavgiftshänseende och därmed obönhörligen åker in i det svenska sociala skyddsnätet med dess kostnader från första anställningsdagen.

b) Den aktuella arbetstagaren måste vara utländsk medborgare. Detta kan synas som en otillåten diskriminering av svenska medborgare men så är inte fallet. Sverige har nämligen rätt att diskriminera sina egna medborgare hur man vill. Diskrimineringsförbuden gäller bara utländska medborgare och företag.

c) Den utländske arbetstagaren får inte ha varit bosatt eller ha vistats stadigvarande i Sverige under något kalenderår som föregår den tidpunkt då det aktuella arbetet påbörjas. Syftet härmed är naturligtvis att vederbörande inte skall kunna flytta ut när den skatteprivilegierade tiden är till ända och sedan omedelbart komma tillbaka på en ny vistelse.

d) Vistelsen i Sverige får bara *vara avsedd* att vara under högst fem år. Ofta torde i anställningskontrakt av de slag som här avses anges att anställningen/vistelsen gäller tills vidare av det enkla skälet att man inte alltid vet hur länge den kommer att vara. En sådan uppgift kan dock förväntas leda till en begäran om specificering av forskarskattenämnden vid dess prövning av ärendet. Man måste således kunna ge ett klart besked om att vistelsen inte är avsedd att vara mer än fem år. Om vistelsen ändock skulle komma att överskrida fem år (p.g.a. att de förutsättningar som vid avtalets början förelåg beträffande vistelsens förväntade längd ändrats) medför detta dock inte att de tidigare medgivna skattelättnaderna återhämtas retroaktivt. Eftersom en femårig framtid regelmässigt är svår att överblicka och att bindande anställningsavtal på mer än fem år sällan träffas i praktiken torde femårskravet i den nya lagstiftningen inte komma att ställa till med några nämnvärda praktiska problem.

I 11 kap. tredje stycket av 22 § IL sägs slutligen att de aktuella skatteprivilegierna bara erhålls under de tre första åren av den aktuella arbetsvistelsen här. Om således arbetstagarens vistelse påbörjas exempelvis den 15 maj 2001 erhålls skatteprivilegierna endast för arbete t.o.m. 15 maj 2004.

Ovan har hela tiden talats om arbetsgivare/arbetstagare och att skatteprivilegierna ifråga endast avser lön o.d. Härav följer att fråga måste vara om ett regelrätt anställningsförhållande där inkomsten beskattas som inkomst av tjänst enligt IL. Detta i sin tur medför vidare att lagstiftningen endast är tillämplig på arbetstagare som anses bosatta här enligt svensk skatterätt och därmed blir oinskränkt skattskyldiga här i riket fr.o.m. deras faktiska ankomst till Sverige. Deras hemviststatus enligt förekommande skatteavtal är irrelevant. Kravet på oinskränkt skattskyldighet innebär att vistelsen måste vara stadigvarande och omfatta minst ett halvår. Om arbete utförs under mindre än ett halvår och arbetstagaren därmed anses vara icke bosatt i Sverige är, som ovan påpekats, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer (SINK) tillämplig vilket alltså utesluter tillämpning av de nu aktuella lättnadsreglerna.

Så långt torde det vara ganska lätt att avgöra vilka personer som omfattas av den nya lagstiftningen. De verkliga problemen uppkommer i tolkningen av reglerna i första stycket av 11 kap. 22 § IL. Och det är här som Forskarskattenämnden kommer in i bilden på allvar. Det är alltså denna nämnd som skall avgöra vem som är expert, forskare och nyckelperson och vad som avses med specialistuppgifter på hög kompetensnivå etc. Ett särskilt problem med denna rättstillämpning är naturligtvis vidare att den är extremt in casu-betonad. Varje enskilt fall bygger således på sina egna speciella omständigheter. Ett annat problem är också att nämndens beslut är belagda med sekretess, vilket gör det omöjligt att få insyn i dess praxis.

När man läser uttalandena i förarbetena om de särskilda kvalifikationer som måste föreligga beträffande berörda personers expertstatus och kompetens förs tankarna hela

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

tiden och obevekligt till personer med hög utbildning som är verksamma inom industrin och den ”nya ekonomin”. Man talar således på ett ställe om ”experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker”. Som en exemplifiering sägs vidare att experter och nyckelpersoner främst torde förekomma inom områden som ”rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi. På s. 21 i propositionen sägs att ”de personer som föreslås omfattas av systemet är personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, dvs. specialister och experter inom olika områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft”.

Men intet av allt detta återspeglas i lagtexten. Det finns således ingenting i 22 § IL som säger att endast utländska experter/specialister inom industri, high tech eller den nya teknologin, vilket f.ö. är ett mycket diffust begrepp, skulle vara de enda som kan få skattelättnader. Inte ett knäpp sägs heller i lagtexten om någon begränsning till tekniskt avancerad eller kunskapsintensiv verksamhet eller om Sveriges konkurrenskraft vad gäller internationellt rörlig arbetskraft. I lagtexten talas i princip endast om specialister som är svåra att finna i Sverige. Och vad är det som hindrar att även ”vanligt folk” kan vara experter på en hög kompetensnivå på det de gör? Det finns säkert en massa personer både inom intellektuella och hantverksmässiga yrken som kan göra gällande att de har allehanda expertkompetenser. En fransk eller kinesisk kock som är särskilt duktig på att laga sitt hemlands mat och som tar anställning hos en svensk restaurang bör väl således också kunna kvala in som expert enligt den nya lagen? Eller en utländsk sekreterare som talar ett ovanligt främmande språk som kommer för att arbeta i det svenska dotterbolaget till hemlandets moderbolag? Eller en utlänning som är expert på exempelvis bolagsskatten i Turkmenistan som får anställning hos ett svenskt skattekonsultföretag? Eller utländska lärare eller läkare med någon specialkompetens? Eller en företagsanalytiker som har särskilda kunskaper om bolag inom någon speciell bransch på en utländsk börs?

Outtalat är också att man främst tycks syfta på högavlönade personer. Det är ju dessa som utan skatteprivilegier är så svåra att locka hit! Som ovan påpekats hade näringslivet som önskemål att detta skulle vara det enda avgörande kriteriet för att bedöma någons specialkompetens. På denna punkt har dock regeringen uttryckligen (s. 22) uttalat att det inte är lämpligt att använda en lägsta lönenivå som avgörande kriterium för tillämpningen av de aktuella skattelättnaderna för att därmed inte utestänga specialister inom ett visst område från tillämpningen av bestämmelserna. ”Detta skulle kunna skapa en oönskad och kraftig tröskeleffekt.” (Uttalandet kan kanske också ses som ett sätt för en arbetarregering att undgå den ideologiska vändan att ge skatteprivilegier bara till höginkomsttagare).

Skillnaden mellan de gamla reglerna om skattelättnader för utländska forskare och de nu införda reglerna är att dessa sistnämnda just omfattar alla slags experter inom vilket gebit det vara må och inte bara den begränsade krets personer som kan inrymmas i begreppet forskare. Den främsta kritiken mot de gamla forskarskattelättnaderna var ju för övrigt att de kommit att bli tillämpliga inom en alltför smal sektor. Enligt uppgift förekom bara några tiotal ansökningar per år. Enligt den nya lagstiftningen gäller dock, vilket samtidigt är själva poängen därmed, att man kan vara expert på i princip vad som helst för att få skattelättnader. Det är naturligtvis omöjligt att kräva att experten ifråga bara ägnar sig åt den specialitet som uppges som skäl för skattelindringen. Huvudsaken synes vara att man kan visa att han anställts p.g.a. av sin specialkompetens.

Som krav för att få del av den nya lagstiftningen gäller, på samma sätt som tidigare gällt betr. utländska forskare enligt den tidigare lagstiftningen, att det skulle innebära ”*betydande* (här kursiverat) svårigheter” att rekrytera en svensk med de kvalifikationer som den aktuelle utländske experten har. Vad som krävs för att göra detta konstaterande är svårt att uttala sig om. Skall man kräva att den aktuelle arbetsgivaren skall visa att man faktiskt gjort misslyckade försök att rekrytera en person inom landet? När det gällde detta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

kriterium i den gamla forskarskattelagen var problemet sannolikt inte så stort. Inom de mycket smala vetenskapliga fält, där den anställde dessutom ofta torde ha sysslat med kanske helt outforskade områden, måste det för forskarskattenämndens experter ha varit relativt lätt att konstatera hur rekryteringsläget inom landet tedde sig. Med hänsyn till att den nya lagstiftningen nu vidgar expert-/specialistkretsen till så många olika arbetstagarkategorier blir det av allt att döma betydligt svårare att sätta sig in i arbetsmarknadsläget i Sverige. Om man betraktar den ovan angivna exemplifieringen av sådana vidsträckta områden som rationalisering, administration, marknadsföring, ekonomi m.fl. inom vilka man kan tänkas finna utländska experter torde det väl inte alltid medföra några "betydande svårigheter" att rekrytera motsvarande kompetens inom landet.

När det gäller kategorin forskare sägs i förarbetena att man här bör kräva samma kompetensnivå som för experter. I propositionen sägs vidare att "Medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna" (vilket utgör ett lika uppenbart som intetsägande uttalande.) Med hänsyn till att flera medlemmar i forskarskattenämnden själva är framstående forskare och vetenskapsmän torde trots allt dessa problem inte böra överdrivas. Just på detta område har ju också nämnden hjälp av sina tidigare erfarenheter.

Den tredje kategorin utlänningar som kan göra anspråk på skatteprivilegier enligt de nya bestämmelserna är personer med sådana företagsledande eller andra uppgifter som medför att de får en nyckelposition i arbetsgivarens företag. Här avses enligt förarbetena t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för bolagets allmänna ledning och förvaltning. Här krävs således inte någon speciell expertkompetens i något fackområde. En utlänning som utses till verkställande direktör för ett svenskt bolag eller innehar ett speciellt ansvar för bolagets ledning torde således alltid kunna påräkna ett positivt besked från forskarskattenämnden. Samma sak måste rimligen också gälla chefer m.fl. för utländska bolags filialer här i Sverige. Om således sökandens expertis kan ifrågasättas enligt vad som ovan diskuterats kan man öka hans chanser för ett positivt besked från forskarskattenämnden genom att utse honom till bolags- eller filialchef här i Sverige. En särskild fördel med denna personkategori är ju att deras status som verkställande direktör och filialchef alltid klart framgår av de formella krav som gäller dessa personer enligt aktiebolagslagen. En ytterligare fördel med denna kategori arbetstagare är att det här inte ställs några krav på att svårigheter måste föreligga att rekrytera en motsvarande person i Sverige.

Det finns inga hinder enligt den nya lagstiftningen mot att arbetsgivaren och arbetstagaren utgör en och samma person i den mening som aktualiseras i fåmansbolagssammanhang. Därmed kan snart sagt vilken utlänning som helst som kommer hit "sätta sig själv på bolag" och därmed skaffa sig skatteförmåner enligt den nya lagstiftningen under tre års tid!

Propositionens titel anger att den föreslagna lagstiftningen handlar om beskattning av "nyckelpersoner". Vad som menas med "nyckelperson" utvecklas inte särskilt i förarbetena. På s. 22 i propositionen talar man om "nyckelpersoner eller experter" på ett sätt som för tanken tillbaka till den tidigare diskuterade gruppen om experter och specialister. Generellt sett torde med en nyckelperson avses en person vars medverkan i ett företag eller ett projekt är helt nödvändig för företagets eller projektets genomförande. Att jobba i projekt tycks för övrigt vara något som blir allt vanligare. I någon mening torde emellertid alla i ett projekt deltagande personer vara utvalda just för att de besitter en särskild kompetens eller erfarenhet som gör att deras medverkan i projektet är nödvändigt för dess genomförande. Därmed skulle kanske alla projektdeltagare kunna anses vara nyckelpersoner. Man kan förmodligen förvänta sig en mycket uppfinningsrik semantik i ansökningarna när det gäller att utmåla sökandens roll som nyckelperson.

Allmänt sett måste lagtexten och de uttalanden som gjorts i anslutning därtill vad gäller grunderna för bedömningen av vem som skall anses utgöra en expert eller en nyckelperson eller specialistuppgifter på en erforderlig kompetensnivå anses som diffusa och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

svårtolkade. Speciellt besvärande är vidare att förarbetena innehåller en massa uttalanden som inte har någon förankring i lagtexten. Forskarskattenämnden kan således komma att sättas på svåra prov i den praktiska tillämpningen av den nya lagstiftningen.

4 Vilka skattelättnader åtnjuts?

Skattelättnadernas omfattning anges i 11 kap. 23 § IL. Den främsta förmånen är att endast 75 % av vederbörandes lön, arvode eller liknande ersättningar utgör skattepliktig intäkt. Häri inryms även sjukersättning etc. enligt särskilt påpekande i andra stycket. Man får således ett generellt avdrag under inkomst av tjänst med 25 %. Därutöver får man naturligtvis avdrag på vanligt sätt för (100 % av) de kostnader man haft för inkomstens förvärvande. Vidare behöver följande ersättningar från arbetsgivaren inte tas upp alls till beskattning:

a) Utgifter för flyttning till och från Sverige i samband med tjänstens påbörjande och avslutande

b) Utgifter för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och ett tidigare hemland (vilket som helst), dock högst två resor per person och kalenderår. En person som bor i Sverige från 1 juli ett år till sista juni påföljande år kan således kvittera ut ersättning från sin arbetsgivare för fyra hemlandsresor för sig och sin familj under denna period utan skattekonsekvenser. Om experten ifråga måste resa till sitt hemland i tjänsteärende utgör naturligtvis på vanligt sätt dessa resor inte någon skattepliktig förmån.

c) Avgifter för barns skolgång på grund- och gymnasieskolenivå. Detta gäller av allt att döma även för barn som går i skola i hemlandet eller annorstädes.

(Enligt de tidigare reglerna för utländska forskare gällde att även ersättningar för eller förmån av fri bostad i Sverige var skattefri och att antalet hemresor var obegränsat. I dessa avseenden har således en viss försämring skett för denna kategori med anledning av de nya bestämmelserna. Å andra sidan får nu dessa forskare den 25-procentiga basreduktionen samt också skattefrihet för ersättningar för skolavgifter för barns skolgång i hemlandet. Tidigare gällde skattefriheten endast kostnader för barns skolgång i Sverige.)

Skatteprivilegierna enligt den nu införda lagstiftningen gäller naturligtvis endast de inkomster som förvärvas från den arbetsgivare som anges i forskarskattenämndens beslut. Alla andra inkomster som förvärvas av den aktuelle experten/nyckelpersonen beskattas således på vanligt sätt enligt de regler som gäller för här bosatta personer. Allmänna avdrag och grundavdrag m.m. medges vidare på vanligt sätt. De nya reglerna påverkar givetvis inte heller den skattemässiga behandling som kan komma ifråga vad gäller mottagande av traktamenten eller avdrag för fördyrade levnadskostnader i förekommande fall.

Om utlänningen blir kvar i sitt (expert)arbete utöver tre år upphör givetvis också rätten till skattebefrielse för ersättningar för hemresor och barns skolgång. Rimligtvis torde dock en av arbetsgivaren bekostad hemresa efter arbetets slutförande vara skattefri även om denna sker efter den skattepriviligierade treårstidens utgång.

Eftersom den aktuelle utlänningen bara avser att vistas här i Sverige för en begränsad tid torde han ofta komma att bibehålla sin skatterättsliga bosättning i sitt hemland vilket i så fall leder till att han får dubbel skatterättslig bosättning. Om vi har skatteavtal med den andra staten kommer han vid tillämpningen därav sannolikt ofta att anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten (om han bibehåller bostad och centrum för sina levnadsintressen där). Därmed undviker han reavinstbeskattning i Sverige på all lös egendom. Han slipper också regelmässigt att betala svensk skatt på sina ränteinkomster samtidigt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

som han har rätt till avdrag för alla sina räntekostnader på vanligt sätt även t.ex. på lån som nedlagts i fastigheten i hemlandet. Han är således befriad från beskattning av inkomster av ränta enligt skatteavtal men berättigad till avdrag för räntekostnader enligt intern svensk rätt. I lyckosamma fall kan den dubbla bosättningen medföra att räntekostnaden kan dras av en gång till i hemlandet![1] Underskott i inkomstslaget kapital medför naturligtvis rätt till avräkning mot skatten på den svenska arbetsinkomsten.

5 Socialavgifter

Som inledningsvis påpekats leder den nya lagstiftningen även till avsevärda besparingar av de sociala avgifter som arbetsgivaren har att erlägga i de fall den anställde omfattas av det svenska sociala skyddsnätet. Uttaget sker således bara på 75 % av den anställdes bruttolön. I propositionen anges att enligt förslaget till ny socialavgiftslag ingår inte skattefri lön eller skattefria ersättningar i underlaget för socialavgifterna. Därför behövs inget särskilt undantag i denna lag med anledning av de nya expertreglerna som här diskuteras.

6 Forskarskattenämndens dispensförfarande

Vad gäller själva förfarandet i forskarskattenämnden knyter sig intresset främst till ansökningsbestämmelserna och reglerna om överklagande.

Ansökan skall ha inlämnats senast tre månader efter det att arbetet påbörjats. Ingenting hindrar naturligtvis, och detta torde regelmässigt komma att vara den normala situationen, att ansökan görs innan arbetstagaren kommer till Sverige eftersom ett besked från forskarskattenämnden ofta kan vara en avgörande förutsättning för den planerade anställningen i Sverige.

Ansökningen skall inlämnas antingen av arbetsgivaren eller arbetstagaren eller den som avser att anlita denne. Det krävs således inte att ett formellt anställningsförhållande föreligger när ansökningen sker. Detta sistnämnda är praktiskt eftersom en anställning kanske är beroende av att man får ett positivt besked från nämnden.

Enligt övergångsbestämmelserna kan en utlänning som påbörjat en anställning i Sverige före den 1 januari 2001, vilket är den ordinarie ikraftträdandetidpunkten för den nya lagstiftningen, också ansöka om de skatteprivilegier som denna medger. En sådan ansökan måste dock ha inlämnats senast den 30 juni 2001. En skattenedsättning kan dock inte medges retroaktivt för inkomster som förvärvats före den 1 januari 2001 utan medges i dessa fall endast för den återstående tid som återstår av de tre år som räknas från den tidpunkt arbetet påbörjades. Om således anställningen påbörjats exempelvis den 1 maj 2000 kan en skattenedsättning enligt de nya bestämmelserna endast medges för inkomster som förvärvas under tiden 1 januari 2001 t.o.m. 30 april 2003.

Enligt de nya bestämmelserna kan, i motsats till vad som tidigare gällt, nämndens beslut överklagas. Detta sker till länsrätten i Stockholm och slutligen även till kammarrätten i Stockholm (under förutsättning att den meddelar prövningstillstånd). Rätt att överklaga har, förutom arbetstagaren och arbetsgivaren, även Riksskatteverket. Besvärsmöjligheten har tillkommit efter rekommendation av lagrådet. I en artikel i Svensk Skattetidning nr 9/2000 hälsar författaren Mikael Holmgren detta nya besvärsförfarande med tillfredsställelse eftersom det stärker rättssäkerheten och tvingar nämnden att motivera

[1] Den svenska lagstiftningen skiljer sig från i vart fall den som gäller i Belgien i dessa avseenden, där inkomsttagaren betraktas som icke bosatt i Belgien enligt intern rätt vilket medför att han vägras vissa avdrag som gäller för bosatta personer och inte heller omfattas av avtalsförmåner.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

sina beslut mer ingående samt medför en större tillgänglighet till den praxis som utbildas i dessa ärenden. En väsentlig nackdel är emellertid den tidsutdräkt som ett sådant besvärsförfarande medför om RSV överklagar. Insynen i den praxis som utbildas i de mål som avses torde vidare vara begränsad med hänsyn till att dessa som regel kommer att vara sekretessbelagda.

7 Roll-overs

Som inledningsvis påpekats finns redan sedan länge ett roll-oversystem som medger möjlighet att i ganska betydande utsträckning reducera inkomstskatten för utlänningar som tillfälligt vistas här i riket. Det är ett system som kräver mycket omsorgsfull skatteplanering särskilt vad gäller den språkliga utformningen av anställningsavtalet. En berättigad fråga är hur detta system förhåller sig till de nya expertreglerna. Kan de båda systemen kombineras?

Denna roll-overmetod för att nedbringa den svenska skatten för utlänningar som arbetar i Sverige föregicks av ett system vars strategi byggde på den s.k. hembiträdesmodellen[2] som prövades och underkändes av regeringsrätten i RÅ 1987 ref. 61.[3] Som ett alternativ lanserades därefter ett system som enkelt uttryckt medför ett temporärt avdrag för den skatt som belöper på inkomsten och att skatten på inkomsten tas till beskattning under det år som följer på intjänandeåret. I RÅ 1991 not 53 godkände således regeringsrätten (med ändring av rättsnämndens beslut) att skatten på inkomsten togs till beskattning under detta senare år d.v.s. året efter intjänandeåret. Målet utgör således i grunden en fråga om kontantprincipens tillämpning på ett avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare om en senareläggning av skatteinbetalning. Upplägget bygger vidare, och detta är helt avgörande för dess framgång, på förutsättningen att utländska arbetsgivare inte är skyldiga att betala preliminärskatt för personer som arbetar i Sverige. Skattebeloppet ansågs således av regeringsrätten vara tillgängligt för lyftning eller, vilket är mer adekvat uttryckt, ”verkligen intjänad och till sitt belopp känt” först när taxeringen fastställts. Genom att skatten rullas fram på detta sätt och utgör skattepliktig inkomst först under det år som följer på inkomståret undviks de negativa konsekvenser av den progressions- eller uppgrossningseffekt som uppkommer om skatten upptas till beskattning under inkomståret för att den anställde skall kunna förses med den nettoinkomst, dvs. inkomst efter skatt, som han är van vid från sitt ordinarie arbete i hemlandet och regelmässigt är berättigad till enligt sitt anställningsavtal. En annan fördel med systemet är naturligtvis den räntevinst som uppkommer för arbetstagaren eller arbetsgivaren, beroende på vad som avtalats dem emellan, av att skatten måste betalas in först i efterskott. Slutligen skall naturligtvis också tilläggas att systemet kan tillämpas på alla inkomsttagare oavsett deras (expert)kompetens etc. och att man inte behöver bekymra sig om något dispensförfarande.

Den väsentligaste skattefavören av detta system är trots allt kanske den som uppkommer vad gäller skatten på det sista inkomståret. Eftersom den anställde vid tidpunkten för taxeringens fastställande för detta år inte längre är bosatt i Sverige skall den skatt som inbetalas när han flyttat från Sverige beskattas inte enligt de normala inkomstskatteskalorna utan enligt reglerna för beskattning av utomlands bosatta personer, dvs. SINK-lagstiftningen, varvid skatten endast uppgår till 25 %. Ett väsentligt praktiskt/administrativt problem uppkommer ju också för skattemyndigheterna att, sedan inkomsttagaren flyttat hem igen, kontrollera att denne och hans arbetsgivare verkligen inkommer med en ansökan om SINK-behandling avseende skatten för det sista året. Särskilt problematiskt

[2] Benämningen hembiträdesmodell härrör från den tid då privatanställda hembiträden normalt hade ”fri skatt” vad gällde deras kontantlön samt fritt vivre.

[3] Utgången ledde även till utdömande av skattetillägg och därefter även en resningsansökan(!) som dock avslogs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

är därvid att rullningsuppgörelsen normalt inte framgår av det tidigare inlämnade deklarationsmaterialet. Somliga utlänningar kanske således smiter från sin sista skattenota i Sverige, medvetna om att risken för att åka fast är försumbar. Ett ytterligare problem, som kan förmodas öka benägenheten att strunta i det svenska skatteanspråket, är ju vidare, enligt uppgörelsen mellan arbetstagaren och arbetsgivaren om utbetalning av skatt i efterhand, att den SINK-skatt som utgår på skatten avseende inkomsten från inkomsttagarens sista vistelseår i Sverige, i sin tur ger upphov till en ny skattedebitering vilken i sin tur ger upphov till ytterligare en debitering etc. ... ad finitum.

Om inkomsttagaren har hemvist i en stat med vilken vi har ett skatteavtal som överensstämmer med OECDs modellavtal torde emellertid de ovan nämnda problemen undvikas då den debiterade skatten för det sista inkomst- och bosättningsåret av allt att döma faktiskt är skattefri. Enligt artikel 15 punkt 2 i modellavtalet sägs nämligen att arbetsstaten (läs Sverige i detta fall)är förhindrad att beskatta om inkomsttagaren uppehållit sig i denna stat under mindre än 183 dagar under en tolvmånadersperiod "commencing or ending in the fiscal year concerned". Avtalen innehåller ingen definition av vad som menas med "the fiscal year concerned". Uttrycket synes därför (enligt artikel 3 punkt 2) böra ha den mening som framkommer vid tillämpningen av den relevanta interna skattelag som gäller i den stat som tillämpar avtalet och vilken lag omfattas av avtalet. Eftersom regeringsrätten i 1991 års mål anser att den skatt som belöper på inkomsten utgör skattepliktig inkomst inte under intjänandeåret utan först under det därpå följande året måste rimligen även detta år anses vara "the fiscal year concerned". Eftersom inkomsttagaren återvänt till sitt hemland dessförinnan och därmed av naturliga skäl inte vistats i Sverige under mer än 183 dagar av en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under det år då skatten fastställdes är villkoret för arbetsstatens beskattningsrätt ej uppfyllt. Sverige tappar således enligt avtalet beskattningsrätten helt och hållet till den skatt som belöper på den utländske arbetstagarens sista årsinkomst här i landet.[4]

Man torde även kunna höja skatteeffekten av detta förhållande ytterligare genom att avtala att den ersättning som utbetalas under det år som infaller efter återvändandet skall utgöra exempelvis 150, 200 eller 500 % osv. av skatten på det sista inkomstårets inkomst.

Som ovan påpekats förutsätter en roll-over att arbetsgivaren inte betalar in preliminärskatt eller att inkomsttagaren inte anmodats att göra sådana inbetalningar av skattemyndigheten under intjänandeåret. I så fall läggs ju den inbetalda preliminära skatten till inkomsten redan under detta år vilket i sin tur, för att den anställde netto skall få ut den inkomstskatt, som gäller enligt hans anställningskontrakt, föranleder den snöbollseffekt som orsakas av en progressiviteten i beskattningen.

Det aktuella upplägget kan således inte utnyttjas av en person som är anställd av en svensk arbetsgivare eftersom ju denne alltid är skyldig att betala in inkomstskatt preliminärt under det aktuella inkomst- och intjänandeåret.

En nyfiken läsare kanske frågar sig vad det finns för rättslig grund för att en utländsk arbetsgivare är frikallad från att betala preliminär skatt för anställda som arbetar i Sverige. Det är faktiskt en berättigad fråga. Om man tittar i skattebetalningslagen, dvs. den lag som reglerar dessa spörsmål, finns inga som helst särregler om preliminärskattebetalningar av utländska arbetsgivare. I portalstadgandet (5 kap. 1 §) sägs endast att "den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel vid varje tillfälle då utbetalning sker". (I samband

[4] I SINK-lagen 6 § punkt 1, som utgör en intern svensk 183-dagarsregel liknande den som finns i skatteavtal, sägs i punkten b) att inkomsttagare är befriade från skattskyldighet om denne "vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod,"... Här finns således inte den i modellavtalet förekommande preciseringen "commencing or ending in the fiscal year concerned". Det är således inte klart huruvida 183-dagarsperioden skall relateras till det år då inkomsten intjänades under inkomsttagarens närvaro i Sverige eller till den period då inkomsten enligt RÅ 1991 not 53 blev tillgänglig för lyftning, dvs. under det år då inkomsttagaren inte längre befann sig i Sverige. Vägledande praxis i denna fråga saknas. Det skall vidare tilläggas att inte heller alla avtal innehåller modellavtalets numera förekommande och ovan angivna precisering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

med den nu aktuella lagstiftningen om utländska experter har efter ordet ”utdelning” tillagts *”som skall tas upp som intäkt”*, något som dock torde vara utan praktisk betydelse.) I 5 kap. §§ 4–5 av skattebetalningslagen som reglerar de undantag som finns från skyldighet att betala preliminärskatt sägs ingenting om att utländska arbetsgivare skall ha ”gräddfil” i detta avseende. Uttrycket ”den som betalar ut ersättning” i 1 § måste således rimligen omfatta alla arbetsgivare som betalar ut ersättning för arbete, även de som är hemmahörande i utlandet.

Nej, grunden för utländska arbetsgivares befrielse från att erlägga preliminärskatt går tillbaka inte mindre än 34 år i tiden, dvs. till 1967, närmare bestämt till ett meddelande (nr 10) från den av många idag kanske bortglömda myndigheten CUF, Centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden, och avser tillämpningen av den numera upphävda uppbördslagen! I detta meddelande sägs således att utländsk arbetsgivare är skyldig att erlägga preliminärskatt för här skattskyldiga personer endast om denne arbetsgivare har fast driftställe här i Sverige.

Från allmän utgångspunkt torde det finnas skäl att ifrågasätta huruvida ett meddelande av en avsomnad myndighet om tillämpningen av en upphävd lag alltjämt är giltigt när detta står i strid med gällande lagstiftning. Skälen för att befria utländska arbetsgivare i CUF 1967:10 är inte redovisade och syftet därmed framstår i dagens situation som helt obegripligt. Vi har ju för övrigt idag ett integrerat och koordinerat uppbördssystem för arbetsgivare om samtidig betalning av preliminär skatt och sociala avgifter. Och det föreligger ju inget undantag för utländska arbetsgivare att betala svenska sociala avgifter för arbetstagare i Sverige. Eftersom vidare den preliminära skatten utgår på exakt samma bas som den som gäller för sociala avgifter, dvs. lönesumman, är det inkonsekvent att kräva in den ena men inte den andra betalningen av en utländsk arbetsgivare. I de fall en utländsk arbetsgivare har en arbetstagare i Sverige vars skatt skall beräknas enligt lagen om särskild skatt för utomlands bosatt finns inget undantag för en utländsk arbetsgivare att betala denna skatt under löpande inkomstår. Det kan också påpekas att regeringsrådet Hellner, som var dissident i RÅ 1987 ref. 61 (och således ville godkänna hembiträdesupplägget), uttalat att uppbördssystemet när det gäller utländska arbetsgivare var ”ofullkomligt”.

Dessutom kan tillämpningen av rättsfallets skattefördelar komma att bli slumpmässig. Det kan ju nämligen hända att skattemyndigheterna i Sverige uppmärksammar den aktuelle utlänningens närvaro i Sverige och hans uppgörelse om rullning av skatt och utfärdar en anmodan om inbetalning av preliminärskatt. Denne måste då för att bibehålla sin nettoinkomst enligt sitt avtal med sin arbetsgivare begära av denne att han får pengar för att betala sin preliminärskatt under inkomståret vilket återigen leder till den ovan påpekade uppgrossningen av hans inkomst.[5]

Det främsta skälet för att i det sammanhang som diskuteras här ifrågasätta utländska arbetsgivares befrielse från att erlägga preliminärskatt är emellertid, som ovan angivits, att det leder till en skattefördel för dessa utländska arbetsgivare som inte kommer svenska arbetsgivare till del.

Ett drastiskt exempel på effekterna av ett roll-overarrangemang är följande: Den anställde X är bosatt i ett EU-land med vilket vi har ett skatteavtal baserat på OECDs modellavtal. X sänds ut till Sverige av sin utländske arbetsgivare under mer än sex månader

[5] Det kan vidare framhållas att regeringsrättens motivering i 1991 års fall inte är invändningsfritt. Det framstår således som oklart hur man kan komma fram till att skatten på en inkomst inte är till sitt belopp känd när inkomstens storlek är fastställd i anställningsavtalet och skatteskalorna är fastställda vid början av inkomståret. Det finns med andra ord inga omständigheter som infaller under det efterföljande taxeringsåret som påverkar inkomstskattebasens storlek. Det är också intressant att konstatera i 1991 års mål att rättsnämnden enhälligt ansåg att skatten enligt roll-overarrangemanget skulle beskattas under intjänandeåret på samma sätt som i RÅ 1987 ref. 61 om förmån av fri skatt. Det kan slutligen påpekas att både hembiträdes- och roll-overmodellen för arbetstagaren är helt likvärdiga. Båda systemen leder således till precis samma resultat om man ser till det som är av intresse för honom, nämligen hans nettoinkomst. Det enda som i realiteten skiljer sig mellan hembiträdesmodellen och roll-overmodellen är formuleringarna i anställningsavtalet!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

under samma kalenderår med ett anställningskontrakt som innehåller ett roll-over-arrangemang. Eftersom X anses bosatt här från sin ankomst på grund av att han stadigvarande vistas här (mer än sex månader) skall hans lön beskattas som inkomst av tjänst enligt IL (och inte enligt SINK). Enligt CFU 1967:10 erläggs ingen preliminärskatt i Sverige av den utländske arbetsgivaren. Enligt RÅ 1991 not 53 skall det belopp som arbetsgivaren utger till X under taxeringsåret för betalning av skatten på den inkomst som förvärvats av X under beskattningsåret tas upp som inkomst under taxeringsåret. Enligt artikel 15 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet är emellertid Sverige förhindrat att beskatta och inkomsten skall beskattas endast i Xs hemviststat. (Ofta torde emellertid inkomsten, på samma sätt som gäller omvänt beträffande svenskar som jobbar utomlands, vara skattefri i hemviststaten). Eftersom vidare Xs varit utsänd av en arbetsgivare i ett EU-land och vistelsen varit avsedd att vara mindre än ett år skall han under vistelsen i Sverige omfattas av socialskyddet i utsändningslandet enligt gällande EU-förordning. Summa skatter och sociala avgifter i Sverige således noll kronor.

Det är svårt att göra sig en bild av i vilken omfattning det aktuella rullningsupplägget används. Enligt en enkät som utsänts för besvarande av de internationella revisionsfirmor och skattekonsulter, som av allt att döma i mycket stor utsträckning ägnar sig åt att strukturera skatteförhållandena för internationellt verksam personal, har i ett fall rapporterats att endast ett tjugotal fall förekommer. Övriga har inte besvarat enkäten. Enligt ett uttalande vid en skatteinformationsdag m.m. arrangerad av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers i höstas används dock systemet ”i mycket, mycket stor omfattning”. Skattemyndigheterna kan inte heller uttala sig om omfattningen eftersom det aktuella systemet, som redan påpekats, inte syns i deklarationmaterialet. I princip är det inget som hindrar att roll-overs tillämpas även här i Sverige ”normalt” bosatta personer som anställs av utländska arbetsgivare.

Såsom ovan redovisats kan den nya lagstiftningen om utländska experter endast utnyttjas av utländska arbetsgivare som har fast driftställe här i Sverige. Därmed uppkommer emellertid skyldighet för arbetsgivaren enligt CUF 1967:10 att betala preliminärskatt vilket i sin tur gör det omöjligt att tillämpa roll-overmetoden. Den i detta avsnitt inledningsvis ställda frågan om man kan kombinera roll-overs med de nya expertreglerna måste därför besvaras nekande. Man kan således inte få både nedsättning av skattebasen med 25 % enligt de nya expertreglerna och möjlighet att rulla skatten på inkomsten till påföljande år.

8 Ekonomiska effekter

Med hänsyn till att den statistiskt beräknade budgetförsvagningen bedöms som förhållandevis begränsad lämnas inget förslag till finansiering av den nya expertlagstiftningen. Syftet är väl också att de dynamiska effekterna skall stärka budgeten. Regeringen uppskattar att antalet utländska arbetstagare som kan antas ha ledande befattningar till ca 800. Av dessa uppskattas ca 400 komma hit med avsikt att stanna mindre än fem år varför antalet ansökningar således kan komma att stanna vid denna nivå. Eftersom det i förväg är svårt uttala sig om en avsikt för en så lång tid som fem år fram i tiden torde dock inte särskilt många ansökningar omintetgöras av femårskravet. Eftersom vidare den omständigheten att vistelsen mot förmodan senare faktiskt kommer att omfatta mer än fem år inte utgör skäl för att riva upp de skatteprivilegier som medgivits under den första treårsperioden kan man nog räkna med att de allra flesta av de 800 utlänningar som förväntas hit kommer att ansöka om tillämpning av den nya lagstiftningen. Mikael Holmgren förutsäger i den ovan nämnda artikeln med hänvisning till expatriatebeskattningen i andra länder att antalet ansökningar kan komma att ligga vid ca 1500. Företrädare för forskarskattenämnden har också uppskattat antalet ansökningar till ungefär detsamma. Därtill skall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50

läggas att övergångsbestämmelserna till lagstiftningen kan ge många utländska experter och företagsledare som redan vistas här sedan tidigare möjlighet att söka de nya förmånerna.

Vid en internationell jämförelse kan man nog hävda att de svenska skattelättnaderna för den här aktuella inkomsttagarkategorin är mycket konkurrenskraftiga. Dels torde den personkrets som omfattas av skatteprivilegierna vara betydligt större än i andra länder, dels är skattelättnadernas omfattning fullt jämförbar med den som förekommer på många håll utomlands. Man kan därav förmoda att många av våra vänner från utlandet kommer att höra av sig till Forskarskattenämnden.

Peter Sundgren, Institutet för Utländsk Rätt, Internationella Handelshögskolan i Jönköping.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:50