

## Regeringens proposition

1984/85: 76

om beskattning av vissa utländska forskare;

beslutad den 1 november 1984.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs förslag fram om särskilda beskattningsregler för högt kvalificerade utländska forskare som arbetar tillfälligt i Sverige. Syftet är att ekonomiskt underlätta för forskningsinstitutioner och företag att anlita utländsk kompetens för angeläget forsknings- och utvecklingsarbete. Detta uppnås genom lindring i inkomstbeskattningen under en kortare tid. Beslut om att reglerna skall få tillämpas för en forskare skall fattas av en särskild nämnd kallad forskarskattenämnden. Förslag läggs också fram om en reduktion av underlaget för socialavgifter för berörda forskare och om sekretess hos forskarskattenämnden.

## 1 Förslag till

### Lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

Härigenom föreskrivs följande.

1 § För utländska forskare gäller skattelättnader vid tillfälligt arbete i Sverige i den omfattning som anges i denna lag. Med utländsk forskare avses forskare som inte är svensk medborgare.

2 § Skattelättnader medges för inkomst av tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag som avser kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter föreligger för en rekrytering inom landet. Skattelättnaderna medges under en tid av högst två år eller – om det finns särskilda skäl – högst fyra år under en tioårsperiod.

3 § Skattelättnader medges endast om forskaren omedelbart innan han börjar arbeta i Sverige har varit bosatt och verksam utomlands eller vistats här en kortare tid för uppdrag inom sitt verksamhetsområde utan att vara att anse som bosatt i Sverige.

4 § Som skattepliktig intäkt för forskaren tas upp 70 procent av sådan lön av anställningen eller uppdraget för vilken han är skattskyldig i Sverige.

Med lön likställs sjukpenning och föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd samt ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare ävensom till intäkt av tjänst enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) hänförlig ersättning, som i annan form än livränta har utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänsten, allt under förutsättning att ersättningen helt eller till huvudsaklig del grundar sig på anställningen eller uppdraget.

5 § Som skattepliktig intäkt anses inte ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för bostad här i landet, för flyttning till eller från Sverige, för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och hemlandet eller i form av avgifter för barns skolgång här i landet. Inte heller skall förmån av fri eller delvis fri bostad tas upp som skattepliktig intäkt. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av sådana icke skattepliktiga ersättningar.

6 § Frågan om förutsättningar för skattelättnader föreligger prövas av en forskarskattenämnd knuten till riksskatteverket. Ordförande i nämnden är verkets generaldirektör med överdirektören i verket som personlig suppleant.

Nämnden skall i övrigt bestå av tre ledamöter, var och en med personlig suppleant. Av ledamöterna skall en ha särskild insikt i beskattningsfrågor och två särskild insikt i forskningsfrågor. Motsvarande gäller deras suppleanter.

Ledamöterna och deras suppleanter förordnas av regeringen för tre år. Ordförandena i naturvetenskapliga forskningsrådet och medicinska forsk-

ningsrådet skall gemensamt avge förslag till en ledamot jämte suppleant. ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet förslag till en ledamot samt generaldirektören för styrelsen för teknisk utveckling förslag till en suppleant.

7 § Suppleant får kallas att delta i behandlingen av ett ärende i stället för ledamoten, om han har särskild sakkunskap inom det område som ärendet avser.

8 § Framställning till forskarskattenämnden skall vara skriftlig och avse en viss forskare. Ansökan får göras, förutom av forskaren, av den som anlitar eller avser att anlita forskaren och av arbetsgivaren i utlandet om forskaren kvarstår i dennes tjänst.

9 § Som forskarskattenämndens beslut gäller den mening som de flesta enar sig om. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst.

Forscarskattenämnden är beslutför med ordföranden och två ledamöter, om de är ense om beslutet.

10 § Om forskarskattenämnden finner förutsättningarna för skattelättnader uppfyllda, skall i beslutet anges den tid beslutet avser.

11 § Om nämndens beslut skall forskaren och den som anlitar eller avser att anlita forskaren underrättas, även om han inte är sökande.

12 § Forscarskattenämndens beslut får inte överklagas.

13 § I kontrolluppgift enligt 37 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623) skall arbetsgivaren lämna uppgift även om sådan lön, ersättning eller förmån som inte utgör skattepliktig intäkt på grund av bestämmelserna i denna lag.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. I fråga om forskare som vid ikraftträdandet innehar tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag i Sverige skall prövningen ske med utgångspunkt i förhållandena vid anställningens eller uppdragets början. Från dagen för ikraftträdandet räknas också den tidrymd under vilken skattelättnader kan medges.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1984:670) om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Häri genom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter, i den lydelse paragrafen har erhållit genom lagen (1984:670) om ändring i nämnda lag, skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

2 kap.  
4 §

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor,
2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,
3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 20 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,
4. uppdragsersättning för vilken bevillningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,
6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,
7. ersättning för tjänstgöring i verkskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning,
8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring,
9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet,
9. ersättning för skiljemannauppdrag i fall där parterna i skiljeförfarandet är av utländsk nationalitet,
10. ersättning som på grund av bestämmelserna i 4 eller 5 § lagen (1984:00) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige inte utgör skattepliktig intäkt.

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall föreskrifterna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

### 3 Förslag till

#### Lag om ändring i sekretesslagen (1980: 100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100)<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

##### Nuvarande lydelse

##### Föreslagen lydelse

##### 9 kap. 1 §

Sekretess gäller i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Uppgift hos tullverket får dock lämnas ut, om det står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. För uppgift i mål hos domstol gäller sekretessen endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Har uppgiften erhållits från annan myndighet och är den sekretessbelagd där, gäller dock denna sekretess hos domstolen, om uppgiften saknar betydelse i målet.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst eller förmögenhet samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift samt skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Sekretessen gäller inte beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, såvida inte beslutet meddelas i ärende om

1. förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga,
2. befrielse från tillämpning av bestämmelserna om beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av aktier och liknande egendom i samband med strukturrationalisering,
3. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för avsättning till särskild nyan-skaffningsfond,
4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit.
4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit,
5. beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige när beslutet har fattats av forskarskattenämnden.

Utan hinder av sekretessen får uppgift lämnas till enskild enligt vad som föreskrivs i lag om förfarandet vid beskattning eller om skatteregister.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1985.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1982: 1106.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1984-11-01

**Närvarande:** statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Bodström, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Thunborg, Wickbom

**Föredragande:** statsrådet Feldt

## Proposition om beskattning av vissa utländska forskare

---

### 1 Inledning

Efter regeringens bemyndigande den 9 februari 1984 tillkallade jag en särskild utredare med uppdrag att se över beskattningen av utländska forskare med tillfällig anställning i Sverige. Utredningen, som antog benämningen innovationsskatteutredningen (Fi 1984:01)<sup>1</sup>, har i ett betänkande (Ds Fi 1984:16) Utländska gästforskares beskattning lagt fram förslag till en särskild lag om detta. Utredningen har också föreslagit en reduktion av underlaget för socialavgifter för berörda forskare och vissa nya sekretessbestämmelser. Betänkandet bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Jag avser att nu ta upp frågan om lagstiftning på grundval av utredningens förslag.

### 2 Allmän motivering

#### 2.1 Behovet av åtgärder

En framgångsrik forsknings- och utvecklingsverksamhet är en förutsättning för att Sverige på längre sikt skall kunna återvinna sin ekonomiska styrka.

För att den svenska industrin skall kunna behålla sin internationella konkurrenskraft krävs vidare en ständig förnyelse genom teknisk forskning och industriellt utvecklingsarbete.

<sup>1</sup> Utredningsman f.d. kammarrättspresidenten Gustaf Hedborg

Svensk forskning hävdar sig väl vid en internationell jämförelse såväl kvantitativt som kvalitativt. Forskningen i vårt land är emellertid starkt beroende av att kunna inhämta kunskaper från den mångfald större massan av ny kunskap i andra länder. Det finns vidare områden där det saknas forskare med den nödvändiga kompetensen eller inriktningen inom landet. Detta gäller forskningen såväl näringslivet som vid universitet och högskolor. Det är därför viktigt att främja det internationella forskarutbytet.

Under senare år har det blivit svårare att rekrytera utländska forskare till uppdrag i Sverige. Detta hänger samman med att bristen på kvalificerade forskare inom vissa sektorer har drivit upp det internationella löneläget till en nivå avsevärt över den svenska. Särskilt markant är detta inom vissa forskningsområden som är av stort intresse för industrin. Till detta kommer att den svenska inkomstskatten fortfarande är hög internationellt sett, samtidigt som utländska forskare har begränsade möjligheter att utnyttja de sociala förmåner som erbjuds här vad gäller t.ex. utbildning.

Detta gör det svårt att få utländska forskare att arbeta här i sådan omfattning att de blir skattskyldiga i Sverige. För en redogörelse för innehållet i skattskyldighetsreglerna hänvisar jag till betänkandet bil. 1 s. 42 och följande. För att acceptera en anställning som medför skattskyldighet i Sverige betingar sig forskaren inte sällan samma nettolön som i hemlandet. Med det svenska systemet för skatter och socialavgifter blir arbetsgivarnas kostnader för forskning och utveckling under sådana omständigheter så höga att det påverkar deras internationella konkurrenskraft negativt. Kostnadssituationen medför också att angelägna forskningsprojekt inte kommer till stånd inom landet. I flera fall har större svenska företag redan flyttat sin forsknings- och utvecklingsverksamhet utomlands. Det är givetvis utomordentligt angeläget att bryta en sådan utveckling och att snarast uppnå en större omfattning av forsknings- och utvecklingsverksamheten i Sverige.

Den enda framkomliga vägen att öka utländska forskares benägenhet att acceptera uppdrag och anställningar i Sverige samtidigt som arbetsgivarnas kostnader för att anlita de nyckelpersoner man behöver hålls på en internationellt sett rimlig nivå är att genomföra ändringar i skatte- och avgiftssystemet inriktade på detta mål. Angelägenheten av en sådan reform har bekräftats av de upplysningar som innovationsskatteutredningen har återgett i sitt betänkande. Remissutfallet på betänkandet har också understrukit detta. En sådan särreglering inom beskattningssystemet bör tas upp i en särskild författning i enlighet med det förslag som jag nu övergår till att presentera. Ändringen i avgiftssystemet bör göras genom ett tillägg i nuvarande författning. Reformen bör få effekt så fort som möjligt. Enligt min mening bör därför de regler som jag avser att föreslå träda i kraft redan den 1 januari 1985.

## 2.2 Forskaren och uppdraget

**Mitt förslag:** För att en forskare skall kunna få skatteförmåner fordras att han inte är svensk medborgare samt att han är bosatt och verksam utomlands när han tillträder sitt uppdrag här i landet. Uppdraget skall avse kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter föreligger för en rekrytering inom landet. Uppdraget skall vidare vara tillfälligt.

**Utredningen:** Har inte haft till uppgift att avge något eget förslag om avgränsning av den krets av personer som skall komma i fråga för skattelättnader. I betänkandet har personkretsen angetts på samma sätt som i direktiven för utredningen. Detta innebär överensstämmelse med mitt förslag.

**Remissinstanserna:** Har över lag lämnat den presenterade avgränsningen utan erinran. Företrädare för den medicinska forskningen har dock önskat att alla utländska gästforskare med doktorskompetens eller motsvarande skall kunna komma ifråga för skattelättnader.

**Skälen för mitt förslag:** Det ligger i sakens natur att skattelättnader som tillskapas för att främja svenska arbetsgivares anlitage av utländska forskare inte bör utformas så att de kommer att avse en alltför stor krets av personer. En begränsning bör åstadkommas genom högt ställda kompetenskrav. Reglerna bör självfallet också utformas så att anlitage av utländska forskare inte framstår som ett allmänt tillgängligt alternativ till att anlita svenska forskare.

Det kan givetvis inte komma i fråga att gå ifrån de bärande principerna i beskattningssystemet för personer som hör fastare till det svenska samhället och fullt ut har tillgång till de förmåner som finansieras genom skatter och avgifter. Det måste därför slås fast att den som skall få skattelättnader inte bara skall vara utländsk medborgare utan också skall ha varit bosatt någon annanstans än i Sverige. Det skall heller inte vara fråga om inflyttande personer utan deras uppdrag skall vara sådant att man kan räkna med att deras vistelse här i landet är tillfällig.

### 2.3 Skattereglernas utformning

**Mitt förslag:** Skatteförmånerna innebär att endast 70% av lönen från uppdraget skall tas till beskattning. Ersättning som forskaren uppbär från arbetsgivaren för kostnader för bostad, flyttning, resor mellan Sverige och hemlandet eller för avgifter för barns skolgång här i landet skall vara skattefria. Inte heller skall förmån av fri eller hyresbillig bostad tas upp som skattepliktig intäkt. Avdrag skall inte medges för kostnader som täcks av sådan inte skattepliktig ersättning. Underlaget för socialavgifter skall reduceras till samma nivå som underlaget för beskattningen. Forskaren skall kunna få sådana skattelättnader under normalt två år och i särskilda fall under fyra år, allt räknat under en tioårsperiod.

**Utredningens förslag:** I huvudsak överensstämmande med mitt. Beträffande kostnadsersättningarna angav utredningen samma typer av ersättningar som exempel. Utredningen har föreslagit att ett beslut om att en forskare skall få skattelättnader skall gälla för högst två år med möjlighet till förlängning. Den sammanlagda tiden bör enligt utredningen inte överstiga fyra år.

**Remissinstanserna:** Har ställt sig positiva till metoden för skattelindring. Ingen har ansett att nedsättningen är för stor. Flera instanser har ifrågasatt om lindringen är tillräcklig. Från fiskalt håll har man rest invändningar mot tanken på skattefria ersättningar och bostadsförmåner. Beträffande tiden har en instans hävdat att beslut kan behöva fattas för mer än två år i vissa fall. En annan instans har ansett att en ovillkorlig tidsbegränsning till fyra år skall gälla.

**Skälen för mitt förslag:** Det finns anledning att räkna med att en utländsk forskare ställer som villkor för att anta ett uppdrag eller ett arbete här att lönen bestäms så att han eller hon kan behålla sin tidigare standard. Lättnaderna i skatter och avgifter bör därför ges den omfattningen att en svensk arbetsgivare kan erbjuda forskaren sådana förmåner utan att det medför allvarigare konkurrensnackdelar för företaget.

Beträffande valet av metod för skattelättnaderna instämmer jag i huvudsak i de bedömningar som utredningen har gjort i frågan. För en närmare redogörelse för detta hänvisar jag till betänkandet. Avgörande för mig har varit att denna metod mycket väl passar in i det allmänna förfarandet vid inkomstbeskattningen och att den därför utomordentligt väl kan tillämpas i kombination med taxering och beskattning av andra inkomster som forskaren kan ha. Den valda procentsatsen, 70%, är enligt min mening väl avvägd för att en forskare skall kunna behålla sin levnadsstandard från

hemlandet. Vid denna procentsats fyller metoden alltså sitt syfte. För de närmare beräkningar som ligger till grund för detta ställningstagande hänvisar jag till betänkandet.

Att metoden skall tillämpas även på vissa ersättningar som kan komma att träda i stället för lönen förefaller mig vara självklart.

En förutsättning för att den valda huvudmetoden för skattelättnad skall ha avsedd effekt är att den kombineras med skattefrihet för ersättningar som till sin typ är avsedda att täcka sådana merkostnader som en gästforskare normalt har under tillfällig verksamhet här i landet. Med hänsyn till att det i någon mån är oklart i vilken utsträckning avdrag enligt gällande rätt kan erhållas för vissa av sådana kostnader anser jag, liksom utredningen, att ersättningarna bör undantas från beskattning. Avdrag för kostnader som täcks av sådan ersättning kan givetvis inte medges. Däremot är rätten till avdrag för kostnader i övrigt oförändrad.

En annan förutsättning är enligt min mening att underlaget för socialavgifter minskas till samma nivå som underlaget för beskattningen. Vad gäller en utländsk arbetstagares rätt till försäkringsskydd m.m. hänvisar jag till vad som anförs i utredningens betänkande. Jag har i denna fråga samrått med chefen för socialdepartementet.

Ändringen föranleder ett tillägg till 2 kap. 4 § lagen (1984:670) om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter.

Av de upplysningar som innovationsskatteutredningen samlat in och av remissutfallet framgår att en utländsk forskares insatser normalt är särskilt värdefulla för uppdrags- eller arbetsgivaren under de två första åren av hans vistelse här. Det framgår också att den typ av uppdrag som här är aktuella sällan pågår längre tid än fyra år. Jag anser att lättnadsreglerna bör utformas i anslutning till detta. Av praktiska skäl och kontrollskäl bör tidsgränserna gälla inom en tioårsperiod.

## 2.4 Förfarandet

### 2.4.1 Allmänt om förfarandet

**Mitt förslag:** Frågan om en forskare för ett visst uppdrag eller en viss anställning är berättigad till de särskilda skattelättnaderna skall prövas av en till riksskatteverket knuten forskarskattenämnd. Ansökan får göras av forskaren själv, av hans tillämnade uppdrags- eller arbetsgivare i Sverige eller av hans arbetsgivare i hemlandet om han kvarstår i dennes tjänst.

**Utredningen förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har godtagit utredningens förslag.

**Skälen för mitt förslag:** Det finns för närvarande inte något organ som lämpar sig för uppgiften att fatta beslut om de särskilda skattereglernas tillämpning. Det beslutsorgan som bör tillskapas bör knytas till en existerande myndighet som kan tillhandahålla administrativ service. En anknytning bör ske till riksskatteverket med hänsyn till verkets centrala roll i skatteförvaltningen. Organet bör kallas forskarskattenämnden. Jag återkommer till frågan om nämndens sammansättning och verksamhetsformer.

#### 2.4.2 *Forscarskattenämndens sammansättning*

**Mitt förslag:** Generaldirektören i riksskatteverket skall vara ordförande i nämnden med överdirektören i verket som suppleant. Nämnden skall i övrigt ha tre ledamöter med personliga suppleanter som alla utses av regeringen. En av ledamöterna och dennes suppleant skall ha särskilda insikter i beskattningsfrågor. De övriga två och deras suppleanter skall ha särskilda insikter i forskningsfrågor. Förslag på en av dessa ledamöter med suppleant skall lämnas av ordförandena i medicinska forskningsrådet och naturvetenskapliga forskningsrådet i förening. Förslag på den andre ledamoten skall lämnas av ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet, medan förslag till suppleant för denne skall lämnas av generaldirektören för styrelsen för teknisk utveckling.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med mitt förslag utom så till vida att det inte omfattar någon ledamot med särskilda insikter i beskattningsfrågor samt att ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet skall lämna förslag på såväl en ledamot som en suppleant.

**Remissinstanserna:** Har i huvudsak godtagit utredningens förslag. Olika meningar har dock kommit fram om vem som bör lämna förslag på ledamöter.

**Skälen för mitt förslag:** Forscarskattenämnden bör bestå av ett litet antal ledamöter. Detta är av betydelse för att nämnden skall kunna fatta beslut snabbt. Den snabbhet i handläggningen som ofta torde bli angelägen kräver också att nämnden inom sig har breda och goda kunskaper inom både beskattningsrätt och forskning.

Med hänsyn främst till nämndens anknytning till riksskatteverket bör verkets generaldirektör vara ordförande i nämnden. Valet av suppleant för honom faller därmed naturligen på överdirektören i verket.

Av ledamöterna med särskilda insikter i forskningsfrågor bör en ha särskilda insikter på de tekniskt naturvetenskapliga och medicinska forskningsområdena och jämväl på de forskningsområden som är aktuella

inom läkemedelsindustrin. Det kan antas att framställningar om tillämpning av de särskilda skattereglerna blir mest frekventa inom dessa områden. Sannolikt kan det vara svårt att finna en person med en så hög och bred kompetens som den nyss antydda. När en ersättare för den ordinarie ledamoten föreslås, bör därför detta ske med tanke på den komplettering av sakkunskapen som bör eftersträvas. Enligt min mening bör förslag på denne ledamot och suppleant för honom lämnas av ordförandena i medicinska och naturvetenskapliga forskningsråden gemensamt.

De särskilda skattereglerna kan antas få stor betydelse även på det humanistisk-samhällsvetenskapliga området. Jag förordar därför att den andre ledamoten med särskilda insikter i forskningsfrågor skall föreslås av ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet.

Det kan antas att ärendena hos forskarskattenämnden inte sällan kommer att röra sig om forsknings- och utvecklingsarbete inom industrin. För att ytterligare bredda den samlade kunskap som finns att tillgå inom nämnden bör en suppleant föreslås av generaldirektören för styrelsen för teknisk utveckling.

Trots att nämnden genom sin sammansättning kan antas få mycket breda kunskaper om forskning kan det antas att nämnden i vissa fall kommer att inom sig sakna den särskilda sakkunskap inom ett forskningsområde som kan krävas för bedömning av en ansökan. Nämnden får givetvis i en sådan situation inhämta de upplysningar som behövs utifrån, exempelvis från skogs- och jordbrukets forskningsråd.

När forskarskattenämnden har varit i verksamhet något år bör en översyn ske av nämndens sammansättning. Förslagsordningen i fråga om de två ledamöterna med särskild insikt i forskningsfrågor och deras suppleanter kan då bedömas mot bakgrund av vunna erfarenheter av vilka områden de behandlade ärendena berör.

## 2.5 Övrigt

**Mitt förslag:** Sekretess bör gälla beträffande ärenden hos forskarskattenämnden.

**Utredningen förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Har inte yttrat sig i sekretessfrågan.

**Skälen för mitt förslag:** Det är uppenbart att det i ärenden av förevarande slag kan förekomma uppgifter vars utlämnande kan medföra skada för den enskilde. Bl.a. förutsätts att den skriftliga framställningen om reglernas tillämpning innehåller en redogörelse för den verksamhet forskaren skall bedriva i Sverige och vad syftet är med denna verksamhet. Även skydds-

värda uppgifter rörande forskarens person kan tänkas förekomma. Enligt min mening bör den sekretessnivå som gäller på skatteområdet i övrigt i första instans också gälla nu aktuella ärenden. Sekretessen bör alltså vara absolut.

Enligt 9 kap. 1 § första stycket sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Härav följer enligt min mening att någon särskild sekretessregel vid sidan av den som finns inte behövs annat än för nämndens beslut. Beträffande dessa bör beaktas att den beskattningsfråga som behandlas vanligen har samband med ett planerat eller pågående projekt. Här kan ett mycket starkt sekretessintresse föreligga. Med tanke på den motiveringsplikt som i vissa fall föreligger enligt förvaltningslagen kan ett beslut komma att innehålla åtskilligt av skyddsvärd natur. Det vore beklagligt om t.ex. ett företag av hänsyn till risken för att uppgifter som man anser skyddsvärda tas in i ett offentligt beslut avstod från att göra en framställning om skattelättnad med följd att man kanske också tvingades avstå från att anlita den utländske forskaren. Jag anser därför att även forskarskattenämndens beslut bör omfattas av sekretess. I den uppräkningslista som finns i 9 kap. 1 § tredje stycket sekretesslagen bör därför beslut av ifrågavarande slag tas med.

Jag har i denna fråga samrått med chefen för justitiedepartementet.

### 3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige,
2. lag om ändring i lagen (1984:670) om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter.
3. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100).

Förslaget under 2 har upprättats i samråd med chefen för socialdepartementet. Förslaget under 3 har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

En fördröjd behandling av lagstiftningsfrågan skulle vålla avsevärt men. Lagrådets hörande får därför undvaras.

#### 4 Specialmotivering

*Lagen om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige*

##### 1 §

I paragrafen anges lagens inriktning. Vidare avgränsas kretsen som kan medges skattelättnader så till vida att det skall vara fråga om utländsk forskare, varmed skall förstås forskare som inte är svensk medborgare.

##### 2 §

I *första meningen* i paragrafen anges det grundläggande kriteriet för att skattelättnader skall medges, nämligen att det skall vara fråga om kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete och att inriktningen eller kompetensnivån skall vara sådan att rekrytering inom landet möter betydande svårigheter. Begreppet forsknings- och utvecklingsarbete har här samma innebörd som i andra sammanhang. De svårigheter som i allmänhet föreligger vid en sådan avgränsning bör bli mindre framträdande genom att det också krävs att det skall vara fråga om ett kvalificerat arbete.

Vad gäller frågan om svårigheter möter för rekrytering inom landet så kan detta bero på antingen den höga kompetensnivån eller på den särskilda inriktningen på arbetet. Här är att märka att det inte räcker med att det råder en viss brist på kvalificerade forskare inom ett visst område för att kraven skall vara uppfyllda. Å andra sidan kan naturligtvis inte det förhållandet att det över huvud taget finns en person inom landet som uppfyller kompetenskraven leda till att tillräckliga hinder mot rekrytering inte skall anses föreligga.

För att lagen skall vara tillämplig krävs också att det skall vara fråga om tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag. Tolkningen av detta begrepp får ses i samband med den tidrymd varunder de särskilda skattelättnaderna kan medges. Bestämmelser om detta finns i *andra meningen*.

Skattelättnader medges normalt under högst två år. Härmed avses en verklig tidsperiod av två år, oberoende av hur perioden infaller under olika kalenderår. Om särskilda skäl föreligger kan skattelättnader medges under längre tid, dock högst fyra år. Sådana särskilda skäl kan vara att det rör sig om ett avgränsat forskningsprojekt som på grund av sin särskilda art eller sin omfattning inte kan genomföras på kortare tid. Andra skäl kan vara att projektet försenas t.ex. på grund av en olyckshändelse eller forskarens sjukdom. Begränsningen avser en tioårsperiod.

Att det skall vara fråga om en tillfällig anställning innebär att skattelättnaderna inte får åtnjutas under de första åren av en mer långvarig anställning. Avgränsningen får därför ses i samband med tidsgränsen för skattelättnader. Givetvis måste gränsdragningen dock vara något mindre exakt. Således utgör det inte hinder mot att betrakta anställningen som tillfällig att den med någon eller några månader överskrider den angivna maximitiden för skattelättnader.

## 3 §

För att skattelättnader skall medges skall forskaren normalt ha varit bosatt och verksam utomlands närmast före anställningens början. Bestämmelserna i lagen får dock tillämpas även om forskaren strax före anställningens början har vistats tillfälligt i Sverige och under vistelsen också varit verksam här. Gränsdragningen mellan tillfällig och stadigvarande vistelse skall göras på samma sätt som vid beskattningen i övrigt.

## 4 §

Skattelättnaderna innebär att endast 70 % av lönen behöver tas upp som intäkt. Detta gäller dock endast inkomst från sådan anställning som anges i lagen. Har forskaren under vistelsen i Sverige haft inkomster från annat håll, t.ex. genom att författa artiklar eller hålla föreläsningar, är dessa inkomster skattepliktiga i normal omfattning.

Av *andra stycket* framgår att vissa ersättningar för förlorad arbetsförtjänst skall likställas med lönen. En förutsättning för detta är att de helt eller till huvudsaklig del grundas på denna lön. Att så inte är fallet torde kunna inträffa endast i undantagsfall.

## 5 §

Av paragrafen framgår att vissa ersättningar för kostnader som har samband med vistelsen i Sverige inte heller skall utgöra skattepliktig intäkt. Det är fråga om kostnader för bostad i Sverige, flyttning till och från Sverige, resor mellan Sverige och hemlandet samt avgifter för barns skolgång i Sverige. Som framgår av reglernas utformning skall det vara fråga om ersättning för faktiska kostnader. I den mån utbetalning sker utan att ersättningen motsvarar faktiska kostnader tillämpas de regler som gäller för beskattning av lönen.

I konsekvens med att ersättning för kostnader för bostad inte skall tas upp som intäkt skall förmånsbeskattning inte ske om forskaren får fri eller hyresbillig bostad.

*Tredje meningen* innehåller den självklara regeln att avdrag inte medges för kostnader som täcks av ej skattepliktig ersättning.

## 6 §

Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om prövningen, huruvida lagens bestämmelser är tillämpliga på viss anställning. Prövningen ankommer på en särskild nämnd, knuten till riksskatteverket. Nämnden skall kallas forskarskattenämnden.

Nämnden består av ordförande och tre ledamöter, var och en med en personlig suppleant. Ordförande är generaldirektören i riksskatteverket och överdirektören i verket hans suppleant. En av ledamöterna och dennes suppleant skall ha särskild insikt i skattefrågor. Övriga ledamöter och deras suppleanter skall ha särskilda insikter i frågor om forskning.

Regeringen utser ledamöter och suppleanter för en tid av tre år. Av ledamöterna med särskild insikt i forskningsfrågor föreslås den ena jämte dennes suppleant av ordförandena i naturvetenskapliga forskningsrådet och medicinska forskningsrådet gemensamt, den andra av ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet samt dennes suppleant av generaldirektören för styrelsen för teknisk utveckling. Beträffande ledamoten och suppleanten med särskild insikt i skattefrågor skall något särskilt förslag inte lämnas.

#### 7 §

Normalt skall suppleant tjänstgöra för ledamot endast vid förfall för ledamoten. Av paragrafen framgår emellertid att ordföranden även i annat fall får kalla suppleanten att i stället för ledamoten delta i behandlingen av ett ärende, nämligen om suppleanten har särskild sakkunskap på det område som berörs av ärendet. Härigenom kan man på bästa sätt tillvarata den samlade sakkunskapen hos ledamöter och suppleanter.

#### 8 §

I *första meningen* anges att en framställning om prövning av om förutsättningar för tillämpning av lagen finns skall göras skriftligen samt att framställningen skall avse en viss forskare. Den får således inte avse enbart en viss forskningsuppgift. I *andra meningen* regleras vem som får göra en sådan framställning utöver forskaren själv. Den får göras av såväl den hos vilken forskaren direkt har anställning eller uppdrag som den som anlitar eller avser att anlita forskarens tjänster trots att någon annan är arbetsgivare.

#### 9 §

Av paragrafen framgår att avgörande i forskarskattenämnden sker med enkel majoritet och utslagsröst för ordföranden. Normalt skall ordföranden och samtliga tre ledamöter delta i besluten men nämnden är beslutför med ordföranden och två ledamöter om de är ense om beslutet.

#### 10 §

Forscarskattenämndens prövning avser om de särskilda skattebestämmelserna är tillämpliga på en viss anställning eller ett visst uppdrag som en forskare har eller avser att påbörja. I paragrafen anges att ett beslut där nämnden finner förutsättningarna uppfyllda skall avse viss angiven tid.

När forskarskattenämnden meddelar sitt beslut kan forskaren redan ha påbörjat sitt arbete i Sverige men det kan också påbörjas först senare och tidpunkten kan fortfarande vara oviss. Inte minst kan detta vara fallet om ett positivt beslut är en förutsättning för att anställningen skall komma till stånd.

Har anställningen påbörjats kan i beslutet anges att detta gäller anställ-

ning mellan vissa tidpunkter. I annat fall får beslutet avse såväl en viss tidrymd för anställningen (exempelvis två år) som en viss sista tidpunkt till vilken beslutet gäller. Det ligger nämligen i sakens natur att förutsättningarna kan ha förändrats om alltför lång tid förflyter innan anställningen kommer till stånd. Förnyad framställning kan sedan göras för tid utöver den som beslutet avser.

### 11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vem som skall underrättas om beslutet. Att sådan underrättelse skall lämnas sökanden följer redan av bestämmelserna i förvaltningslagen (1971:290). Av praktiska skäl bör emellertid beslutet även sändas till den som anlitar eller avser att anlita forskaren i de fall någon annan är sökande. Eftersom ett ärende inte bör kunna prövas utan att forskaren får kännedom om beslutet, skall också forskaren underrättas även när han inte är sökande.

I betänkandet föreslås att underrättelse skall skickas också till den lokala skattemyndigheten. En sådan bestämmelse har inte intagits i lagförslaget. Skälet är att det i de fall där forskaren ännu inte har påbörjat sin anställning kan vara ovisst vilken lokal skattemyndighet som kommer att vara behörig att utfärda skattsedel. Det får i stället ankomma på forskaren själv eller arbetsgivaren att förete beslutet för den lokala skattemyndigheten liksom vid behov för försäkringskassan.

### 12 §

I paragrafen föreskrivs att forskarskattenämndens beslut inte får överklagas. Skälet härtill är behovet av att snabbt få fram ett slutgiltigt avgörande. Forskarskattenämndens kompetens är sådan att avsaknaden av möjlighet till överprövning inte inger betänkligheter.

### 13 §

För att inte missförstånd skall uppkomma skall arbetsgivaren i kontrolluppgiften under särskilda upplysningar lämna uppgift om skattefri del av lönen och om skattefri ersättning eller förmån som forskaren har haft. Upplysning om ersättningar krävs med hänsyn till att avdrag inte får göras för kostnad som täcks av skattefri ersättning.

### *Övergångsbestämmelserna*

Lagen skall gälla fr.o.m. 1985 års inkomster, dvs. 1986 års taxering. Bestämmelserna i lagen kan också tillämpas på forskare som vid ikraftträdandet innehar anställning eller uppdrag i Sverige, om de förutsättningar som anges i lagen förelåg när de påbörjade anställningen eller uppdraget. Den maximala tidsperioden för skattelättnader skall också räknas från denna tidpunkt.

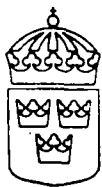
## 5 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige,
2. lag om ändring i lagen (1984:670) om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
3. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100).

## 6 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.



FINANS-  
DEPARTEMENTET

# UTLÄNDSKA GÄSTFORSKARES BESKATTNING

Betänkande av innovationsskatteutredningen

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet.

Genom beslut vid regeringssammanträde den 9 februari 1984 bemyndigades chefen för finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag bland annat att se över beskattningen av utländska forskare med tillfällig anställning i Sverige. Med stöd av detta bemyndigande förordnade departementschefen den 1 mars 1984 f d kammarrättspresident Gustaf Hedborg till särskild utredare.

Till experter att biträda utredaren förordnades samtidigt direktör Arne Gustafson, direktör Dag Jarness, kammarrättsassessor Johan Lengquist, f d försäkringsdomare Allan Lundberg, biträdande skattedirektör Tore Lundin, kammarrättsassessor Margareta Sahlström, direktör Olle Siwersson, t f regeringsrättssekreterare Björne Sjökvist och sekreterare Lars Starkerud.

Som sekreterare förordnades samma dag kammarrättsassessor Per Sjöblom.

Av experterna har Sjökvist på heltid biträtt utredaren och svarar jämte denne för det egentliga utredningsarbetet. Lundberg har främst haft ansvaret för de frågor avseende socialförsäkringen, som aktualiseras vid en skatteomläggning av förevarande slag.

Den särskilda utredaren har för uppdraget antagit benämningen innovationsskatteutredningen.

Utredningen, som nu slutfört arbetet i det inledningsvis angivna hänseendet, får härmed överlämna betänkandet Utländska gästforskares beskattning.

Utredningen har berett universitet och andra institutioner med uppgifter på forskningsområdet liksom ett antal enskilda företag med intresse för den på utredningen ankommande uppgiften att - om man så önskade - redovisa erfarenheter och synpunkter som kunde vara av värde för utredningen. Detta har i hög grad efterkommit. Därvid har också tagits upp åtskilliga frågor med viss anknytning till utredningens uppgift utan att likväl falla inom ramen för denna. Det sålunda erhållna materialet, som inrymmer åtskilligt av intresse, överlämnas samtidigt med betänkandet.

Återstående på utredningen ankommande uppgifter redovisas framdeles i ett särskilt betänkande.

Stockholm den 28 augusti 1984

För innovationsskatteutredningen

Gustaf Hedborg

Per Sjöblom

## Innehållsförteckning

Förkortningar	24	
Sammanfattning	25	
Författningsförslag	29	
1	Direktiven	37
2	Inledning	40
3	Skattskyldighet i Sverige	42
3.1	Interna svenska regler	42
3.1.1	Obegränsat skattskyldiga	42
3.1.2	Begränsat skattskyldiga	44
3.1.3	Metoder för att hindra eller undvika dubbelbeskattning när dubbelbeskattningsavtal saknas	45
3.2	Dubbelbeskattningsavtal	47
4	Socialförsäkringsbestämmelser	53
4.1	Försäkringsskyddet	53
4.2	Avgiftsskyldigheten	59
5	Särskilda skatteregler i vissa andra länder	61
6	Inhämtade upplysningar och synpunkter	65
6.1	Antalet utländska forskare i Sverige	65
6.2	Rekryteringsförfarandet	67
6.3	Vistelsetidens längd	68
6.4	Anställningsvillkoren	70
6.5	Omständigheter som försvårar rekryteringen	72
6.6	Begreppen forskning och forskare	76
6.7	Nordiska gästforskare	78
6.8	Beslutsorgan	78
7	Allmänna synpunkter	80
8	Särbestämmelsernas utformning enligt olika alternativ	91
A.	Schabloniserat omkostnadsavdrag	95
B.	Inkomsten fritas helt från statlig inkomstskatt	96
C.	Definitiv källskatt	97
D.	Avdrag från den uträknade skatten	99
E.	Del av lönen fritas från beskattning	102
9	Särskilda frågor	113
9.1	Forskare som ifrågakommer för skattelättnad	113
9.2	Beslutsorgan	118
9.3	Procederet i övrigt	124
9.4	Sekretess	126
10	Författningsbestämmelser m. m.	128
Bilaga 1–4	Tabeller	130

## FÖRKORTNINGAR

AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
ATP	Tilläggs pension enligt lagen om allmän försäkring
FoU	Forskning och utveckling
FOA	Försvarets forskningsanstalt
HSFR	Humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet
IVA	Ingenjörsvetenskapsakademien
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KTH	Tekniska högskolan i Stockholm
MFR	Medicinska forskningsrådet
NFR	Naturvetenskapliga forskningsrådet
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
SAMKO	Kollektivforskningsinstitutens samarbetsorgan
SiL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SIPRI	Stiftelsen Stockholms internationella fredsforskningsinstitut
SJFR	Statens råd för skogs- och jordbruksforskning
STU	Styrelsen för teknisk utveckling



## SAMMANFATTNING

Syftet med de ifrågasatta särskilda skattereglerna för högt kvalificerade utländska gästforskare i Sverige är att ekonomiskt underlätta eller möjliggöra att anlita sådana forskare i vårt land. Dessa forskare är merendels högre avlönade i sitt hemland än motsvarande svenska forskare här i landet samtidigt som inkomstskatten i Sverige ofta är mycket högre än i hemlandet. I dessa hänseenden kräver forskarna kompensation för att överväga en anställning.

Sådan kan merendels av anslagsmässiga och andra skäl inte erbjudas av universitet och andra institutioner. Läget kan vara annorlunda för industriföretag men med hänsyn till inkomstskattens storlek måste mycket höga löner utges. Härtill kommer socialavgifter, f n drygt 36 procent på utgående lön. I en tabell intagen som bilaga 4 kan utläsas vad det kostar en arbetsgivare som tillförsäkrat en forskare visst netto efter skatt på lönen.

Innovationsskatteutredningen har funnit det erforderligt att försöka förskaffa sig en mer ingående kännedom om det faktiska läget beträffande utländska gästforskare i Sverige och inhämta synpunkter från dem med erfarenheter på området. Frågor har formulerats och universitet och andra institutioner på forskningsområdena liksom ett antal industriföretag har beretts tillfälle ge svar och synpunkter. Vad som på detta sätt inhämtats redovisas i avsnitt 6. I sammandrag kan följande återges.

Om anställningsvillkoren har erfarits, som ovan inledningsvis antytts, att vid universitet och andra institutioner det endast undantagsvis förekommer att annan lön erbjuds än som ifrågakommer för svenska forskare med en motsvarande institutionsanknytning. Löneläget är högre när det gäller högt kva-

lificerade personer från utlandet, som hos industriföretag gör forsknings- eller utvecklingsinsatser. Men även där sägs man eftersträva en lönesättning som svarar mot vad som gäller svenska anställda med likvärda uppgifter.

Gästforskare vid universitet etc får hit- och hemresor ersatta av arbetsgivaren, även för familjen, men merendels inte ersättningar av annat slag. Industriföretagen synes däremot ge särskilda ersättningar i en betydligt vidare omfattning. Exempel härpå är ersättning för inte bara rese- utan även flyttningskostnader, för semesterresa till hemlandet vid längre vistelse i Sverige, för bostadskostnad, för barns skolgång och kanske annat.

Enligt utredningens mening är önskvärt att från beskattning frita förmåner som i normalfallet är att betrakta som ersättning för merkostnader orsakade av vistelsen i Sverige. Sådana förmåner kan enligt de vanliga skattereglerna utgöra skattepliktig intäkt och det är i någon mån tveksamt om avdrag kan medges för kostnader som svarar mot förmånerna. Utredningen förordar att ersättning för sådant som hyra av bostad här i landet, för flyttning av bohag mellan länderna i fråga, för resor för forskaren med åtföljande familjemedlemmar mellan Sverige och hemlandet och för avgifter för barns skolgång i Sverige samt förmån av fri bostad förklaras skattefria samtidigt som avdrag förklaras inte ifrågakomma för kostnader som täckts eller bestritts genom förmånerna i fråga. - Forskare, som inte åtnjutit förmån av detta slag, bibehålls vid den avdragsrätt som kan föreligga i nuläget.

När det gäller lättnaden av skatten på lönen har utredningen haft som utgångspunkt att denna lättnad bör vara sådan att forskaren tillförsäkras en levnadsstandard motsvarande den i hemlandet i den meningen att han bör efter skatt få behålla lika mycket lön som i hemlandet. Denna vägledande tankegång

har förordats eller godtagits av alla dem som utredningen haft att samråda med. Utredningen har undersökt vad som genomsnittligen gäller om lön efter skatt i de länder, som i detta sammanhang är i särskild mån av intresse. Det har där- efter gällt att konstruera de särskilda skattereglerna så att den nämnda målsättningen i möjlig mån infrias.

Olika skattetekniska möjligheter har undersökts och närmare redovisats. Några av dem kan vara tänkbara, en är enligt utredningens mening klart att föredra. Det har visat sig på ett närmast förvånansvärt sätt att önskat resultat i det hela nås om beskattningen av lönen begränsas till 70 procent där- av. En sifferuppställning i avsnitt 8 under rubriken "E. Del av lönen fritas från beskattning" visar detta.

I konsekvens med att viss del av lönen inte beskattas och således inte heller blir förmånsgrundande befrias arbetsgiva- ren från socialavgifter för en motsvarande del av lönen.

Arbetsgivarens kostnader för en gästforskare från utlandet, som har tillförsäkrats viss nettolön, begränsas avsevärt genom de ifrågasatta åtgärderna. Detta är belyst i tabell intagen som bilaga 4.

Vad härefter angår frågan på vem det skall ankomma att pröva huruvida forskaren är eller avses bli knuten till ett - för att återge utredningsdirektiven i denna del - "kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet", är till en början uppenbart att detta inte kan ifrågakomma för taxeringsnämnd- derna. Utredningen förordar att ett särskilt beslutsorgan inrättas, en "forskarskattenämnd", som anknyts till riks- skatteverket och som består av tre ledamöter med personliga

suppleanter. Ordföranden föreslås vara riksskatteverkets generaldirektör med överdirektören i verket som suppleant. Förslag till de båda övriga ledamöterna jämte suppleanter bör avgas beträffande den ene gemensamt av MFR och NFR och beträffande den andre av HSFR.

Beslut av nämnden skall inte kunna överklagas. Det kan däremot på framställning omprövas.

En framställning till nämnden kan innehålla upplysningar om produktionsplaner och andra affärshemligheter. Sekretess skall därför gälla.

De nya bestämmelserna avses skola tillämpas från och med beskattningsåret 1985 med möjlighet för forskarskattenämnden att ge besked så snart författning utfärdats efter ett riksdagsbeslut.

Utredningen har inte underlag för ett uttalande om hur många forskare som kan ifrågakomma för skattelättnaderna i fråga. IVA har emellertid gjort ett uttalande att det kan handla om minst 50 och högst 200 kvalificerade utländska gästforskare i Sverige för närvarande. Av dem torde minst hälften vara sådana som på grund av gällande dubbelbeskattningsavtal inte ifrågakommer för svensk beskattning. Å andra sidan kan antalet gästforskare med skattskyldighet i Sverige förutses öka om de nya reglerna beslutas.

Några kostnadsberäkningar kan inte göras. Utredningen anser sig kunna uttala att skatte- och avgiftsbortfallet blir av mycket marginell betydelse.

## FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag tillLag om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt uppdrag i Sverige

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Bestämmelserna i denna lag, vilka innefattar avvikelser från vad som eljest är föreskrivet, gäller utländska medborgare som tillfälligt anlitas i Sverige för kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter möter för en rekrytering inom landet (forskare). En forskare anses tillfälligt anlitad om hans arbete i Sverige avses skola pågå under en begränsad tid, normalt högst fyra år. För bestämmelsernas tillämplighet förutsätts att forskaren omedelbart innan han börjar arbetet i Sverige är bosatt och verksam utomlands eller att han, utan att vara att anse som bosatt i Sverige, vistas här i landet en kortare tid för uppdrag inom sitt verksamhetsområde.

Frågan om förenämnda villkor är uppfyllda prövas av myndighet som anges i 4 §.

2 § Forskare, som avses i 1 § första stycket och som är skattskyldig i Sverige för lön för forskaruppdraget, skall erlägga statlig och kommunal inkomstskatt endast för (70) procent av lönen. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren finns i Sverige eller utlandet.

Med lön i första stycket likställs sjukpenning och föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd samt ersättning

enligt lagen (1965:293) om ersättning åt smittbärare ävensom till intäkt av tjänst enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) hänförlig ersättning, som i annan form än livränta har utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänsten.

3 § Om forskaren vid sidan av lönen uppbär ersättning för av vistelsen i Sverige föranledda särskilda kostnader såsom för hyra av bostad här i landet, för flyttning av bohag mellan länderna i fråga, för resor för forskaren med åtföljande familjemedlemmar mellan Sverige och hemlandet eller för avgifter för barns skolgång i Sverige eller åtnjuter han förmån av hyresfri bostad, skall ersättningen eller värdet av förmånen inte utgöra för forskaren skattepliktig intäkt. Å andra sidan är forskaren ej berättigad till avdrag för kostnader som har bestritts eller täckts genom vad som sålunda har uppburits eller tillhandahållits.

4 § Myndighet som avses i 1 § andra stycket är en till riksskatteverket knuten forskarskattenämnd. Nämndens ordförande är verkets generaldirektör med överdirektören i verket som personlig suppleant. Nämnden skall i övrigt bestå av två av regeringen för en mandatperiod om tre år utsedda ledamöter, var och en med personlig suppleant. Förslag till en av dessa ledamöter jämte suppleant för honom skall gemensamt avges av ordförandena i naturvetenskapliga forskningsrådet och medicinska forskningsrådet och till den andre av dessa ledamöter jämte suppleant för honom av ordföranden i humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet.

Vid sammanträde med fulltalig nämnd gäller som beslut den mening, varom minst två av ledamöterna har förenat sig. Om sådant förhinder att delta i sammanträde föreligger att, förutom ordföranden, endast en av de övriga ledamöterna kan delta i beslutet, får nämnden likväl fatta sådant under för-

utsättning att de närvarande ledamöterna är ense om beslutet.

Avser framställning, som sägs i 5 §, forskare inom ett område, besträffande vilket suppleant besitter särskild sakkunskap, äger ordföranden kalla denne att närvara i stället för den ordinarie ledamoten.

5 § Framställning till forskarskattenämnden om att denna lag skall gälla viss namngiven forskare görs skriftligen med redovisning av de uppgifter som erfordras för ett bedömande. Framställningen kan göras av den som här i landet anlitar eller avser att anlita forskaren, av arbetsgivaren i utlandet om forskaren kvarstår i dennes tjänst eller av forskaren själv.

Om framställningen bifalls skall den tid anges, varunder bestämmelserna i denna lag skall gälla. Ett beslut skall avse högst två år med möjlighet för nämnden att på framställning förlänga tiden om detta erfordras för att forskarens uppgift skall kunna slutföras. Den sammanlagda tid, varunder lagen får gälla för viss forskare, bör ej överstiga fyra år.

6 § Av forskarskattenämnden fattat beslut får ej överklagas.

7 § Nämndens beslut skall ges sökanden tillkänna och, om denne är annan än den institution eller det företag som anlitar eller avser att anlita forskaren i Sverige, även institutionen eller företaget i fråga.

Innefattar beslut att framställningen bifalls skall lokal skattemyndighet underrättas. På denna ankommer, under iakttagande av vad som sägs i denna lag, att, om arbetsgivaren finns i Sverige, ge denne besked beträffande avdrag på lönen

för preliminär skatt eller, om arbetsgivaren finns i utlandet, utfärda skattsedel på preliminär skatt att erläggas av forskaren.

8 § Arbetsgivare, som har att lämna kontrolluppgift i enlighet med vad i 37 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623) sägs för forskare beträffande vilken forskarskattenämnden förklarat bestämmelserna i 1 § första stycket förevarande lag tillämpliga, skall i kontrolluppgiften lämna meddelande härom samt ange, förutom hela den utbetalda lönesumman, den del därav som enligt denna lag skall beskattas. Arbetsgivaren är inte skyldig att utan anmaning lämna uppgift om sådan ersättning eller förmån, som anges i 3 §.

9 § Om sekretess beträffande framställningar och beslut enligt denna lag är stadgat i 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100).

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling och skall tillämpas, när förutsättningarna i övrigt föreligger härför, första gången i fråga om preliminär skatt för år 1985 och i beskattningshänseende vid 1986 års taxering. Beträffande forskare med sådan uppgift att bestämmelserna i 1 § första stycket är på honom tillämpliga och som avlönas av arbetsgivare i Sverige men som börjat sitt här i landet pågående arbete före denna lags ikraftträdande äger forskarskattenämnden på framställning förklara att lagen skall fortsättningsvis gälla honom, därest detta med hänsyn till vad som i ekonomiskt avseende gäller mellan forskaren och arbetsgivaren och till omständigheterna i övrigt befinns förenligt med lagens syfte.

Förslag tillLag om ändring i lagen (1984:670) om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall ha nedan avgivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

2 kap.

4 §<sup>1</sup>

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från

1. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kronor,
2. ersättning till arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år,
3. ersättning till arbetstagare vid sjukdom eller ledighet för vård av barn eller med anledning av barns födelse, till den del ersättningen motsvarar sjukpenning eller föräldrapenning som arbetsgivare får uppbära enligt 3 kap. 16 § eller 4 kap. 20 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,
4. uppdragsersättning för vilken bevillningsavgift har erlagts enligt lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter,
5. ersättning som en arbetsgivare utgett till barn för arbete som utförts i hans förvärvsverksamhet i de fall avdrag för ersättningen inte får göras vid inkomsttaxeringen,
6. ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagare haft att täcka med ersättningen,
7. ersättning för tjänstgöring i verksskydd enligt 47 § tredje stycket civilförsvarslagen (1960:74), i den mån ersättningen utgör eller motsvarar dagpenning,
8. ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen om allmän försäkring,

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1984:670

Nuvarande lydelse

9. ersättning för skiljeman-  
naupdrag i fall där parterna i  
skiljeförfarandet är av ut-  
ländsk nationalitet.

Föreslagen lydelse

9. ersättning för skiljeman-  
naupdrag i fall där parterna i  
skiljeförfarandet är av ut-  
ländsk nationalitet,

10. ersättning till den del  
denna enligt 2 och 3 §§ lagen  
(0000:00) om beskattning av  
utländska forskare vid till-  
fälligt uppdrag i Sverige inte  
utgör skattepliktig intäkt.

Bestämmelsen i första stycket 6 är tillämplig endast om kostna-  
derna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens  
ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller  
den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för  
beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet.

I fråga om inkomst från fåmansföretag skall föreskrifterna i  
punkt 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370)  
tillämpas vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1985.

Förslag till  
Lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

1 §<sup>1</sup>

Sekretess gäller i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Uppgift hos tullverket får dock lämnas ut, om det står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. För uppgift i mål hos domstol gäller sekretessen endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Har uppgiften erhållits från annan myndighet och är den sekretessbelagd där, gäller dock denna sekretess hos domstolen, om uppgiften saknar betydelse i målet.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst eller förmögenhet samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift samt skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Sekretessen gäller inte beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, såvida inte beslutet meddelas i ärende om

1. förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga,
2. befrielse från tillämpning av bestämmelserna om beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av aktier och liknande egendom i samband med strukturrationalisering,

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1980:880

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

3. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond,

4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit.

4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit,

5. beskattning av utländska forskare vid tillfälligt uppdrag i Sverige i vad beslutet härom ankommit på forskarskattenämnden.

Utän hinder av sekretessen får uppgift lämnas till enskild enligt vad som föreskrivs i lag om förfarandet vid beskattning eller om skatteregister.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

## 1 DIREKTIVEN

Innovationsskatteutredningens direktiv (Dir 1984:9) innefattas i ett yttrande av chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, till protokollet vid regeringssammanträde den 9 februari 1984. Yttrandet berör i första hand, och med prioritering av utredningsuppdraget i denna del, frågan om beskattningen av utländska forskare vid tillfällig anställning i Sverige. Direktiven avser även vissa andra på utredningen ankommande uppgifter, som kommer att redovisas i ett senare betänkande.

Direktiven vad gäller utländska gästforskares beskattning innehåller följande.

En framgångsrik forsknings- och utvecklingsverksamhet är en förutsättning för att Sverige på längre sikt skall kunna återvinna sin ekonomiska styrka.

För att den svenska industrin skall kunna behålla sin internationella konkurrenskraft krävs vidare en ständig förnyelse genom teknisk forskning och industriellt utvecklingsarbete.

Svensk forskning hävdar sig väl vid en internationell jämförelse såväl kvantitativt som kvalitativt. Forskningen i vårt land är emellertid starkt beroende av att kunna inhämta kunskaper från den mångfald större massan av ny kunskap i andra länder. Det finns vidare områden där det saknas forskare med den nödvändiga kompetensen eller inriktningen inom landet. Detta gäller forskningen såväl inom näringslivet som vid universitet och högskolor. Att främja det internationella forskningsutbytet är därför ett viktigt led i regeringens forskningspolitik. Det har emellertid visat sig att beskattningens utformning medför svårigheter att rekrytera högt kvalificerade utländska forskare i den omfattning som är önskvärd.

Enligt interna svenska skatteregler är den som är bosatt eller stadigvarande vistas i landet skattskyldig här för all inkomst (obegränsat skattskyldig). Den som vistas här tillfälligt, normalt högst sex månader, är skattskyldig här för bl a lön från anställning hos staten och lön från annan anställning om inkomsten uppburits härifrån och arbetet utförts här (begränsat skattskyldig). De dubbelbeskattningsavtal som Sverige slutit med andra länder leder i allmänhet inte till någon inskränkning i beskattningen enligt interna regler när det gäller utländska forskare utom i ett avseende.

Vissa avtal innehåller nämligen särskilda bestämmelser avseende lärare och forskare (visiting professors). Bestämmelserna innebär oftast att en lärare eller forskare som på inbjudan av ett universitet eller annan läroanstalt bedriver undervisning resp forskning här i landet är fri från beskattning av lönen under viss begränsad tid, i regel två år, under förutsättning att han är skattskyldig för lönen i hemlandet. Visiting-professors-regeln har dock inte tagits in i de avtal Sverige på senare år slutit med industriländer.

Den svenska inkomstskatten sänks nu inom ramen för den pågående skatteomläggningen men framstår internationellt sett alltjämt som hög.

Mot bakgrund av det inledningsvis anförda framstår det som angeläget att beskattningen inte leder till att rekryteringen av kvalificerade utländska forskare allvarligt försvåras eller omöjliggörs. Det är därför påkallat att tillskapa särskilda skatteregler för denna kategori.

Vid avvägningen av åtgärder bör beaktas att det för de företag och institutioner som knyter forskarna till sig har ett betydande värde att ta i anspråk deras kunnande. Syftet bör dock vara att allmänt begränsa kostnaderna för ianspråktagandet av deras tjänster.

För att närmare utforma ett system med detta syfte bör en särskild utredare tillkallas. Utredaren bör vid fullgörandet av sin uppgift beakta följande.

De särskilda skattereglerna skall endast omfatta utländska medborgare som är bosatta och verksamma utomlands före anställningen här i landet. Anställningen bör avse kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet. Kompetenskraven bör ställas så högt att antalet personer som uppfyller kraven blir begränsat.

För skattelättnaderna kan olika tekniska vägar komma i fråga. En sådan möjlighet är att reducera skatteunderlaget genom att en viss del av lönen undantas från beskattning eller ett särskilt schablonmässigt avdrag medges för ökade kostnader. Ett annat alternativ är en nedsättning av skatten. Utredaren bör belysa för- och nackdelarna med olika alternativ men har inte anledning att ta ställning till nedsättnings storlek. I den mån det behövs, t ex för att belysa olika kombinationer av fasta och procentuella nedsättningar, kan det vara lämpligt att använda alternativa nivåer för skattelättnaderna. Vidare bör det alternativet behandlas att inkomsten undantas från statlig inkomstskatt.

Utredaren bör utgå från att skattelättnaderna skall kunna medges endast under en begränsad tid. De frågor som uppkommer om en förlängning skulle aktualiseras bör också behandlas.

När det gäller de administrativa frågorna bör iakttas att taxeringsmyndigheterna inte torde ha kompetens att pröva om förutsättningarna för tillämpning av de särskilda reglerna föreligger. Det torde också föreligga ett starkt intresse av

att frågan kan avgöras i förväg. Det kan därför finnas anledning att förlägga prövningen till ett särskilt organ med den erforderliga kompetensen.

Härefter tilläggs i direktiven att utredarens uppgift blir att överväga vilka tekniska lösningar som kan ifrågakomma. Det är däremot inte utredarens uppgift att ta ställning till om skattelättnader skall införas eller till omfattningen av eventuella sådana. Vidare uttalas att utredningsarbetet skall bedrivas så skyndsamt att nya regler kan gälla fr o m 1985 års inkomster.

## 2 INLEDNING

Som av direktiven framgår är utredningens uppgift att pröva vilken eller vilka avvikelser från gällande regelsystem som lämpligen ifrågakommer, när man genom särskilda skattelättnader vill underlätta anlitaandet av kvalificerade utländska gästforskare. Det är alltså tänkbara tekniska lösningar som skall redovisas därvid det ligger i sakens natur att effekterna av de alternativa ingreppen skall belysas.

På utredningen ankommer alltså inte att i och för sig pröva om skattelättnader i angivna syfte bör medges och inte heller graden av eventuella sådana lättnader.

Det skall observeras att - även om i direktiven inledningsvis talas om behovet av "en ständig förnyelse genom teknisk forskning och industriellt utvecklingsarbete" för att den svenska industrin skall behålla sin konkurrenskraft - direktiven utmynnar i att de eventuella särbestämmelserna kan bli tillämpliga när fråga är om kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete i allmänhet. Någon prioritering av särskilda områden för forskning eller utvecklingsarbete görs alltså inte i direktiven, ej heller utesluts där något sådant område.

För att kunna fullgöra det givna uppdraget har utredningen funnit det erforderligt att inhämta närmare upplysningar från institutioner och industriföretag med erfarenheter från anlitaandet av utländska gästforskare. Tillika har hemställts om de synpunkter som där kunde finnas och som det skulle vara av värde för utredningen att få del av. Till ledning för dem som ombetts ge upplysningar och synpunkter har ett antal närmare preciserade frågor ställts upp.

I vissa fall har skriftliga upplysningar lämnats, i andra muntliga vid sammanträffanden med företrädare för utredningen därvid betydelsefullare synpunkter nedtecknats.

Mer omfattande redovisningar av erfarenheter och synpunkter har erhållits från universiteten i Göteborg, Lund, Stockholm och Umeå, från Chalmers tekniska högskola, KTH, Karolinska institutet och Sveriges lantbruksuniversitet. Detsamma gäller om MFR, NFR, HSFR, SJFR, FOA och SAMKO (samverkansorgan för institut och stiftelser för s k kollektiv forskning). Skrivelser har vidare inkommit från bl a Kiruna geofysiska institut.

Med IVA och STU har överläggningar ägt rum. Information har erhållits från svenska arbetsgivareföreningens avdelning för utlandstjänst och från Stiftelsen Sveriges Teknisk-Vetenskapliga Attachéverksamhet.

Av industriföretag har Alfa-Laval, ASEA, Ericsson, Pharmacia, Saab-Scania (flygdivisionen) och Stora Kopparberg efterkommit önskemål om information och synpunkter. Sådana har också lämnats av Atlas Copco.

Genom vad som sålunda erfarits har utredningens förskaffat sig en bild av hur förhållandena gestaltat sig och fått ett underlag för sina överväganden. Vad som inhämtats redovisas i avsnitt 6.

### 3 SKATTSKYLDIGHET I SVERIGE

Här skall redogöras för vilka förutsättningar som skall föreligga för att i Sverige beskatta en fysisk person för inkomst av anställning. De interna svenska skattereglerna återfinns i kommunalskattelagen (KL). Dessa bestämmelser får en motsvarande innebörd vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Även om en inkomst är skattepliktig i Sverige enligt dessa interna regler kan den skatt som skall tas ut i Sverige komma att reduceras eller elimineras genom att för inkomsten erlagd utländsk skatt dras av eller avräknas. Vidare kan det av dubbelbeskattningsavtal följa att inkomsten inte skall beskattas i Sverige.

De interna svenska reglerna innehåller inga särskilda bestämmelser för gästforskare. Här gäller alltså vad som är stadgat för fysisk person i allmänhet. Däremot har i ett antal dubbelbeskattningsavtal specialregler tagits in som under vissa förutsättningar kan bli tillämpliga för gästforskare.

#### 3.1 Interna svenska regler

##### 3.1.1 Obegränsat skattskyldiga

Enligt 53 § 1 mom a) KL skall den som är bosatt i Sverige beskattas här för alla inkomster som förvärvats inom och utom landet. Som bosatt här i riket räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med bosatt jämställs också person som stadigvarande vistas i Sverige utan att vara bosatt här. Bedömningen av om en person skall anses bosatt här, dvs vara obegränsat skattskyldig, är olika beroende på om personen flyttat till eller från Sverige.

Med hänsyn till att innovationsskatteutredningens uppdrag avser skatteregler för "utländska medborgare som är bosatta

och verksamma utomlands före anställningen här i landet" lämnas här endast en kortfattat redogörelse för de regler som gäller för personer som flyttat från Sverige.

För svenska medborgare gäller enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL den s k treårsregeln. Enligt denna skall en svensk medborgare, som inte stadigvarande vistas i Sverige, likväl kunna anses bosatt här om han alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige. Det åligger den skattskyldige att till dess tre år förflutit från avresan från Sverige visa att han inte har någon väsentlig anknytning till Sverige. Efter dessa tre år ankommer det på skattemyndigheterna att visa att väsentlig anknytning föreligger. Som exempel på väsentlig anknytning nämns i bestämmelsen bl a att han har fastighet kvar i Sverige eller driver rörelse här.

Mycket av treårsregelns effekt förtas av den i 54 § första stycket vid h) upptagna s k ettårsregeln. Den innebär att inkomst av anställning utomlands inte skall beskattas i Sverige om anställningen och vistelsen utomlands varat eller kan antas vara i minst ett år. Regeln gäller för här i riket bosatta personer - svenskar eller utlänningar - som arbetar utomlands. Den är dock inte tillämplig om inkomsten åtnjutits på grund av anställning hos svenska staten eller svensk kommun (eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg). Att märka är att ettårsregeln tar sikte på en viss typ av inkomst. Övriga inkomster beskattas i vanlig ordning här i landet. Regeln är alltså ett undantag från den obegränsade skattskyldigheten.

För svenskar eller utlänningar som flyttar till Sverige finns inga särskilda regler utöver huvudregeln. För att obegränsad skattskyldighet skall föreligga krävs alltså att personen är bosatt i Sverige. Med bosättning jämföras som nämnts stadigvarande vistelse. I praktiken består svårigheten ofta i att

avgöra om en person stadigvarande vistas i Sverige. Lagen ger ingen definition på begreppet stadigvarande vistelse men givetvis är tidsperiodens längd av betydelse. Praxis kan sägas ha intagit den ståndpunkten att vistelsetiden skall uppgå till minst sex månader.

I praktiken innebär det sagda att en gästforskare, som stannar här längre tid än sex månader, enligt dessa interna regler blir skattskyldig i Sverige för all inkomst, dvs både det som förvärvats här och utomlands. Han blir skattskyldig även för förmögenhet.

### 3.1.2 Begränsat skattskyldiga

En person som vistas här tillfälligt - normalt högst sex månader - blir skattskyldig endast för vissa inkomster. Medborgarskapet har i princip inte någon betydelse. De inkomster för vilka en sådan person är skattskyldig är uppräknade i 53 § 1 mom a) KL.

Lön eller annan jämförlig förmån på grund av anställning hos svenska staten eller svensk kommun beskattas i regel i Sverige. De undantag som finns gäller anställda hos svensk utlandsmyndighet o dyl och saknar i förevarande sammanhang intresse.

Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån som utgått på grund av annan anställning eller uppdrag är skattepliktig i Sverige om inkomsten uppburits från Sverige och förvärvats genom verksamhet i Sverige.

Vad som avses med att inkomsten uppburits från Sverige är något oklart. Möjligen krävs att kostnaden belastat fast driftställe i Sverige. För att verksamheten skall anses ha bedrivits här i Sverige krävs i vart fall att personen i

fråga besökt Sverige för att utföra arbetet. Detta framgår av praxis (RÅ 1944 ref 55, RÅ 1944 Fi 955).

Det sagda innebär att en utländsk forskare, som fullgör ett uppdrag i Sverige och som får lön av svenska staten, svensk kommun eller företag i Sverige, beskattas i Sverige för inkomsten även om vistelsen är tillfällig. Betalas lönen däremot från utlandet blir inkomsten inte skattepliktig i Sverige när fråga är om tillfällig vistelse.

Övriga i 53 § 1 mom a) uppräknade inkomster (pensioner m m), för vilka en person som vistas här tillfälligt är skattskyldig, är här av mindre intresse.

### 3.1.3 Metoder för att hindra eller undvika dubbelbeskattning när dubbelbeskattningsavtal saknas

Av hittills redovisade inhemska regler framgår att en utländsk person, t ex en forskare, ofta blir skattskyldig i Sverige för den ersättning han uppbär på grund av sitt arbete här. Beskattningsreglerna i forskarens hemland kan emellertid vara sådana att ersättningen skall beskattas även där. I den svenska lagstiftningen anges olika metoder för att undvika eller begränsa en sådan dubbelbeskattning. Beträffande många stater är frågan reglerad i avtal med den främmande staten, s k dubbelbeskattningsavtal. Har dubbelbeskattningsavtal ej slutits lindras effekten av dubbelbeskattningen genom tillämpning av interna svenska regler på området. Enligt dessa interna regler, som är tillämpliga endast om lindring inte kan ske enligt dubbelbeskattningsavtal, kan antingen avdrag från inkomsten medges för erlagd utländsk skatt eller avräkning ske av utländsk skatt från den svenska.

Bestämmelserna om avdrag för erlagd utländsk skatt finns i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL och 2 § första stycket SiL. Betald utländsk speciell skatt, som kan hänföras till en förvärvskälla, anses som omkostnad i denna och är därmed avdragsgill. För att betald allmän utländsk skatt skall vara avdragsgill ställs flera villkor. För det första krävs att personen i fråga är obegränsat skattskyldig i Sverige. Vidare skall den intäkt som har beskattats komma från en förvärvskälla som enligt den främmande statens lagstiftning anses lokaliserad där. Har den utländska skatten utgått enbart på grund av att personen ansetts bosatt i den främmande staten kan avdrag alltså inte medges.

Genom att avdrag för utländsk skatt sker som ett omkostnadsavdrag undviks normalt inte dubbelbeskattningseffekten i sin helhet.

Bestämmelserna om avräkning av erlagd utländsk skatt från den svenska skatten finns i 24-26 §§ SiL och 72 § 4 mom KL. Avräkning medges för betald slutlig utländsk skatt till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet. Endast sådan utländsk skatt som belöper på inkomst som är skattepliktig här får avräknas. Avräkningen sker i första hand från den statliga inkomstskatten. Vid avräkningen beaktas om avdrag erhållits för den utländska skatten. I övrigt saknas här anledning att närmare gå in på det tämligen komplicerade avräkningsförfarandet. Det skall dock noteras att avräkning kan komma i fråga - i likhet med vad som gäller för avdrag - endast för person som är obegränsat skattskyldig i Sverige.

En annan möjlighet till lindring av dubbelbeskattning anges i 23 § SiL. Enligt denna bestämmelse äger regeringen, om särskilt ömmande omständigheter föreligger, i syfte att undvika dubbelbeskattning förordna om efterskänkande av statlig inkomstskatt.

### 3.2 Dubbelbeskattningsavtal

Av 72 § 2 mom KL och 20 § 2 mom SiL framgår att dubbelbeskattningen kan lindras eller undanröjas genom att avtal ingås med annan stat. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal kan inte skärpa de interna svenska bestämmelserna. Föreligger inte skattskyldighet för en viss inkomst enligt de interna svenska reglerna så är alltså inkomsten skattefri här oavsett vad som sägs i avtalet.

Innehållet i dubbelbeskattningsavtalen varierar från fall till fall. Inom OECD har upprättats ett modellavtal till vilket de nyare svenska avtalen anknyter.

De huvudmetoder som förekommer i avtalen för att förhindra dubbelbeskattning är vad som kallas exemptmetoden resp credit of tax-metoden.

Exemptmetoden innebär att en av de avtalsslutande staterna avstår från att beskatta en viss inkomst. Denna metod innebär alltså en uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda länderna. Metoden kompletteras med bestämmelser i avtalen om rätt för envar av staterna att beakta den undantagna inkomsten vid beräkningen av skatt på övriga inkomster som personen kan ha. Beskattningen av de övriga inkomsterna sker då efter en skattesats som motsvarar den som skulle belöpa på den skattskyldiges hela inkomst (den s k progressionsregeln). Detta sker på så sätt att först räknas den skatt ut som skulle ha påförts den skattskyldige om hela inkomsten - dvs inklusive den undantagna - tagits till beskattning. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomsten på vilken den beräknats. Med den erhållna procentsatsen uträknas skatten på den inkomst som verkligen skall beskattas.

Ett annat sätt att beakta den undantagna inkomsten är att ta med denna inkomst i beskattningsunderlaget. Den skatt som skulle ha utgått om inkomsten inte undantagits från beskattning nedsätts med så stort belopp som belöper på den undantagna inkomsten. Metoden kallas alternativt exempt.

Credit of tax-metoden innebär att avräkning får göras i hemviststaten för den skatt som erlagts på sådan inkomst som beskattas i den andra staten. Alltså i princip detsamma som den tidigare nämnda avräkningsmetoden i intern svensk rätt. Den skattskyldige taxeras alltså på vanligt sätt för hela inkomsten, dvs även för inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Från skatten avräknas sedan den i den andra staten betalda skatten på den inkomst som enligt avtalet får beskattas där. I avtalen tas ofta in en begränsningsregel som innebär att det skattebelopp som skall avräknas inte får överstiga den inhemska skatt som belöper på den i utlandet beskattade inkomsten.

Huvudregeln enligt dubbelbeskattningsavtalen är att inkomst av enskild tjänst beskattas i den stat där arbetet utförts. En i Sverige verksam utländsk forskare skall alltså, om ingen undantagssituation föreligger, beskattas i Sverige för inkomsten av verksamheten. Är forskaren skattskyldig för inkomsten även i hemlandet kan den totala skatt han skall betala på inkomsten variera beroende på vilken metod för undvikande av dubbelbeskattning som anges i dubbelbeskattningsavtalet. Stadgas att exemptmetoden skall tillämpas innebär detta - som förut omnämnts - att inkomsten är undantagen från beskattning i hemlandet. Den skatt som forskaren skall betala är således den svenska skatten, varken mer eller mindre. En annan sak är att inkomsten i Sverige kan påverka progressiviteten beträffande den skatt han skall erlagga i hemlandet på inkomster som han har där. Stadgas i avtalet att credit of tax-metoden skall tillämpas gällande att inkomsten

från verksamheten i Sverige vid beskattningen i hemlandet inräknas i beskattningsunderlaget. När man sedan bestämmer skatten i hemlandet avräknas den skatt som erlagts i Sverige för inkomsten i fråga.

Från huvudregeln att inkomst av enskild tjänst skall eller får beskattas i den stat där arbetet utförs finns flera undantag. Ett sådant undantag är den s k 183-dagarsregeln. Denna regel innebär, om tre villkor är uppfyllda, att beskattning av inkomsten sker i den stat där personen har sitt hemvist. För att en här verksam utländsk forskare enligt denna regel skall få inkomsten av den i Sverige bedrivna verksamheten beskattad i hemlandet krävs att vistelsen i Sverige inte överstiger 183 dagar under viss tidrymd, vanligen under ett och samma beskattningsår, att ersättningen betalas av eller på uppdrag av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige samt att ersättningen inte belastar ett fast driftställe i Sverige.

Det kan knappast hävdas att 183-dagarsregeln innebär att Sverige avstått från sin principiella rätt att beskatta inkomsten i fråga. Enligt de interna svenska reglerna skall ju en person som vistas här kortare tid än sex månader (praxis) hänföras till gruppen begränsat skattskyldiga. Han är då inte skattskyldig i Sverige för inkomst som uppburits från utländsk arbetsgivare.

Beträffande inkomst av offentlig tjänst varierar innehållet i avtalen. Huvudregeln är dock att ersättning, som betalas av en av de avtalsslutande staterna till fysisk person på grund av arbete som utförs i offentlig tjänst, beskattas endast i denna stat. Vanligtvis behandlas dessa inkomster enligt exemptmetoden med progressionsförbehåll.

Från reglerna om offentlig tjänst brukar undantas sådan ersättning som betalas på grund av arbete som utförs i samband med handel eller affärsverksamhet som bedrivs av en av de avtalsslutande staterna. I sådant fall tillämpas reglerna för enskild tjänst.

Den s k visiting professors-regeln, som förekommer i ett antal avtal, är i sammanhanget av intresse. Följande skall återges härom.

Utländska lärare är enligt de interna svenska reglerna skattskyldiga i Sverige för inkomster som uppbärs i samband med undervisning vid svenska universitet, skolor och kursverksamheter av olika slag. I dubbelbeskattningsavtalen med vissa länder har emellertid särskilda bestämmelser tagits in som reglerar professorers, lärares, forskares m fl skattskyldighet. Innebörden av bestämmelserna är i regel att en i en stat bosatt professor etc, som uppbär ersättning från universitet o dyl i den andra staten under tillfällig vistelse där, inte överstigande två år, skall var befriad från beskattning i sistnämnda stat för ifrågavarande ersättning. Sverige har med andra ord i dessa fall avstått från att beskatta ersättningen. Syftet är att främja kulturellt utbyte mellan Sverige och utlandet. I vissa avtal anges uttryckligen att regeln inte är tillämplig på ersättning professor etc mottager för ett forskningsuppdrag, om forskningen utförs i första hand för att gagna viss persons eller vissa personers privata intresse.

De professorsregler som finns i dubbelbeskattningsavtalen är sinsemellan olika utformade. Skillnader föreligger bl a i sättet att beskriva personkretsen. I vissa avtal används t ex uttrycket "professor eller lärare" i andra "fysisk person" eller "person" med uppdrag av antydd innebörd.

Skilda krav föreligger också såvitt gäller den undervisningsanstalt vid vilken tjänstgöringen sker. Enligt t ex avtalet med Frankrike föreligger skattebefrielse endast för ersättningar som uppbärs i samband med undervisning vid "universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt". Enligt avtalet med Storbritannien gäller skattebefrielse däremot även för ersättning som uppbärs från högskola, skola eller annan undervisningsanstalt. Det skall tilläggas att beslut träffats om att professorsregeln skall utgå ur detta avtal.

Ett annat vanligt krav för regelns tillämpning är att anställningen utomlands skall vara grundad på en inbjudan av den främmande staten eller den institution där tjänstgöringen skall ske.

De olika professorsreglerna innehåller även bestämmelser som anger den art av verksamhet som skall föreligga för att vistelsestaten skall lämna ifrån sig beskattningsrätten. I några avtal är undervisningsverksamhet den enda angivna typen av verksamhet. Arten av verksamheten kan också anges som "i syfte att undervisa eller bedriva avancerade studier eller forskning". Även "ersättning för tjänstgöring" förekommer. Några regler inkluderar "vetenskapliga studier" eller "konstnärlig verksamhet".

Även den i regeln angivna tidrymden varierar. Den vanligast förekommande är två år. Ett år respektive aderton månader förekommer.

För en i Sverige bosatt professor etc som bedriver undervisning eller forskning vid utländsk läroanstalt kan professorsregeln leda till mycket gynnsamma skattekonsekvenser. Om han vistas utomlands mindre än två år leder professorsregeln till att han i vistelsestaten är befriad från skatt<sup>en</sup> för ersätt-

ningen för undervisningen. (Förutsatt givetvis att den i professorsregeln angivna tidrymden är två år.) Har vistelsen i utlandet varat minst ett år leder den svenska ettårsregeln till att ersättningen inte skall beskattas i Sverige. Ersättningen blir alltså helt skattefri. Detsamma gäller naturligtvis även en utländsk forskare i Sverige under förutsättning att det i hans hemland finns en motsvarighet till den svenska ettårsregeln. Denna skattefrihet har i några avtal eliminerats på så sätt att tidrymden satts till ett år. I några andra avtal har man villkorat skattefriheten i vistelsestaten med att ersättningen skall vara underkastad beskattning i hemviststaten.

Det ovan omnämnda modellavtal, som upprättats inom OECD, inrymmer ingen visiting professors-regel. Bl a med hänsyn härtill övervägs vid översyn av dubbelbeskattningsavtal med sådan regel huruvida denna bör kvarstå (jfr ovan om avtalet med Storbritannien).

## 4 SOCIALFÖRSÄKRINGSBESTÄMMELSER

Enligt direktiven för utredningen skall övervägas tekniska lösningar i syfte att allmänt begränsa kostnaderna för in-  
språktagande av de aktuella forskarnas tjänster. Till kost-  
naderna hör bl a arbetsgivarnas obligatoriska socialavgifter,  
vilka grundas på utgiven lön. Löneförmånernas omfattning kan  
även vara beroende av i vad mån forskaren åtnjuter skydd  
enligt den svenska socialförsäkringen. Därför lämnas här en  
kort redogörelse för den svenska socialförsäkringen i här  
aktuella hänseenden.

## 4.1 Försäkringsskyddet

Försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL)  
är dels svenska medborgare och dels personer som utan att  
vara svenska medborgare är bosatta i Sverige. Såvitt avser  
försäkringen för tilläggs pension (ATP) är den som har till-  
godoräknats pensionspoäng försäkrad, även om han ej längre  
uppfyller nyss angivna förutsättningar. Fr o m den månad  
varunder försäkrad uppnår 16 års ålder skall han, om han är  
bosatt i Sverige, vara inskriven hos allmän försäkrings-  
kassa.

Innehållet i bosättningsbegreppet beskrivs inte närmare i  
AFL. Enligt praxis skall en person som inrest till Sverige  
anses bosatt här om det någorlunda säkert kan antas att han  
skall vistas här stadigvarande. För att en vistelse skall  
bedömas som stadigvarande synes praxis kräva att den skall  
sträcka sig över minst ett år.

I stället för ovan angivna regler om försäkringstillhörighet  
gäller enligt konventioner, som Sverige ingått med andra  
länder, särskilda bestämmelser om vilketdera landets social-  
försäkringslagstiftning som skall gälla. Enligt huvudregeln i

konventionerna skall den som omfattas av konventionen i fråga vara underkastad svensk lagstiftning om han är bosatt i Sverige eller, med avseende på arbetsskadeförsäkring, om han är sysselsatt i Sverige. Konventionerna innehåller alltid särregler för s k utsända arbetstagare, enligt vilka utsändningslandets och inte bosättningslandets lagstiftning skall gälla viss, på varierande sätt bestämd tid i det andra landet.

Enligt vissa konventioner gäller utsändningslandets lagstiftning under 12 månader. Enligt 1981 års nordiska konvention om social trygghet betraktas en arbetstagare som utsänd endast om vistelsen i det andra landet är avsedd att vara högst 12 månader. Enligt andra konventioner, t ex med Förbundsrepubliken Tyskland, Italien och Österrike, gäller utsändningslandets lagstiftning under högst 24 månader (oavsett om den avsedda tidslängden är längre). Enligt bl a konventionen med Frankrike betraktas en arbetstagare som utsänd endast om utsändningen är avsedd att vara längst 36 månader.

Konventionernas utsändningsregler kan medföra att vissa utländska forskare här i landet aldrig kommer att omfattas av den svenska socialförsäkringen. Enligt konventionerna kan dock behöriga myndigheter i de fördragsslutande länderna besluta om undantag i individuella fall från såväl huvudreglerna om försäkringstillhörighet som särreglerna för utsända arbetstagare.

Här må tilläggas att någon socialförsäkringskonvention mellan Sverige och USA inte finns men förhandlingar om en sådan har slutförts sommaren 1984 och en konvention avses skola träda i kraft sommaren 1985. Konventionen är begränsad till pensioneringen. Den innehåller en regel enligt vilken utsändningslandets lagstiftning gäller för utsänd arbetstagare vars vistelsetid i det andra landet inte väntas överstiga 60 måna-

der. Utsändningsregeln gäller även om arbetet utförs för ett dotterbolag i sysselsättningslandet under förutsättning att moderbolaget i utsändningslandet svarar för lönen.

Konventionsförhandlingar är aktuella med bl a Kanada. En gammal (äldre än ATP-systemet i Sverige) konvention med Storbritannien och Nordirland planeras bli ersatt av en ny.

Skyddet enligt AFL omfattar sjukförsäkring (inkluderande sjukvårdsersättning, sjukpenning och föräldrapenning), folkpensionering och tilläggs pensionering.

För rätt till sjukvårdsersättning krävs att man är försäkrad enligt AFL. Vissa specialregler finns bl a i den nordiska trygghetskonventionen. I de flesta konventionerna finns regler om rätt för den som omfattas av hemlandets lagstiftning att vid "tillfällig vistelse" i Sverige erhålla sjukvårdsförmåner enligt svensk lagstiftning.

I fråga om sjukpenning och föräldrapenning fordras att man är inskriven hos allmän försäkringskassa. Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete. För rätt till vissa sjukförsäkringsförmåner, t ex svensk föräldrapenning, krävs att viss "försäkringstid" fullgjorts. Enligt konventioner som Sverige ingått kan sådant fullgörande ske genom sammanläggning av tider i konventionsländerna. Konventioner innehåller även bestämmelser om sammanläggning av ersättningsperioder.

Den som inte är svensk medborgare men är bosatt i Sverige är i vissa fall av flerårig vistelse här berättigad till svensk folkpension. Av intresse för här aktuella forskare kan nämnas

att för rätt till förtidspension, sjukbidrag eller handikappersättning räcker det med att forskaren varit normalt arbetsför oavbrutet minst ett år under bosättnings tiden här. För rätt till vårdbidrag för barn fordras att föräldern är bosatt i Sverige sedan minst ett år. Den utländske forskare som blivit beviljad folkpension under bosättning här i landet förlorar i regel pensionsrätten när bosättningen upphör. Undantag härifrån föreskrivs bl a i socialförsäkringskonventioner.

Rätt till tilläggspension grundas på inkomst av förvärvsarbete. För varje år varunder någon varit försäkrad - dvs i fråga om utländsk forskare, för vilken inte särskilda konventionsregler gäller, bosatt i Sverige - beräknas för honom pensionsgrundande inkomst på grundval av hans inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. S k kostnadsersättningar (dvs kontant ersättning för att täcka kostnader, som är förenade med arbetet) omfattas inte av termen lön och är därför inte pensionsgrundande. Vid beräkning av inkomst av anställning tas hänsyn till lön, som den försäkrade fått från en arbetsgivare som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast - såvitt nu är aktuellt - i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket. Med inkomst av annat förvärvsarbete avses bl a inkomst av här i riket bedriven rörelse och ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil, allt i den mån inkomsten inte är att hänföra till inkomst av anställning.

Till grund för beräkning i fråga om ATP av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under ett visst år läggs den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt

avseende nämnda år. I undantagsfall beräknas den pensiongrundande inkomsten på grundval av skattskyldig kontrolluppgift från arbetsgivaren. Så sker beträffande inkomst av anställning för vilken den försäkrade inte är skattskyldig i Sverige. Detta gäller bl a dels för vissa personer som av arbetsgivare i Sverige sänts ut för arbete utomlands utan att vara skattskyldiga här, dels för inkomsttagare som vid bosättning i Sverige är anställd och avlönad av arbetsgivare utom riket och som är skattebefriad här till följd av dubbelbeskattningsavtal samt dels för vissa personer som är bosatta i Danmark, Finland, Island eller Norge och som utfört arbete i Sverige hos arbetsgivare här utan att vara skattskyldiga här.

För rätt till ATP-pension fordras i princip att man tillgodoräknats pensionsgrundande inkomst (eller, annorlunda uttryckt, fått pensionspoäng) för minst tre år. Detta innebär emellertid inte att den utländske forskaren måste arbeta här i tre hela år. Pensionspoäng beräknas för varje år på den del av inkomsten som överstiger ett basbelopp. Basbeloppet har för 1984 fastställts till 20 300 kr. Med de löner som ifrågakommer för här aktuella forskare torde det sålunda merendels räcka att komma hit och arbeta här från slutet av exempelvis 1985 till början av 1987, alltså mindre än 1 1/2 år, för att få ihop tre poängår. För att få högsta möjliga poängtal (6,5) för ett visst år måste man dock under det året ha haft en lön om minst 7 1/2 gånger det för året gällande basbeloppet, dvs en lön av 152 250 kr för år 1984. Det är inte nödvändigt att de tre poängåren ligger i en följd. Det må tilläggas att ATP-pension i form av förtidspension eller sjukbidrag samt familjepension kan beviljas även om endast ett års poäng intjänats.

Vidare må nämnas att om man har intjänat rätt till ATP-pension i Sverige så har man rätt till den pensionen oavsett i

vilket land man är bosatt vid pensionsfallet och under pensionärstiden.

Slutligen må här nämnas att enligt vissa socialförsäkringskonventioner i Sverige intjänade ATP-poängar får, om det behövs för att uppfylla tidsvillkor för rätt till pension från annat land, sammanläggas med försäkringsperioder i det andra landet under förutsättning att de inte avser samma tid. Motsvarande kan beträffande rätt till svensk ATP-pension gälla försäkringsperioder enligt annat lands lagstiftning. Regler härom finns i den tidigare nämnda nordiska konventionen samt bl a i konventioner med Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Italien och Österrike.

Den som förvärvsarbetar i verksamhet i Sverige är obligatoriskt försäkrad för arbetsskada enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring. Detta gäller dock inte om utländsk arbetsgivare sänder arbetstagare till Sverige för arbete som avses vara högst ett år. Nämnda tidsregel vid utsändning har utformats annorlunda (och på varierande sätt) i olika konventioner som Sverige ingått (jfr ovan). Den som i anledning av här inträffad arbetsskada blivit berättigad till exempelvis arbetsskadelivränta får uppbära den även efter avflyttning till annat land.

Den svenska socialförsäkringsförmånen delpension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring saknar betydelse för här aktuella utländska forskare, bl a enär för delpensionsrätt förutsätts att vederbörande tillgodoräknats ATP-poäng för minst tio år.

Inte heller arbetslöshetsersättning enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring eller lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd torde vara aktuell för de utländska forskarna.

#### 4.2 Avgiftsskyldigheten

Socialförsäkringarna och vissa andra sociala åtgärder finansieras helt eller till väsentlig del genom avgifter. Enligt lagen (1981:691) om socialavgifter skall en arbetsgivare på i lagen närmare angivet avgiftsunderlag för varje år betala arbetsgivaravgifter. Dessa utgör år 1984 sjukförsäkringsavgift (9,50 %), folkpensionsavgift (9,45 %), tilläggs pensionsavgift (10,00 %), delpensionsavgift (0,50 %), barnomsorgsavgift (2,20 %), arbetsskadeavgift (0,60 %), arbetsmarknadsavgift (1,30 %), arbetarskyddsavgift (0,155 %), vuxenutbildningsavgift (0,25 %) samt lönegarantiavgift (0,20 %). Den sammanlagda avgiftssatsen är således 34,155 %, vartill kommer 2 % i allmän löneavgift. Nedsättning (med 10 procentenheter) av eller hel befrielse från socialavgifter och allmän löneavgift gäller i viss utsträckning för verksamheter som bedrivs i Norrbottens län.

Underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter är - såvitt här är av intresse - summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil. Kostnadsersättningar, som enligt ovan inte är pensionsgrundande, ingår inte heller i underlaget för arbetsgivaravgifter. Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från bl a lön till den del den motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagaren haft att täcka med ersättningen, i den mån riksförsäkringsverket medger detta. Kostnadsavdrag får medges - på framställning av arbetsgivaren - endast om kostnaderna beräknas uppgå till minst en tiondel av ersättningen. För ersättning fr o m 1985 har borttagits kravet på medgivande från riksförsäkringsverket och särskild framställning från arbetsgivaren.

En svensk arbetsgivare skall betala arbetsgivaravgifter för i princip alla arbetstagare som han sysselsätter här i landet.

Han är således skyldig att betala alla de svenska arbetsgivaravgifterna för sin utländske forskare, även om denne skall vara här t ex 8-10 månader (och alltså inte anses bosatt här i landet enligt socialförsäkringspraxis) och därför inte enligt AFL eller konvention är omfattad av annan svensk socialförsäkring än arbetsskadeförsäkringen men likväl är skattskyldig här i landet (med tillämpning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet) och alltså har en vid taxering till statlig inkomstskatt redovisad inkomst, som skulle kunnat läggas till grund för pensionsgrundande inkomst.

En arbetsgivare som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person skall också betala samtliga arbetsgivaravgifter för arbetskraft som han sysselsätter här i landet. Såvitt avser s k utsända arbetstagare gäller dock särskilda regler. Om arbetstagaren hitsänts för arbete från icke-konventionsland skall sålunda alltid ATP-avgift erläggas för denne men övriga avgifter skall inte betalas om arbetet avses pågå högst 12 månader. Den utländske arbetsgivaren skall enligt gällande konventioner inte betala någon arbetsgivaravgift till Sverige för sådana av sina hitsända arbetstagare som omfattas av utsändningsreglerna i resp konvention (jfr ovan). Sedan avgiftsskyldigheten upphört i utsändningslandet, blir arbetsgivaren avgiftsskyldig i sysselsättningslandet Sverige. Om utsändningen från början var avsedd att vara längre tid - i de konventioner där den avsedda längden av utsändningstiden är avgörande - skall avgifter erläggas omedelbart här i landet.

## 5 SÄRSKILDA SKATTEREGLER I VISSA ANDRA LÄNDER

I vissa länder medges utlänningar på tillfälligt uppdrag i landet i fråga särskilda skatteförmåner. Nedan lämnas en kortfattad redogörelse för de regler härom som gäller i Belgien, Nederländerna, Norge och Storbritannien. Bland de länder där några förmåner av ifrågavarande slag inte ges är Frankrike, USA och Västtyskland. Redovisningen nedan av de särskilda reglerna sker utan en samtidig presentation av övriga bestämmelser i de skattesystem i vilka reglerna ingår. En sådan mera fullständig redogörelse skulle bli mycket omfattande och fyller i förevarande sammanhang inget behov. Bristen på fullständighet medför emellertid att innebörden av de särskilda reglerna i vissa fall framstår som oklar. Förmåner utöver vad som redovisas kan förekomma. Det kan också finnas ytterligare villkor för att de särskilda reglerna skall bli tillämpliga. Vad nedan återges ger dock en godtagbar bild av vad i det hela gäller.

Belgien

Utländska chefspersoner och specialister som tjänstgör tillfälligt i Belgien behöver inte till beskattning ta upp ersättning för ökade kostnader som hänför sig till flyttningen till eller anställningen i Belgien. Följande tilläggskostnader får ersättas på basis av den faktiska kostnaden eller med hjälp av medgivna schablonbelopp:

1. Engångskostnader i samband med flyttningen och kostnader för att anskaffa ett hem i Belgien.
2. Löpande kostnader t ex levnadskostnader, hyreskostnader, skolavgifter, hemresekostnader, resekostnader för barn som studerar utanför Belgien, växlingsförluster och skatteutjämning.

Sådana kostnadsersättningar med bortseende från engångskostnader och skolavgifter är fria från skatt upp till ett sammanlagt belopp som svarar mot ca 60 000 kr. För chefspersoner och specialister som arbetar i t ex forskningscentra och vetenskapliga laboratorier gäller dock ett högre belopp som svarar mot närmare 160 000 kr.

En förutsättning för dessa förmåner är att arbetet sker i Belgien för en "international group". Personen i fråga skall vara anställd hos ett utländskt bolag utanför Belgien eller ett utländskt dotterbolag i Belgien.

### Nederländerna

Utländska medborgare, som tillfälligt tjänstgör i Nederländerna och är anställda av en utländsk arbetsgivare, kan under vissa speciella villkor få tillämpa den s k "35 % concession". För att denna förmånliga skattebehandling skall få tillämpas krävs följande.

1. Vederbörande måste ha anställts av sin utländske arbetsgivare innan han flyttade till Nederländerna. Avsikten med anställningen får inte vara att han inom en snar framtid skall få fast anställning i Nederländerna. Den anställde måste alltså ha arbetat en tid hos sin utländske arbetsgivare innan han börjar arbeta i Nederländerna.
2. Den anställde måste bosätta sig i Nederländerna, vilket innebär att han och hans familj måste flytta till Nederländerna och där skaffa bostad. Den anställde måste också kyrkobokföras där.

3. Den anställda måste vara utländsk medborgare.
4. Den anställda måste inneha en chefsbefattning eller besitta speciella kvalifikationer.
5. Den 35-procentiga "concession" gäller endast för personer anställda i icke-nederländska bolag.

Ett speciellt ansökningsförfarande skall ha föregått beslutet om "35 % concession".

För det fall den anställda i Nederländerna får dra fördel av "35 % concession" erhåller han ett avdrag från sin bruttoinkomst om 35 %, dvs endast 65 % av inkomsten i Nederländerna behöver tas upp till beskattning.

Den 35-procentiga nedsättningen är begränsad i tiden till 60 månader.

### Norge

Utländska arbetstagare som avser att stanna i Norge kortare tid än fyra år har möjlighet att välja ett standardavdrag i stället för specificerade omkostnadsavdrag. Standardavdraget uppgår till 15 procent av inkomsten. Väljes standardavdraget medges avdrag därutöver endast med ett fast belopp, NOK 5 100, och för frivilliga pensionsavgifter.

### Storbritannien

En "non-UK domiciled" som arbetar i Storbritannien och alltså är skattskyldig där men som avlönas av ett bolag utanför Storbritannien, dvs "a non-resident UK company", behandlas förmånligt ur skattesynpunkt. Enligt dessa regler behöver endast 50 procent av den uppburna bruttoinkomsten tas upp

till beskattning. En förutsättning för att komma i åtnjutande av denna förmån är att inkomsten i fråga härrör från arbete som utförts i Storbritannien.

## 6 INHÄMTADE UPPLYSNINGAR OCH SYNPUNKTER

Som omnämnts under avsnitt 2 ovan har utredningen för att få ett underlag för sina bedömningar vänt sig med preciserade frågor till ett stort antal institutioner, universitet och andra. På ett intresserat och upplysande sätt, skriftligen eller muntligen, har frågorna besvarats från de flesta håll.

Liknande hänvändelse har gjorts till ett antal större industriföretag med känt eller förmodat intresse för att vid behov anlita utländska gästforskare. De som efterkommit önskemålet om upplysningar och synpunkter har på ett engagerat sätt informerat utredningen. Detta gäller Alfa-Laval, ASEA, Ericsson, Pharmacia, Saab-Scania (flygdivisionen) och Stora Kopparberg. Från Atlas Copco har också intressant information erhållits.

I det följande återges i sammandrag vad som inhämtats.

## 6.1 Antalet utländska forskare i Sverige.

Av de svar som erhållits från universitet och andra institutioner framgår att antalet där verksamma utländska forskare är stort. Vidare framgår att flertalet av dessa forskare är i Sverige som ett led i det forskarutbyte som sker mellan olika länder. Några mer exakta uppgifter om det totala antalet forskare har inte erhållits. MFR har uppskattat antalet i dag i Sverige verksamma utländska forskare på det medicinska området till 200. NFR har angett motsvarande siffra för det naturvetenskapliga området till 50. Chalmers tekniska högskola har upplyst att man årligen har ett 30-tal utländska forskare. Vid KTH har under de senaste fem åren uppskattningsvis sammanlagt några hundra utländska forskare varit verksamma. Vid Lunds universitet vistas varje läsår omkring 150 utländska forskare och vid Stockholms universitet ett 70-

tal. SAMKO, kollektivforskningsinstitutens samarbetsorgan, har uppskattat antalet vid de 23 instituten till 25 per år. Även inom näringslivet torde antalet utländska forskare vara relativt betydande.

Då utredningen frågat om för hur många av de anlitade utländska forskarna de i utredningens direktiv angivna kvalifikationskraven varit uppfyllda har svaren ofta försetts med reservationer av olika slag. Att så varit fallet är naturligt eftersom kriterierna ger utrymme för olika tolkningar. MFR har uppskattat att endast fem av de nämnda 200 utländska forskarna på det medicinska området uppfyller kraven. Karolinska institutet har bedömt att ca 50 av de där årligen verksamma gästforskarna är högt kvalificerade. Medicinska fakultetsnämnden vid Lunds universitet har ansett att kraven är uppfyllda beträffande samtliga utländska forskare (44 läsåret 1983/84) som är verksamma inom fakultetens institutioner. Flertalet av de utländska forskarna vid Stockholms universitet anses, såvitt kan utläsas av vad som meddelats, uppfylla kvalifikationskraven. Chalmers tekniska högskola har uppgett att nära nog samtliga nämnda 30-tal utländska forskare är toppkrafter medan KTH beträffande forskarna där uttalat att kriterierna inte är uppfyllda för dem alla. Av svaren från de olika institutionerna vid Umeå universitet framgår att sammanlagt ett 40-tal högt kvalificerade utländska forskare varit verksamma där under de senaste fem åren. Motsvarande antal för lantbruksuniversitetet är tre och för FOA fem. SAMKO har bedömt att ca 20 av de vid instituten verksamma 25 forskarna uppfyller kriterierna.

De industriföretag, som efterkommit utredningens önskemål om uppgifter i denna del, har uppskattat antalet utländska forskare som under de senaste fem åren varit verksamma på den nivå utredningens direktiv anger till vid Alfa-Laval 5,

Ericsson 15, Saab-Scania (flygdivisionen) 6 och ASEA 3. SKF har upplyst att stora delar av FoU-arbetet har förflyttats till Nederländerna och Amerika. Stora Kopparberg har angett att man under de senaste åren inte tagit emot utländska gästforskare utan enbart utländska praktikanter. Av vad Atlas Copco meddelat framgår att antalet FoU-anställda är mycket stort. Flertalet arbetar i Sverige men omkring 350 utomlands. Bland de senare finns högt kvalificerade forskare på doktors- och professorsnivå, forskare som av ekonomiska skäl endast undantagsvis anlitas i Sverige. Genomgående har påpekats att siffrorna skulle ha varit betydligt högre om beskattningen varit gynnsammare.

IVA har uppskattat det totala antalet i dag i Sverige verk samma utländska högt kvalificerade forskare inom det för IVA överblickbara området till inte understigande 50 men ej överstigande 200.

Majoriteten av de högt kvalificerade gästforskarna har rekryterats från USA. Andra frekventa länder är Västtyskland, Storbritannien och Frankrike. Detta gäller såväl institutionerna som industrin.

## 6.2 Rekryteringsförfarandet

Flertalet gästforskare vid universitet och institutioner är, som redan nämnts, här som ett led i det forskarutbyte som förekommer mellan olika länder. Dessa forskare är här på eget eller institutionens initiativ. I vissa fall utgår lön eller stipendier från hemlandet, i andra fall sker försörjningen genom lön eller bidrag från Sverige. Önskar man få hit högt kvalificerade forskare med speciell inriktning sker rekryteringen nära nog alltid genom kontakter med utländska kolleger eller institutioner. Sådana forskare anställs vanligen för ett bestämt projekt eller knyts till ett visst forskningsom-

råde. Det kan också vara fråga om att medverka vid uppbyggnaden av nya forskningsområden.

Även inom industrin sker rekryteringen via kontakter och anställningen knyts normalt till bestämda projekt.

Som skäl till att man rekryterar kvalificerade forskare från utlandet har genomgående angetts att forskare med efterfrågad speciell kompetens saknas i Sverige. Då frågan om en rekrytering aktualiseras behövs ingen särskild undersökning om det finns svensk forskarkapacitet eftersom man är väl bekant med tillgängliga resurser inom landet.

STU har framhållit att Sverige behöver ta hit forskare för att höja den svenska kompetensen. Mot den bakgrunden anser STU att de regler som nu övervägs inte bör begränsas till att avse forskare som är knutna till ett visst bestämt projekt. IVA har samma uppfattning.

### 6.3 Vistelsetidens längd

Vid universitet och andra institutioner varierar vistelsetiden för utländska gästforskare mellan 14 dagar och två år. I några fall har dock vistelsetider överstigande två år angetts. Från Chalmers tekniska högskola har upplysts att ca 25 av de 30 gästforskare som årligen är verksamma där stannar högst 183 dagar. Vistelsetiden för de övriga understiger två år. Flertalet gästforskare vid KTH stannar högst 183 dagar men det har förekommit att forskare stannat i fyra år. Utav det 40-tal högt kvalificerade forskare som under den senaste femårsperioden varit verksamma vid Umeå universitet har ca 70 procent vistats där högst 183 dagar, 20 procent mer än 183 dagar men kortare tid än två år och 10 procent längre tid än två år. Att vistelsetiden för majoriteten av de utländska forskarna understiger sex månader framgår också av samman-

ställningar som gjorts av matematisk-naturvetenskapliga fakulteten och tekniska fakulteten vid Lunds universitet rörande inom respektive fakultet verksamma forskare. Svaren från de olika institutionerna vid Stockholms universitet ger en motsvarande information. Från Göteborgs universitet har uppgetts att en tid om ett till två år är vanlig. SAMKO har upplyst att flertalet gästforskare vid kollektivforskningsinstitutet är här högst 183 dagar. FOA har angivit att anställningstiden där varierat mellan ett halvt och ett år.

För industrins del - liksom överhuvudtaget - är 183 dagar en betydelsefull tidsfrist. Enligt en i flertalet dubbelbeskattningsavtal intagen regel skall nämligen en från källa i hemlandet avlönad person inte beskattas i Sverige om vistelsen här understiger 184 dagar, vanligen under ett och samma beskattningsår. Detta har enligt uppgift lett till att man försöker anlita forskare för en tid understigande 184 dagar samt tillse att villkoren för regelns tillämpning i övrigt är uppfyllda. Regeln möjliggör - om man låter forskaren vistas här över ett årsskifte - en maximal vistelsetid på 366 dagar. Det förekommer också att man låter forskaren "pendla". Eftersom de projekt det är fråga om kan ta två till fem år i anspråk anses arrangemang av detta slag som nödlösningar. Från Saab-Scania har upplysts att man av skatteskal förlagt projekt som tar lång tid utomlands. Enligt en enkät hos svenska företag gällande "Beskattning av utländska specialister", ett projekt genomfört av dåvarande jur. stud. Kerstin Wiss 1982, anlidades 43 procent av forskarna för tiden 0 - 183 dagar, 29 procent för tiden 184-365 dagar, 14 procent för mer än ett år men mindre än två år och 14 procent för mer än två år.

Vad gäller den tid för vilken skattelindring skall få åtnjutas enligt de nya reglerna har IVA uppgett att det tar fyra - fem år att bygga upp en forskningsenhet. Att ge skattelättnader under endast två år har därför ansetts otillräckligt.

En gräns på fyra år - alternativt tre år med möjlighet till förlängning - har ansetts som lämplig. Liknande synpunkter har framförts av SAMKO. Enligt STU varierar den tid under vilken man kan använda forskarnas speciella kunskaper i utvecklingsarbetet mellan sex månader och två år. Därefter blir forskaren mera att anse som en deltagare i det svenska programmet. Tiden för skattelättnader bör därför enligt STU anpassas med hänsyn härtill. Saab-Scania har ansett att två år, eventuellt med möjlighet till förlängning, är tillräckligt.

#### 6.4 Anställningsvillkoren

Då en kvalificerad utländsk forskare anställs av ett universitet eller annan institution bestäms med ett fåtal undantag lönen med ledning av vad som gäller för motsvarande svenska forskare. Detta ifrågakommer givetvis endast om finansieringen sker från svensk offentlig källa. Avlönas forskaren exempelvis hemifrån kan endast kompletterande ersättning bli aktuell. Så har t ex institutet för mikrovågsteknik upplyst att gästforskarna där i flertalet fall varit dubbelfinansierade, dvs i huvudsak haft sina tilläggskostnader i samband med Sverigevistelsen bekostade från institutet men behållit sin grundlön från sin utländska moderorganisation.

En utländsk professor erbjuds således svensk professorslön, f n ca 180 000 kr/år. I och för sig föreligger inget formellt hinder mot att betala högre lön förutsatt att man inte överskrider tilldelade anslag. I praktiken kan man emellertid inte betala mer än vad de svenska kollegerna har. Några förmåner utöver lön och ersättning för flygresor för forskaren och hans familj till och från Sverige utgår normalt inte. Dock förekommer uppgifter om att fri bostad och "traktamente" understundom tillhandahålls.

Lönerna för de utländska forskare som är anställda inom industrin varierar. Bland de faktorer som mera direkt påverkar lönenivån är gästforskarens nettolön i hemlandet, efterfrågan på den aktuella typen av forskare och lönen för jämförbara svenska forskare. Några generella löneuppgifter har inte kunnat erhållas. Årslöner på 200 000 kr och avsevärt mer än så har nämnts. Från några håll har hävdats att gästforskarnas löner i Sverige med undantag av några extrema fall ligger i skiktet 200 000 - 300 000 kr. Ett läkemedelsföretag har särskilt understrukit att man iakttar försiktighet vid lönesättningen för att inte utarma universiteten på forskare och att detta haft återverkningar på lönen till utländska gästforskare. Vanliga förmåner utöver lönen är rese- och flyttningkostnader, fri eller subventionerad bostad, fri sjukvård i den mån denna inte tillhandahålls av det allmänna, hemresa för semester och ersättning - hel eller delvis - för kostnader för barns skolgång i Sverige. Vid korttidsbesök kan traktamente utgå.

Det är inte vanligt att gästforskarna har inkomst av annat än anställningen. Undervisningsarvode och inkomster från konsultverksamhet kan dock förekomma liksom arvode för artiklar i facktidskrifter.

Här kan tillfogas i anslutning till vad som inhämtats beträffande anställningsförmånerna att en forskare vid Uppsala universitet velat rikta uppmärksamheten på det bristande sambandet i vissa fall mellan å ena sidan arbetsgivarens fullgjorda skyldighet att erlægga socialavgifter och å andra sidan den anställdes rätt att åtnjuta de förmåner, som socialförsäkringen i princip skall tillförsäkra honom. Den framförda kritiken hänför sig till en faktisk situation, nämligen för den förste innehavaren av Erlanderprofessuren. Vederbörande var en forskare från USA som av och till - en eller ett par månader i taget - vistades i Sverige under om-

kring två år. Universitetet hade från anslagna medel gällande professuren betalat föreskriven arbetsgivaravgift. Likväl visade det sig att den amerikanske forskaren inte var berättigad att åtnjuta sedvanliga sjukförsäkringsförmåner. Han nödgades på egen bekostnad förskaffa sig och sin familj det erforderliga försäkringsskyddet.

#### 6.5 Omständigheter som försvårar rekryteringen

Då universitet eller andra institutioner försöker rekrytera en kvalificerad utländsk forskare framställer denna ofta krav på kompensation för utebliven lön i hemlandet och fördyrade levnadskostnader. Som tidigare nämnts anser man sig emellertid inte kunna betala högre lön än vad som utgår till jämförbara svenska forskare. Detta medför stora svårigheter eftersom forskarlönerna är högre utomlands. Som exempel på ungefärligt löneläge för utländska professorer har nämnts bl a följande.

	Bruttolön	Nettolön (lön efter skatt och avgifter)
USA	350 000	230 000
Storbritannien	250 000	157 000
Frankrike	250 000	160 000
Danmark	300 000	120 000

Vad som erbjuds en utländsk professor är som nämnts en svensk professorslön dvs ca 180 000 kr. I de fall dubbelbeskattningsavtal med gästprofessorns hemland innehåller en visiting professors-regel skall inkomsten i Sverige i regel under högst två år beskattas i hemlandet, vilket normalt innebär en högre nettolön än om beskattningen sker i Sverige. Förekomsten av visiting professors-regeln har också framhållits som

mycket betydelsefull i sammanhanget. Även om en sådan regel leder till att en gästforskare får behålla mer av sin bruttolön än de svenska kollegerna får han ändå göra avkall på sin ekonomiska standard.

Chalmers tekniska högskola har för att belysa rekryterings-svårigheterna anfört följande exempel. Innehavaren av en gästprofessur som inrättades vid högskolans 150-årsjubileum placeras f n i L 26:6 (ca 16 000/mån). Professuren har hittills innehafts av sju personer, varav sex kommit från USA. Trots det nuvarande förmånliga dubbelbeskattningsavtalet med USA (visiting professors-regeln) har några som inbjudits avvisat erbjudandet eller kortat ner sin planerade vistelse under hänvisning till den låga ekonomiska ersättningen. Andra exempel som visar rekryteringssvårigheterna har redovisats av institutet för internationell ekonomi vid Stockholms universitet.

En annan uppgift som belyser svårigheterna att rekrytera är lantbruksuniversitetets upplysning att man under de senaste fem åren lyckats rekrytera endast i tre fall men misslyckats i ett tiotal.

I de fall någon visiting professors-regel inte finns att tillämpa och inkomsten således skall beskattas i Sverige är svårigheterna att rekrytera än större. Det har angetts att situationen ibland är sådan att det inte ens är någon idé att försöka. Såvitt gäller denna grupp, framhålls det, kommer skattelättnader i den form som nu övervägs att få betydelse.

Från flera håll, bl a forskningsråden, har vikten av visiting professors-regeln framhållits. Det har påpekats att nu ifrågavarande utredning endast tar sikte på skattelättnader för högt kvalificerade gästforskare. I visiting professors-

regeln, vars tillämpning i realiteten medför skattelättnader för gästforskarna, finns inget kvalitetskrav av detta slag. De kommande reglerna om skattelättnader kan alltså inte, utom i ett litet antal fall, ersätta visiting professors-regeln. Ett avskaffande av regeln, som redan beslutats beträffande Storbritannien och försports vara under övervägande beträffande USA, anses medföra stora svårigheter för det forskarutbyte som äger rum på den nivå som ligger under den i utredningens direktiv angivna. Detta utbyte gäller yngre forskare som kommer till Sverige under en begränsad tid i syfte att lära samtidigt som de förmedlar erfarenhet och kunskap till de svenska kollegerna.

Av vad som upplysts framgår att det även inom industrin föreligger stora svårigheter att rekrytera utländska högt kvalificerade forskare. Forskaren ställer krav på kompensation för minskad nettolön och för fördyrade levnadskostnader. Forskaren kräver med andra ord minst bibehållen ekonomisk standard. Detta innebär i första hand krav på en nettolön (lön efter skatt och avgifter) som i köpkraft motsvarar den han har i hemlandet samt vidare kompensation för bl a kostnader för barns skolgång i Sverige och kostnader för bostad. En annan omständighet som brukar nämnas är att den andra maken har svårt att erhålla arbetsinkomst i Sverige. Eftersom forskarnas nettolöner generellt är högre utomlands erfordras en mycket hög bruttolön i Sverige för att forskaren inte skall behöva sänka sin standard. Man har till utredningen uppgett att företagets kostnader, som ju också inkluderar arbetsgivaravgifter, många gånger blir så höga att man tvingas avstå från att rekrytera. Flera exempel har muntligen redovisats för utredningen. Bara att ersätta kostnader för ett barns skolgång i Sverige, ca 18 000 kr/år, kostar företaget, eftersom förmånen är skattepliktig för mottagaren, närmare 100 000 kr.

Enligt vad som inhämtats från stiftelsen Sveriges Teknisk-Vetenskapliga Attachéverksamhet är den ungefärliga medellönen uttryckt i svenska kronor för högt kvalificerade forskare i nedan angivna länder vad som i det följande återges.

		Bruttolön	Nettolön
USA	Privat	310'	200'
	Statlig	310'	200'
Västtyskland	Privat	285'-360'	160'-190'
	Statlig	255'-330'	140'-180'
Frankrike	Privat	200'-400'	133'-233'
	Statlig	150'-310'	110'-200'
Storbritannien	Privat	200'-225'	132'-150'
	Statlig	160'-190'	110'-130'

En annan faktor, förutom kostnaderna, som angetts påverka ett företags möjligheter att betala höga bruttolöner till utländska gästforskare är de svenska kollegernas inställning. I och för sig är dessa väl medvetna om att en gästforskare generellt har högre levnadskostnader än de själva och att en viss kompensation därför är rimlig. Men eftersom bruttolönen ses som ett uttryck för hur forskaruppgiften värderas anses enligt industrins representanter svenska forskare inte gärna acceptera att med dem jämförbara utländska gästforskare har löner som väsentligt överstiger vad de själva har. Däremot torde det vara lättare att acceptera att gästforskaren behandlas gynnsammare vid beskattningen. En svensk forskare kan ju själv komma i åtnjutande av skatteförmåner då han tillfälligt tjänstgör utomlands.

Av till utredningen avgivna svar framgår att det svenska socialförsäkringssystemet ur gästforskarens synpunkt är tämligen ointressant. Hans möjligheter att utnyttja detta under den korta tid han vistas här är små. Flera institutioner vid

Stockholms universitet föreslår att lönekostnadspålägget slopas vad gäller till gästforskare utgivna löner. Beträffande industrin ingår ofta i gästforskarens anställningsavtal, att arbetsgivaren svarar för kostnader vid sjukdom. Den pension forskaren hinner intjäna är så ringa att beloppet saknar intresse. Vad i övrigt gäller de förmåner samhället svarar för har framhållits att forskaren sällan kan utnyttja de allmänna skolresurserna för sina barn. Barnen placeras vanligen i en avgiftsbelagd internationell skola.

#### 6.6 Begreppen forskning och forskare

För universiteten och institutionerna synes det inte föreligga några problem med att urskilja vilken verksamhet som är att hänföra till forskning eller vilka personer som skall betecknas som forskare. Man sysslar här i allt väsentligt med grundforskning och de personer som är verksamma härmed har vanligen avlagt forskarexamen.

Från bl a STU har upplysts att den forskning som bedrivs inom industrin är att hänföra till tillämpad forskning och i ännu högre grad utvecklingsarbete. Att i det enskilda fallet avgöra vad som är att hänföra till FoU-arbete har allmänt bedömts som mycket svårt. En frågeställning som varit aktuell är huruvida en gästforskare som rekryterats till Sverige i syfte endast att tillämpa sina redan tidigare förvärvade kunskaper skall anses bedriva FoU-arbete. STU har ansett att så är fallet eftersom en sådan forskare för att klara sin uppgift måste hålla stark kontakt med forskningen på det aktuella området. Från IVA har den tanken framförts att det i och för sig borde vara möjligt att hänföra t ex en rationaliseringsexpert till den grupp forskare som får åtnjuta skattelättnader, dock endast om han är forskare (docent eller professor) på området i sitt hemland och att verksamheten i Sverige kan ses som ett utflöde av forskningen i hemlandet.

Från flera håll har också framförts åsikten att den i utredningens direktiv angivna begränsningen till forsknings- och utvecklingsarbete, dvs grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete, är för snäv. Även på områden där man normalt inte kan påstå att FoU-arbete i traditionell mening förekommer, t ex administration och logistik, anses behov av skattelättnader för utlänningar föreligga.

Särskilt kan vidare nämnas att Saab-Scania med tanke på dess flygdivision beklagat att direktiven för utredningen inte syns möjliggöra skattelättnader i ett för företaget mycket angeläget hänseende. För den verksamhet som äger rum i Sverige som ett led i produktionen av Saab-Fairchild-flygplanen erfordras insatser från industritekniker inlånade från annat land, tekniker med en avancerad kunskap men till synes inte hänförliga under de restriktivt utformade föreskrifterna i direktiven. Dessa tekniker, som inte kan ersättas av svenska sådana, ger samma ekonomiska problem för Saab-Scania som forskare och utvecklingsarbetare på den i direktiven åsyftade nivån. Det har därför blivit aktuellt för företaget att överväga viss utflyttning av verksamheten till annat land. - Atlas Copco, som understrukt hur betydelsefulla de ifrågasatta nya bestämmelserna är för bolaget med dess stora satsning på FoU-området, riktar uppmärksamheten på hur i lika mån angeläget det är att bestämmelser av det slag, som nu övervägs, tar sikte också på dem som har marknadsföringsuppgifter.

Stora Kopparberg har ansett att statistiska centralbyråns definition av begreppet utvecklingsarbete bör vara allmän giltig, nämligen "att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana", av bolaget benämnt avancerad produktutveckling.

## 6.7 Nordiska gästforskare

Vid de samtal och intervjuer som ägt rum har också frågan om de aktuella skattelättnaderna skall omfatta jämväl nordiska forskare tagits upp. Som argument för ett uteslutande av de nordiska forskarna har anförts att skillnaderna beträffande skatterna i de nordiska länderna inte är så stora och att något behov av skattelättnader därför inte föreligger. Vidare skulle - vid motsvarande bestämmelser i andra nordiska länder - en forskare enbart av skatteskäl kunna tänkas söka sig till annat nordiskt land. Mot ett uteslutande har framhållits att forskarlönerna i de övriga nordiska länderna är högre än i Sverige. Eftersom den nordiske forskaren vid anställning i Sverige inte kan påräkna högre lön än sina svenska kolleger skulle han alltså få det sämre i Sverige än i hemlandet.

## 6.8 Beslutsorgan

Forskningsråden har som sin åsikt framfört att det är bättre att låta relevanta sakkunniga organ pröva vilka som skall få åtnjuta skattelättnader än att inrätta en särskild nämnd eller annat beslutsorgan för ändamålet. Lantbruksuniversitetet har framhållit att beslutet bör ligga så nära den aktuella forskningsinstitutionen som möjligt. Liknande synpunkter har framförts av vissa institutioner vid Umeå universitet. Rektorsämbetet vid Lunds universitet anser en särskild nämnd vara en god lösning och har anført att den erforderliga kompetensen inom forskarvärlden bör kunna hämtas genom forskningsråden alternativt genom företrädare för respektive fakultetsområde. Rektorsämbetet vid Göteborgs universitet anser att beslutsorganet bör knytas till forskningsråden. KTH anser att organet i fråga kan knytas till STU och att professorskompetenta personer bör ingå däri. Universitetskanslern har framfört tanken, såvitt avser universitet och högskolor,

att låta institutionen i fråga avge förslag som med rektors av- eller tillstyrkan vidarebefordras till beslutsorganet. Karolinska institutet, som tillstyrkt en central nämnd knuten till riksskatteverket, har ansett att en representant för medicinska forskningsrådet bör ingå i nämnden.

STU har uppfattningen att den aktuella nämnden lämpligen knyts till STU. En nämnd inom STU skulle enligt förslaget kunna bildas av personer från STU:s vetenskapliga råd samt i varje enskilt fall kompletteras med personer med kompetens inom aktuellt område.

IVA har förklarat sig villig att om så önskas lämna förslag på en representant i den aktuella nämnden samt framfört tanken på att rektorerna vid universiteten skulle föreslå en annan.

Från såväl institutionerna som industrin har man framhållit vikten av att besluten kan meddelas snabbt och att inte förfarandet onödigt byråkratiseras.

## 7 ALLMÄNNA SYNPUNKTER

Även om utredningen inte har att bedöma om skattelättnader bör införas eller ej för de i direktiven avsedda gästforskarna, skall här anges vad som framkommit av intresse för den på vilken ett ställningstagande ankommer.

I de många yttranden eller muntligen framförda synpunkter, som kommit utredningen till del från forskningsinstitutioner och företag inom vilka forsknings- och utvecklingsarbete bedrivs, har angelägenheten av att genom skatte- och avgiftslättnader underlätta anlitaandet i Sverige av de högt kvalificerade gästforskare, som avses i direktiven, genomgående understrukits. Detta har emellertid av såväl universitet och andra forskningsinstitutioner som industriföretag förenats med uttalanden av annat slag. Det framgår av den resumé som återgivits ovan under avsnitt 6. Utredningen vill först något uppehålla sig härvid.

Institutionerna i fråga har understrukit vilken stor betydelse det har för ett framgångsrikt forskningsarbete i Sverige att nuvarande forskarkontakter kan upprätthållas. Därvid åsyftas att många utländska forskare, ofta yngre men med en grundläggande forskarutbildning, kommer till institutioner i Sverige för att få del av och insyn i arbetet och arbetsresultatet i vårt land samtidigt som de tillför de svenska forskarna kunnande och erfarenhet från annat håll. Motsvarande gäller om svenska forskare som besöker utländska forskarinstitutioner. Detta forskarutbyte tillmäts mycket stor betydelse.

De nu åsyftade forskarna kan ha kommit hit på eget eller institutionens initiativ. Understundom försörjer de sig genom stipendier eller bidrag från hemlandet, i andra fall genom lön eller bidrag från Sverige. Enligt uppgift från MFR, för

att ta det medicinska forskarområdet som exempel, skulle f n omkring 200 utländska forskare vara verksamma i Sverige varav ungefär 50 ersätts ekonomiskt härifrån. De nu ifrågavarande forskarna skulle endast undantagsvis kunna, efter vad som uttalats, hänföras till den högkvalificerade grupp, som enligt direktiven för utredningen ifrågakommer för skattelättnader.

Att den nuvarande ordningen ekonomiskt fungerar beror på, hävdas det från institutionernas sida, att dessa forskare merendels är befriade från svensk inkomstskatt under en period om högst två år i enlighet med vad som är föreskrivet i vissa dubbelbeskattningsavtal (den s k visiting professors-regeln), däribland det med USA. Man återger förljudanden att ett borttagande av denna regel ur USA-avtalet är under övervägande. Om så sker, framhålls det, skulle detta leda till stor skada för det fortsatta forskningsarbetet. Det tilläggs att, om de planerade skattelättnaderna skulle utformas i enlighet med direktiven, bestämmelserna härom skulle vara utan all betydelse för den stora gruppen av forskare. Tas visiting professors-regeln bort måste krävas att de tilltänkta skattebestämmelserna får omfatta en långt vidare grupp av forskare än som åsyftas i direktiven.

Det ankommer inte på utredningen att uttala sig i frågan om ett bibehållande av visiting professors-regeln och inte heller om lämpligheten av att - såsom redan skett i vissa avtal - bibehålla den men med den inskränkningen att dess tillämplighet är beroende av att forskaren beskattas i hemlandet. Utredningen vill endast konstatera att de meddelade direktiven inte är förenliga med ett önskemål av den innebörd, som institutionerna framfört för den händelse den nyssnämnda regeln avskaffas.

Från industrihåll hälsar man alltså i och för sig med tillfredsställelse att särskilda skatteregler avses tillskapade för högt kvalificerade gästforskare från utlandet. Men samtidigt framhålls att den avsedda snäva gränsdragningen beträffande personkretsen medför att de förhandenvarande problemen blir endast delvis lösta. Företrädare för ett stort industri-företag har sålunda för utredningen framhållit att det inhemska utbudet av ingenjörsutbildade personer är otillräckligt och att man därför försökt förvärva sådan arbetskraft från annat land. Därmed hade man misslyckats till följd av lönekrav och skatteeffekter. Det hade varit önskvärt, tilläggs det, med en mindre snäv gränsdragning än den som gjorts i direktiven. - Från annat håll har, som tidigare återgivits, allvarligt beklagats att de utländska industritekniker, nödvändiga för den i landet bedrivna flygplanstillverkningen, tycks falla utanför den åsyftade gränsdragningen.

Viss kritik har också riktats mot att de tilltänkta bestämmelserna avses begränsade till forsknings- och utvecklingsarbete. Det finns, har det uppgivits, även annan expertis som det kan vara lika angeläget för företagen att kunna tillfälligt anlita och där de ekonomiska och skattemässiga konsekvenserna är jämförbara med vad som gäller på forskningsområdet.

Utredningen konstaterar i anslutning härtill att dess uppdrag enligt direktiven är strikt begränsat till forsknings- och utvecklingsarbete.

Utredningen vill härefter något belysa vissa skiljaktigheter i förutsättningarna institutionerna och industrin emellan, när det gäller att anlita högt kvalificerade utländska gästforskare, men också vissa gemensamma synpunkter.

Möjligheterna för universitet och institutioner, där tonvikten helt ligger på grundforskning, att anlita utländska gästforskare är till en början beroende av storleken av de anslag som står till förfogande. En annan omständighet av betydelse är de i jämförelse med utlandet låga forskarlönerna i Sverige. Man vill uppenbarligen inte heller gärna erbjuda gästforskare andra löneförmåner än som ifrågakommer i Sverige för t ex professorer eller docenter. Med hänsyn härtill kan en utländsk gästforskare av ekonomiska skäl tänkas komma till Sverige endast om han är skattefri här jämlikt gällande dubbelbeskattningsavtal eller ges en väsentlig skattelättnad genom särskilda bestämmelser såsom dem vilka nu övervägs. - Högre lön än vad nyss angetts ansågs böra ifrågakomma endast i alldeles speciella fall, därvid forskare vid Kiruna Geofysiska Institut (Eiscat) och innehavaren av Erlanderprofessuren omnämndes.

När det gäller industrin, där gästforskarens arbetsinsatser främst avser tillämpad forskning och utvecklingsarbete, är det inte på samma sätt fråga om tillgången på ekonomiska resurser. Att anlita en framstående gästforskare kan - såsom framgår av en längre fram under detta avsnitt redovisad kostnadsberäkning - betyda en årsinvestering i storleksordningen närmare eller mer än en miljon kronor. Samtidigt som företaget gör en lönsamhetskalkyl ställs frågan om möjligheterna att nedbringa kostnaderna genom att förlägga forskningsarbetet utomlands. Det finns exempel på mycket stora företag som redan gjort detta. Utredningen har erfarit att åtgärder i sådan riktning, såsom framgår av vad tidigare omtalats, övervägs även på andra håll. Samtidigt har påpekats att de skattelättnader, varom nu är tal, kan förhindra eller motverka en sådan för vårt land inte önskvärd utveckling. - Man har från industrihåll även framhållit att man inte gärna vill ge mycket höga bruttolöner till gästforskare även om syftet endast är att tillförsäkra dem en bevarad levnadsstandard.

Bruttolönen ses gärna som ett uttryck för arbetsuppgiftens värde och betydelse. Irritationer kan uppkomma när jämförelser görs med likvärdiga uppgifter för en svensk forskare med lägre bruttolön. Betydligt lättare att acceptera är att den utländske forskaren åtnjuter förmånligare regler för själva skatteberäkningen - sådana kan ju en svensk forskare komma i åtnjutande av när han tillfälligt tjänstgör utomlands. - Eftersom på industrisidan någon motsvarighet till visiting professors-regeln inte finns, bedöms de skattelättnader vars utformning nu är aktuell som mycket angelägna.

Även om det är utformningen av det svenska skatte- och socialavgiftssystemet som i första hand ansetts ekonomiskt försvåra eller i vissa fall omöjliggöra anlitaandet av utländska gästforskare, finns även annat som verkar i samma riktning. Det har sålunda för utredningen uppgivits - såsom nyss framhållits - att löneläget för framstående forskare vid såväl universitet och andra institutioner som inom industrin merendels är högre, stundom avsevärt högre, i andra länder av intresse i förevarande sammanhang än i Sverige. För att tillförsäkra en här beskattad gästforskare ett netto efter skatt likvärdigt med det i hemlandet måste bruttolönen sättas mycket hög.

Om levnadskostnadsnivån är högre i Sverige än i hemlandet har för utredningen uppgivits att även sådan skiljaktighet måste kompenseras vid lönesättningen. För några år sedan var detta ett större problem än som f n synes vara fallet. Några internationellt anlitade indexserier visar att levnadskostnaderna kring årsskiftet 1983-1984 var ungefärligen desamma i Frankrike, Västtyskland och Sverige. I förhållandet Sverige-Storbritannien ger en indexserie relationen 100./83, en annan 100./102. En jämförelse mellan Sverige och USA ger enligt den ena indexserien relationen 100./102, enligt den andra, som avser endast de större städerna, 100./124-130. Vilket

eventuellt beaktande som sker när levnadskostnadsläget är lägre i Sverige än i hemlandet är inte för utredningen känt. - Att mer eller mindre drastiska förändringar beträffande levnadskostnaderna i de olika länderna kan inträffa även framdeles är uppenbart.

Det kan konstateras vilken bruttolön som erfordras för "nollställning" i den bemärkelsen att gästforskaren blir bibehållen vid en nettolön efter skatt motsvarande den i hemlandet. Härtill kommer att gästforskaren kan önska en ekonomisk vinning av sitt arbete i Sverige i förhållande till ett kvarblivande i hemlandet. Han kan också ha krav på ersättning för resor, flyttning, traktamenten, dubbel bosättning etc.

De höga bruttolöner som framtvingas av skatteskalen och de ovan antydda omständigheterna för också med sig att arbetsgivaravgifterna kraftigt ökar.

Utredningen har räknat fram den kostnad, som åsamkas en arbetsgivare när han skall 1985 tillförsäkra en anställd en nettolön (= lön efter skatt) av den storlek som anges i följande uppställning. Kostnadsbelastningen återfinns under rubriken "Kostnad tax 86". Tillika har angetts motsvarande utfall för 1982 (rubriken "Kostnad tax 83"). Anledningen härtill är att den ifrågavarande problematiken särskilt observerades vid detta tidigare tillfälle. Samtidigt ges en belysning av effekterna av den skatteomläggning som påbörjats 1983 och avslutas 1985. - Beräkningen bygger på en kommunal utdebitering av 30 kr. Arbetsgivaravgifterna var sammanlagt 33,055 procent det tidigare året medan de för det senare året antagits vara desamma som faststälts för 1984, nämligen 36,155 procent.

månad	Nettolön		Kostnad	
		år	tax 83	tax 86
5 000	60 000	138 800	124 100	
6 000	72 000	212 600	156 800	
7 000	84 000	298 100	191 700	
8 000	96 000	404 600	234 500	
9 000	108 000	511 000	291 700	
10 000	120 000	633 800	357 100	
11 000	132 000	723 900	422 500	
12 000	144 000	830 300	490 300	
13 000	156 000	936 800	572 000	
14 000	168 000	1 043 200	653 700	
15 000	180 000	1 149 600	735 400	
16 000	192 000	1 256 100	817 100	
17 000	204 000	1 362 500	898 700	
18 000	216 000	1 469 000	980 400	
20 000	240 000	1 681 900	1 143 800	
22 000	264 000	1 894 800	1 307 200	
25 000	300 000	2 214 100	1 552 300	
30 000	360 000	2 746 300	1 960 800	

Får man en realistisk uppgift från gästforskaren om hans behållna inkomst efter skatt i hemlandet är ju detta tillräckligt för att räkna fram hur stor bruttolön som erfordras i Sverige för ett lika stort netto. Har man kännedom bara om hans bruttolön där eller har man endast en allmän uppfattning om lönenivån för en forskartjänst av aktuellt slag, är önskvärdt med vetskap om vilken skatt som i landet i fråga träffar en inkomst av ifrågavarande slag. Utredningen har tagit fram några uppgifter härom som återges i avsnitt 8 (se tabellerna 1, 2 och 3). Här skall endast erinras om att den skatt och de avgifter som på en löneinkomst tas ut i

länder som USA, Storbritannien, Västtyskland och Frankrike genomsnittligen är betydligt lägre än vad som tas ut i Sverige. Så är t ex skatter och avgifter på en löneinkomst om 200 000 SEK ca 50 000 SEK lägre i USA än i Sverige.

Följande skall här tilläggas. Den internationellt sett höga nivån för den svenska beskattningen har sin grund bl a i särskilt vittgående åtaganden från det allmännas sida gentemot medborgarna. Arbetsgivaravgifterna för socialförsäkringen m m, f n drygt 36 procent av utbetalda löner och värdet av vissa andra förmåner för de anställda, är också en betydande belastning i och för finansieringen, helt eller delvis, av för de anställda betydelsefulla förmåner. I de länder, därifrån utländska gästforskare i Sverige kommer, svarar det allmänna vanligen inte för förmåner av nu ifrågavarande slag i samma omfattning som i vårt land. Det gäller t ex beträffande pensionering, sjukvård och barns skolgång.

Det är följaktligen uppenbarligen inte korrekt att jämföra skatte- och avgiftstrycket i olika länder utan att också väga in förmånssidan. Men när det gäller de utländska gästforskarna, torde det emellertid förhålla sig så att de endast i begränsad omfattning har intresse av eller möjlighet att utnyttja de ifrågavarande förmånerna så långt detta överhuvud kan ifrågakomma för den som tillfälligt vistas här. För att anknyta till exemplen nyss kan framhållas att en gästforskare, oavsett att arbetsgivaravgift hela tiden erläggs, förvärvar rätt till ålderspension i form av ATP endast om han är här under minst tre kalenderår (eller delar av sådana år) och under vart och ett av dem har en inkomst som uppgår till minst ett basbelopp. Om åter dessa förutsättningar föreligger förvärvar han en rätt till ATP att vid pensionsåldern uppbäras varhelst han befinner sig. Det kan finnas anledning godta uttalanden som gjorts till utredningen att någon merendels

obetydlig pension från Sverige längre fram i tiden inte ter sig särskilt intressant för en utländsk gästforskare.

Rätt till sjukvårdsförmåner tillkommer en icke svensk medborgare som inskrivits hos försäkringskassan, något som ifrågakommer för sådan gästforskare vars vistelse i Sverige omfattar minst ett år, ett tidsrekvisit som inte alltid behöver iakttas enligt vissa socialförsäkringskonventioner. Av industriföretag anlitade forskare med de kvalifikationer varom här är tal torde vanligen ha i sina anställningsvillkor infogat rätt till fri sjukvård på företagets bekostnad i den mån den allmänna sjukvårdsförsäkringen inte står för kostnaden. Forskarens intresse för de lagligt reglerade sjukvårdsförmånerna är med andra ord begränsat. - Läget torde emellertid inte vara detsamma för gästforskare hos universitet och liknande institutioner.

Vad angår barns skolgång finns vissa möjligheter för utländska forskare att utnyttja de allmänna skolresurserna. Vanligare synes emellertid vara att gästforskarnas barn får undervisning i annan ordning vare sig detta sker på arbetsgivarens bekostnad eller ej.

Utredningen har alltså bibragts den säkerligen riktiga uppfattningen att lönenivån för utländska gästforskare inte i nämnvärd grad påverkas av de i förhållande till hemlandet ökade förmåner, som det svenska samhället genom den höga beskattningen tillhandahåller - förutom svenska medborgare - även under vissa förutsättningar utlänningar som vistas här. Slutsatsen blir då att vid överväganden av det slag, varom i detta sammanhang är tal, det inte är realistiskt att korrigera nettobehållningen av gästforskarens lön efter skatt med hänsyn till de mer vidsträckta förmåner som det svenska samhället kan tillhandahålla vid jämförelse med hemlandet.

Utredningen har också att fästa uppmärksamheten på följande förhållande som kan spela in vid en avvägning av omfattningen av skattelättnader. Sverige har dubbelbeskattningsavtal med praktiskt taget alla de stater som i sammanhanget synes vara i särskild mån intressanta. Vissa av dessa avtal - däribland de med Frankrike och Västtyskland - bygger på den s k exempt-metoden innebärande att avtalet anger vilken av de båda avtalsslutande parterna som ensam äger beskatta viss inkomst. I dessa fall kan den svenska skatten nedsättas för t ex utländska gästforskare utan att några komplikationer tillstöter. I andra avtal - däribland de med Storbritannien och USA - följer man en annan linje, nämligen den av OECD förordade credit of tax-metoden. Denna innebär att båda de avtalsslutande staterna har en principiell rätt till beskattning av en och samma inkomst i den mån intern lagstiftning medger detta. Så kan vara fallet med utländska gästforskare i Sverige. Dubbelbeskattning förhindras genom att skatten i det ena landet avräknas mot skatten i det andra landet. Om Sverige skulle avstå från skatt på gästforskare från t ex USA i sådan omfattning att den svenska skatten understiger den i hemlandet blir resultatet att skatteavståendet i motsvarande mån sker till USA. En sådan effekt bör undvikas då den inte fyller det syfte som avses med skattelättnaden.

Avslutningsvis vill utredningen som sin mening framhålla att en rimlig utgångspunkt när man överväger graden av skattelättnader för gästforskare i Sverige bör vara att i möjlig mån söka bibehålla forskaren vid hemlandets levnadsstandard. Nettot efter skatt på lönen borde bli ungefärligen lika stort här som i hemlandet. Beskattningsreglerna i de olika ifrågakommande hemländerna kan emellertid i många hänseenden skilja sig från varandra såsom i avseende å skatteskalor, sam- eller särbeskattning, avdrag för barn etc. Givetvis kan inte ifrågakomma att ha olika regler för forskare med skilda hemländer. Det skulle bli alltför krångligt i tillämpningen och

kräva återkommande översyn allteftersom skattereglerna ändrades. Man får söka sig fram med stöd av överslagsberäkningar och med visst särskilt beaktande av vad som gäller i de länder därifrån flertalet gästforskare kommer. Att levnads- kostnadsnivåerna skiljer sig länderna emellan kan svårligen vägas in i sammanhanget. Vidare kan tilläggas att de svenska lönerna särskilt vad gäller professorer understundom understiger motsvarande löner utomlands i sådan omfattning att inte ens om man eftergav all skatt på gästforskaren med svensk professorslön han blev bibehållen vid hemlandets levnadstandard.

8 SÄRBESTÄMMELSERNAS UTFORMNING ENLIGT OLIKA  
ALTERNATIV

Innan olika möjligheter att genomföra de tilltänkta skattelättnaderna för gästforskarna närmare redovisas skall följande tas upp.

Gästforskare vid universitet och liknande institutioner synes ofta inte åtnjuta annan förmån vid sidan av lönen än att forskaren med familj får på arbetsgivarens bekostnad resa hit och efter avslutat arbete åter till det land han kom ifrån. Det förekommer emellertid enligt vissa uppgifter att en del forskare därjämte uppbär särskild ersättning för logi, annan kostnadsfördyring o d. Bostad kan också någon gång ha kostnadsfritt åtnjutits i av arbetsgivaren disponerad lokalitet.

De av industrin anlidade gästforskarna synes merendels erbjudas eller betinga sig mer långtgående förmåner. Exempel härpå är vid sidan av lönen fri bostad, ersättning inte bara för rese- utan även för flyttningskostnader, fri sjukvård (som vanligen täcks genom en av arbetsgivaren tagen försäkring), fri resa till hemlandet för sig och familjen en gång om året vid anställning mer än ett år, ersättning för kostnaden för barns skolgång i Sverige och kanske även för någon annan av vistelsen i Sverige föranledd kostnad för forskaren.

Vissa av de antydda förmånerna är sådana att värdet därav utgör skattepliktig inkomst och underlag för socialavgifter. I andra fall kan vara svårt att avgöra huru härmed förhåller sig och i vad mån en avdragsrätt på grund av t ex dubbel bosättning ifrågakommer (jfr departementschefens uttalande i prop 1979/80:106 vari förslogs att forskare vid SIPRI skulle skattebefrias för vissa ersättningar). Svårbedömda frågor av detta slag ger lätt upphov till tvistigheter och irritation. Det kan vara ett bestämt önskemål att hålla sådant borta, när

man överväger skattebestämmelser som skall öka intresset för forskare att tillfälligt arbeta i Sverige.

Den nu tilltänkta lagstiftningen syftar just till skattelättnader och det ter sig för utredningen naturligt att till en början från beskattning frita förmåner av angivet slag och samtidigt ange att kostnader i motsvarande hänseenden inte är avdragsgilla i den mån de bestritts eller täckts av vad som uppburits eller tillhandahållits. En sådan föreskrift förhindrar inte den forskare, som ej åtnjutit förmån av ifrågasvarande slag, att tillgodoföra sig det avdrag som i nuläget kan ifrågakomma. - Det skall här tilläggas att vad nu av starkt praktiska skäl förordats inte ifrågakommer till genomförande om den alternativa metod för utformningen av de särskilda skattereglerna skulle väljas som utredningen redovisar nedan vid A, en metod som utredningen för sin del ställer sig avvisande till.

Utredningen förordar alltså att vissa förmåner fritas från beskattning. Naturligtvis är utredningen medveten om att missbruk kan på så sätt uppkomma att en förmån uppvärderas och lönen i motsvarande mån minskas. Möjligheterna till missbruk kan emellertid motverkas om till de skattefria förmånerna hänförs endast sådana som är i det hela verifierbara. Dit är främst att hänföra sådant som ersättning för hyra av bostad här i landet, för flyttning av bohag mellan länderna i fråga, för resor för forskaren med åtföljande familjemedlemmar mellan Sverige och hemlandet och för avgifter för barns skolgång i Sverige samt förmån av fri bostad.

Avslutningsvis i avsnitt 7 har utredningen som sin mening uttalat att en rimlig utgångspunkt när man bedömer skattelättnadernas önskvärda omfattning kan vara att eftersträva en sådan begränsning av skatten på lönen att gästforskaren kan

bibehålla den levnadsstandard som han hade i hemlandet. Att på ett stringent sätt realisera denna tankegång är inte möjligt, bl a därför att skattesystemen i de olika länderna skiljer sig i många hänseenden från varandra, vartill kommer att skatteutfallet blir olika för ensamstående och gift, för gift där andra maken har resp inte har inkomst, för skattskyldig med resp utan barn etc. En schablonartad lösning måste väljas för att nå enhetliga och lättillämpade regler.

Utredningen har emellertid i avsikt att i möjlig utsträckning tillämpa synpunkten beträffande den bevarade levnadsstandard som tagit fram en del uppgifter till ledning härför. Nedan i tabell 1 visas när fråga är om ensamstående utan barn storleken av skatt och obligatoriska avgifter i några skilda inkomstlägen i ett antal stater. I tabell 2 anges den behållna inkomsten.

#### Tabell 1

Summa skatt och för arbetstagaren obligatoriska sociala avgifter i olika inkomstlägen för ensamstående utan barn uttryckt i 1000-tal kr och procent av inkomsten.

Årsin- komst	USA		Storbri- tannien		Västtysk- land		Frankrike		Sverige	
		%		%		%		%		%
150	28	18	51	34	54	36	44	29	62	41
200	43	21	68	34	80	40	67	33	96	48
400	144	36	167	41	188	47	167	41	248	62
600	248	41	285	47	300	50	296	49	408	68
800	338	42	405	51	412	51	430	53	568	71

Tabell 2

Behållning i 1000-tal kr efter skatt och för arbetstagaren obligatoriska sociala avgifter i olika inkomstlägen för ensamstående utan barn.

Årsin- komst	USA	Storbri- tannien	Västtysk- land	Frankrike	Sverige
150	122	99	96	106	88
200	157	132	120	133	104
400	256	233	212	233	152
600	352	315	300	304	192
800	462	395	388	370	232

Siffrorna i tabell 2 för Storbritannien, Västtyskland och Frankrike visar en inbördes relativt stor överensstämmelse medan den behållna inkomsten i USA genomgående är högre. Vid en sammanvägning bör hållas i minnet att, efter vad som synes framgå av de upplysningar som utredningen inhämtat, en större del av gästforskarna i Sverige kommer från USA.

Med utgångspunkt i vad som nu redovisats har utredningen funnit att nettobehållningen i det tänkta hemlandet kan anges till belopp som framgår av nedanstående uppställning.

Tabell 3

Beloppen angivna i 1000-tal kr

Årsinkomst	Nettobehållning
150	110
200	145
400	245
600	335
800	420

Utredningen kommer att i det följande hänföra sig till detta siffermaterial.

Inom utredningen har följande möjligheter för ett genomförande av ifrågavarande skattelättnader övervägts.

A. Schabloniserat omkostnadsavdrag

För en gästforskare kan förutses att särskilda omkostnader är förenade med en tillfällig anställning i Sverige. Hit kan höra sådant som särskilda utgifter för dubbel bosättning, för ökade levnadskostnader av annat slag, för barns skolgång här i Sverige etc. Även om vissa forskare men uppenbarligen inte alla kan utverka särskild ersättning härför av arbetsgivaren, kan man likväl - såsom antytts i direktiven - tänka sig att för de forskare, varom är fråga, ställa upp en legalpresumption av innebörd att forskaren är berättigad till särskilt kostnadsavdrag vid taxeringen. Sådant avdrag skulle medges honom utan annan prövning från taxeringsmyndigheternas sida än att han i särskild ordning förklarats vara sådan forskare, för vilka särskilda skatteregler gäller (denna fråga behandlas senare under avsnitt 9).

Ett avgörande argument mot den nu diskuterade metoden, som tankemässigt bygger på ett i alla inkomstlägen fixt kostnadsavdrag för varje dag under Sverigevistelsen, är att ett sådant avdrag väl kan lämpligt avvägas för ett visst inkomstläge men passar inte i andra lägen. Detta illustreras lätt med hjälp av följande tabell 4.

Tabell 4

Inkomst	Önskad inkomst efter skatt	Erforderligt avdrag
150 000	110 000	40 000
200 000	145 000	62 000
400 000	245 000	120 000
600 000	335 000	180 000
800 000	420 000	235 000

Forskaren med en årsinkomst av 200 000 kr behöver således få ett avdrag med 62 000 kr för att få en inkomst efter skatt om ca 145 000 kr, vilket är vad som enligt utredningen bör åsyftas. Forskaren med 400 000 kr i årslön behöver ett avdrag med 120 000 kr för att nå ett åsyftat netto av ungefär 245 000 kr och den med 600 000 kr i årslön ett avdrag om 180 000 kr för ett önskvärt netto om ca 335 000 kr.

Något genomsnittsavdrag att tillämpa i alla inkomstlägen är ingen godtagbar lösning. Metoden kan inte förordas.

B. Inkomsten fritas helt från statlig inkomstskatt

Denna möjlighet antyds i direktiven och den kan tankemässigt motiveras bl a med att staten naturligen bör bära den skatteförlust som blir ofrånkomlig till följd av skattesänkningen i fråga. Vad forskningsresultaten med tiden kan ekonomiskt av-

kasta är mer en riksangelägenhet än en kommunal sådan. Vad gäller industrins forskningskostnader bidrar staten i vårt land därtill i betydligt mindre omfattning än som förekommer på jämförbart håll, något som också motiverar att skattebortfallet främst drabbar staten.

Frågan är emellertid vilka effekter som uppnås med denna i och för sig enkla metod. För att ånyo observera de inkomstlägen, som anges i tabell 3, finner man att vid en beskattningsbar inkomst av 150 000 kr resp 200 000 kr skatten blir - vid en antagen kommunal utdebitering av 30 kr - 45 000 kr resp 60 000 kr och nettobehållningen följaktligen 105 000 kr resp 140 000 kr. Detta ligger ungefärligen i linje med vad som man kan vilja uppnå. Bilden förändras emellertid avsevärt i de högre inkomstlägena. Är den beskattningsbara inkomsten 400 000 kr blir skatten 120 000 kr och nettobehållningen 280 000 kr, dvs en avsevärt högre skattereduktion än som rimligen åsyftas. I inkomstlägena 600 000 kr och 800 000 kr blir skatten 180 000 kr resp 240 000 kr och nettobehållningen ej mindre än 420 000 kr resp 560 000 kr. I de båda sistnämnda fallen medför credit of tax-regeln, som gäller enligt åtskilliga dubbelbeskattningsavtal däribland det med USA, att forskarens hemland tillförs en inte obetydlig del av den skatt som Sverige efterskänker. Den effekten är inte av beskaffenhet att underlätta anlitaandet i Sverige av forskare från de ifrågavarande länderna.

Metoden kan inte godtas.

### C. Definitiv källskatt

Den här åsyftade metoden innebär, att arbetsgivaren vid varje löneutbetalningstillfälle gör ett procentuellt bestämt avdrag. Det häremot svarande beloppet inbetalas till länsstyrelsen, återstoden tillförs följaktligen forskaren. Därmed

skulle allt vara klart. Forskaren behöver inte avge självdeklaration, arbetsgivaren slipper lämna kontrolluppgift, någon taxering och skattedebitering sker inte. Forskaren och hans arbetsgivare kan med största lätthet överblicka vilken netto-behållning efter skatt som framkommer.

Metoden har alltså sina fördelar men när man tränger närmare in i den framträder bristerna. Väljs en för alla inkomstlägen enhetlig procentsats i avseende å skatteavdraget, möter samma invändningar som riktats mot effekterna enligt metoden vid B ovan. Med hänvisning till nedan intagna tabell 5 kan konstateras att en källskatt med 30 procent är lämplig för inkomstläget 200 000 kr per år men ger inte godtagbara resultat i de högre inkomstlägena. Vid en årslön om 400 000 kr bör källskatteprocenten vara ca 40 men denna procentsats passar inte för de lägre resp än högre inkomstlägena.

#### Tabell 5

Inkomst	Önskad nettoinkomst	Erfoderlig källskatt i procent
150 000	110 000	26,7
200 000	145 000	27,5
400 000	245 000	38,7
600 000	335 000	44,2
800 000	420 000	47,5

Följaktligen måste metoden förfinas på så sätt att olika procentuella avdrag görs i skilda inkomstlägen. Men inte heller om så sker får man en acceptabel ordning i andra fall än när forskaren är här ett helt kalenderår (= beskattningsår). Detta belyses lätt med ett exempel. Antag att månadslönen är 20 000 kr, motsvarande en årslön av 240 000 kr. Lämpligt skatteavdrag vid sådan årslön är 30 procent. Skatteavdraget blir då 6 000 kr per månad. Om forskaren emellertid är

verksam i Sverige under endast en månad under ett beskattningsår, skulle den i vanlig ordning beräknade skatten uppgå till ungefär 4 000 kr. Det för stora skatteuttaget på omkring 2 000 kr är inte försvarbart eller i enlighet med principerna för inkomstbeskattningen.

Metoden skulle med andra ord behöva ytterligare förfinas, nämligen genom att även väga in ett hänsynstagande till verksamhetstiden i Sverige. Detta skulle emellertid i utformning och tillämpning innebära mycket komplicerade bestämmelser. Därtill kommer att betydande svårigheter skulle vid metodens tillämpning möta när man genom någon form av definitiv B-skatt skulle reglera den situation som föreligger när forskaren avlönas från hemlandet och är skattskyldig i Sverige.

Även denna metod måste avvisas.

D. Avdrag från den uträknade skatten

Denna metod torde vara mer möjlig än de tidigare berörda. Utredningen skall därför uppehålla sig vid den med en viss utförlighet.

Metoden innebär, såsom framgår av dess benämning, att efter deklaration och taxering i vanlig ordning den därefter uträknade inkomstskatten reduceras i viss omfattning.

Reduktionen bör enligt utredningens mening ha det syfte som tidigare angetts, nämligen att ungefärligen bibehålla gästforskaren vid den lön efter skatt som är aktuell för honom i hemlandet. Vilken nettobehållning i olika inkomstlägen som utredningen anser rimlig för att åstadkomma detta har tidigare redogjorts för (tabell 3). I nedanstående uppställning anges - förutom inkomst och önskad nettobehållning - den

svenska skatten för inkomsten i fråga och den procentuella reduktion av denna skatt som erfordras för "0-ställning".

Årsin- komst	Önskad netto- behållning	Svensk skatt	Procentuellt avdrag på den svenska skat- ten
150 000	110 000	62 316	35,8
200 000	145 000	95 708	42,5
400 000	245 000	248 018	37,5
600 000	335 000	408 018	35,0
800 000	420 000	568 018	33,1

Skatteavdraget bör lämpligen beräknas efter en och samma procentsats i samtliga inkomstlagen. Med varierande procenttal anknutna till årsinkomsten blir den faktiska reduktionen beroende av hur lång tid forskaren arbetat i Sverige under beskattningsåret i fråga. Detta medför vissa olägenheter, nämligen dels ytterligare en faktor att beakta vid skattedebiteringen, dels - och kanske viktigare att uppmärksamma - att det kan bli svårare för arbetsgivare och forskare att på förhand överblicka månadslönen när anställningstidens påbörjan och varaktighet kan vara i någon mån oviss. Förlängs eller avkortas den från början beräknade anställningstiden kan skilda avdragsprocent leda till att källskatteavdraget - som arbetsgivaren har att göra i enlighet med besked från den lokala skattemyndigheten - visar sig vara för stort eller för litet. Visserligen kan detta tillrättaläggas i efterhand - kanske vid en tid då gästforskaren lämnat landet - men man bör undvika allt som onödigt komplicerar hanteringen.

Fråga uppkommer om vilket procenttal som bör väljas om metoden skall användas. Det framlagda siffermaterialet pekar hän mot 35 eller 40 procent. Mot det lägre talet kan invändas att man inte genomgående når den avsedda "0-ställningen", mot det

högre talet att reduktionen i vissa lägen blir större än som åsyftas. Möjligt är ju även att ta något tal mellan 35 och 40 utan att därför helt komma tillrätta med invändningarna i fråga. Ett mer avjämnt tal torde dock i ett sammanhang som detta te sig naturligtast. I tabell intagen som bilaga 1 kan effekten vid olika procenttal utläsas.

Om den nu redovisade metoden kan allmänt sägas att den bör kunna fungera utan att åsamka arbetsgivarna några egentliga nytillkommande besvärligheter. Visserligen kan de vanliga källskattetabellerna inte användas utan viss bearbetning. Skattemyndigheterna får här lämna de erforderliga anvisningarna. - Vid en diskussion mellan den tilltänkte gästforskaren och den presumtive arbetsgivaren om anställningsvillkoren blir det inte svårare än nu att ange den svenska inkomstskatten på lönen.

Metoden innebär vidare, i motsats till de vid B och C berörda, att det progressiva inslaget i inkomstbeskattningen åtminstone i viss omfattning består - något i och för sig önskvärt eftersom progressivitet finns i alla jämförbara länders skattesystem. Dock skall observeras att metoden får den verkan att marginals-katten stannar vid 48 procent om skatten minskas med 40 procent och vid 52 procent om skatten minskas med 35 procent. Så låg högsta marginals-katt finns inte i t ex Frankrike, Storbritannien eller Västtyskland; i USA torde den ligga på drygt 50 procent. Det ligger också i sakens natur - även om högsta marginals-katt utomlands vanligtvis ifrågakommer vid högre inkomstlägen än som fallet är i Sverige - att vad nu påpekats kan innebära skattelättnader som ej är avsedda och som därjämte ökar successivt i högre lönelägen.

Med det nu sagda sammanhänger vad som påpekats redan tidigare att hur man än väljer procenttalet för skattereduktionen

Överkompensation sker i vissa inkomstlägen och motsatsen i andra.

Ytterligare en olägenhet skall påpekas. Om forskaren har annan inkomst att skatta för i Sverige, t ex kapitalinkomst, måste myndigheterna först undersöka hur mycket av den uträknade skatten som proportionellt belöper på lönen för att därefter reducera detta skattebelopp. Utredningen har genom förfrågningar hos dem som haft gästforskare anställda huruvida det var känt om de senare hade annan inkomst av tjänst än lönen bibragts den uppfattningen att detta endast undantagsvis kunde förekomma i form av särskilda föreläsnings- eller författararvoden. Om forskarnas ev kapitalinkomster är inget känt.

Utredningen har sökt bilda sig en uppfattning i frågan huruvida metoden kan medföra att hemlandet i stället för Sverige tar ut någon skatt i enlighet med vad som gäller i de avtal som inrymmer credit of tax-metoden. I förhållande till USA torde så inte bli fallet. I vissa andra länder kan detta tänkas bli fallet men till synes i negligierbar omfattning.

Utredningen ifrågasätter lämpligheten av att använda denna metod.

#### E. Del av lönen fritas från beskattning

En även i direktiven uppmärksammas möjlighet att uppnå den åsyftade skattelättnaden är att beskatta endast en del av forskarens lön. Det skall redan nu sägas att utredningen för sin del finner denna lösning vara att i första hand förordas. Innan skälen härför utvecklas, skall på samma sätt som skett tidigare visas att metoden kan leda till att gästforskaren bibehålls vid nettolönen i hemlandet, dvs "0-ställs" i detta avseende.

Om lönen beskattas till 70 procent kan konstateras att gästforskaren får ett netto efter skatt som väl svarar mot vad utredningen anser önskvärt. Med anknytning till de inkomstlägen, som finns i uppställningen ovan vid redovisningen av metoden D, kan följande här anges:

Årsinkomst	Önskad netto- behållning	Netto om 70 % av lönen beskattas
150 000	110 000	111 918
200 000	145 000	143 658
400 000	245 000	244 432
600 000	335 000	335 982
800 000	420 000	423 982

Det kan konstateras att siffrorna i andra och tredje kolumnerna överensstämmer förvånansvärt väl. Metoden medför med andra ord inte sådana effekter som föranleds av metoden vid D, nämligen att en beaktansvärd över- eller underkompensation sker i vissa inkomstlägen när en anpassning skall ske till nettot efter skatt i hemlandet.

Även denna metod innebär ett visst bevarande av progressionen i inkomstbeskattningen, något som är principiellt önskvärt och riktigt. Den högsta marginals-katten blir här 56 procent, vilket bättre överensstämmer med vad som gäller i andra länder än de 48 resp 52 procent som följer av metoden vid D.

Den nu diskuterade metoden medför inte några större praktiska problem såsom kan bli fallet med metoden vid D. Arbetsgivar-  
en, som naturligtvis skall aviseras härom av skattemyndig-  
heterna, kan här använda de sedvanliga källskattetabellerna  
och därvid avläsa preliminärskatten för den inkomst som  
svarar mot 70 procent av lönen.

I kontrolluppgiften inför avgivandet av självdeklaration, vilken uppgift kommer både taxeringsnämnden och den skattskyldige tillhanda, bör hela inkomsten anges med uppgift samtidigt att 70 procent därav - ett belopp som lämpligen framräknas - skall tas upp i deklarationen.

Vid förhandlingar om anställning av gästforskare föreligger inga särskilda svårigheter att ange den skatt som kommer att tas ut på lönen.

I det föregående har det problem något berörts som uppkommer när den i Sverige skattskyldige gästforskaren avlönas från hemlandet. Denna uppenbarligen relativt vanliga situation ger särskilda problem, som i princip dock inte skiljer sig från vad som redan för närvarande gäller. Den utländske arbetsgivaren kan inte åläggas göra källskatteavdrag och till de svenska myndigheterna inleverera innehållen skatt. Den tillämpade ordningen är i stället att gästforskaren avkrävs besked om sina löneförmåner, varefter han tillställs en skattsedel på preliminär B-skatt som han har att inbetala.

Eftersom de ifrågasatta särskilda skattereglerna skall kunna tillämpas även i nu åsyftade fall har lokal skattemyndighet att - sedan vederbörligt beslut meddelats om att forskaren skall åtnjuta skattelättnaderna i fråga - uträkna den preliminära B-skatten med beaktande härav.

Avslutningsvis vad gäller metoden vid D har angetts att i särskilda fall, om än i negligierbar omfattning, credit of tax-metoden kan medföra att hemlandet tar viss skatt på lönen i stället för Sverige. Metoden vid E med dess högre marginalskatt gör sannolikheten för att så skulle ske vid tillämpning av denna metod än mindre.

Enligt direktiven är det inte utredningens uppgift att föreslå de eventuella skattelättnadernas omfattning. Detta har inte hindrat utredningen från att konstatera, att en beskattning av 70 procent av lönen leder fram till att forskaren ungefärligen bibehålls vid det netto efter skatt som han har i hemlandet. Givetvis kan annat procental väljas med de effekter som följer därav. I tabeller intagna som bilaga 2 och 3 till detta betänkande ges sifferunderlag för framräkning av dessa effekter.

Innan man bestämmer sig för det sätt på vilket man vill genomföra de ifrågavarande skattelättnaderna och omfattningen av desamma bör man beakta vad som gäller om arbetsgivares skyldighet att erlagga avgifter till socialförsäkringen m m och om arbetstagares - i detta fall gästforskares - förmåner enligt försäkringen.

Här må först erinras om att, såsom framgår av redogörelsen i avsnitt 4, vissa utländska gästforskare här i landet inte omfattas av den svenska socialförsäkringen samt utländska arbetsgivare inte alltid skall betala svenska sociala avgifter för sin här sysselsatta arbetskraft. Gränsdragningen beträffande dessa undantag berörs i och för sig inte av de olika alternativ för att genomföra skattelindring som redovisats i det föregående. I den följande framställningen kommer därför att bortses från de forskare och arbetsgivare som omfattas av ifrågavarande undantag.

Syftet med de särskilda skattereglerna är att ekonomicke  
möjliggöra eller underlätta för arbetsgivare i Sverige att anlita utländska gästforskare. För arbetsgivaren är emellertid också uttaget av socialavgifter i nu avsedda fall en betydelsefull fråga. Lindras skatten kan förutsättas att lönekravet i motsvarande mån påverkas. Underlaget för arbetsgivaravgif-

ter och därmed dessas storlek sänks därigenom automatiskt. Detta är gemensamt för alla skattelindringsmetoderna. Vid de skilda metoderna finns därutöver utrymme för införande av särbestämmelser som medför ytterligare minskning av uttaget av socialavgifter med därmed förenade konsekvenser vad gäller förmånssidan.

Vad beträffar utredningens förslag att vissa ersättningar vid sidan av den egentliga lönen skall undantas från beskattning torde det i praktiken vara betydelselöst om man låter skattefriheten medföra att man vid bestämmande av den sjukpenninggrundande inkomsten bortser från dessa ersättningar eller ej. Eftersom den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs med hänsyn till den beräknade arbetsinkomsten under det närmaste året, kommer vid de löner som kan antas vara aktuella för forskarna den högsta sjukpenninggrundande inkomsten (152 250 kr år 1984) att uppnås även om man bortser från ersättningsbeloppen i fråga. Att införa en lagbestämmelse för att markera att sådant bortseende skall ske synes ej påkallat.

Såsom redovisats i avsnitt 4.1 läggs vid fastställande av försäkrads pensionsgrundande inkomst för visst år hans taxering till statlig inkomstskatt avseende samma år till grund. Undantas nyssnämnda ersättningar från beskattning, kommer de, även om ersättningen skulle överstiga de avdragsgilla utgifterna, ej att beaktas vid beräkning av pensionsgrundande inkomst. Detta kan resultera i att forskaren för ett kalenderår då han arbetar här endast en mindre del av året får en reducerad pensionspoäng. I regel är detta utan större intresse för forskaren. Intjänat poängår kan emellertid oavsett poängens storlek i förekommande fall vara av betydelse för rätten till folkpension. Att göra icke skattepliktiga speciella ersättningsbelopp pensionsgrundande kräver införande av en särskild lagbestämmelse härom. Vidare kan nämnas att ett bortseende från ifrågavarande ersättningar synes stå helt

i samklang med ett stadgande i 11 kap 2 § första stycket AFL, enligt vilket i fråga om arbete som har utförts utomlands vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst bortses från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet (jfr prop 1981/82:199 sid 18-20). Enligt utredningens mening bör ersättningsbeloppen i fråga ej vara pensionsgrundande. Något tillägg härom i 11 kap 2 § första stycket AFL synes ej erforderligt med hänsyn till bestämmelsen i 4 § samma kapitel att taxeringen till statlig inkomstskatt läggs till grund för den pensionsgrundande inkomsten.

Om nu åsyftade ersättningsbelopp ej blir förmånsgrundande för ATP, bör undantag ske även på avgiftssidan. Det nyssnämnda stadgandet i 11 kap 2 § första stycket AFL motsvaras i lagen (1981:691) om socialavgifter av en bestämmelse i dess 2 kap 4 §, enligt vilken vid bestämmande av underlaget för alla socialavgifterna skall bortses bl a från ersättning för arbete som har utförts utomlands, till den del denna inte räknas som lön enligt 11 kap 2 § första stycket AFL. Bestämmelsen i avgiftslagen bör enligt utredningens mening kompletteras på sätt framgår av vad nu angivits.

Med den avvisande inställning som utredningen redovisat beträffande de under A - C angivna metoderna för att åstadkomma skattelindring finner utredningen ej anledning att ytterligare beröra dem i förmåns- eller avgiftshänseende för socialförsäkringen.

Den under D angivna metoden för att åstadkomma skattelindring, nämligen avdrag från den uträknade skatten, medför inga särskilda konsekvenser för socialförsäkringen vare sig på förmånssidan eller avgiftssidan. Såväl pensionsgrundande inkomst som avgiftsunderlag fastställs enligt de allmänna reglerna på grundval av den åtnjutna lönen. En begränsning av

avgiftsskyldigheten med motsvarande effekter på förmånssidan är givetvis möjlig, om man så skulle önska. Detta kräver dock införande av särskilda lagbestämmelser härom både på förmånssidan och på avgiftssidan.

Beträffande den under E angivna skattelindringsmetoden, nämligen att endast viss del - t ex 70 procent - av lönen skall beskattas och att därför endast denna del skall tas upp i forskarens självdeklaration, kan i huvudsak hänvisas till vad som ovan anförts i fråga om bortseende från vissa särskilda ersättningar. Såväl förmåns- som avgiftssidan anknyts till den del av lönen som beskattas. Skulle det inträffa att forskaren - på grund av att endast 70 procent av lönen beaktas - inte får högsta sjukpenninggrundande inkomst kan förutsättas att arbetsgivaren ger en kompletterande sjuklön.

Av tabell intagen som bilaga 4 framgår arbetsgivarens totala kostnad (lön jämte avgift på den del av lönen som tas upp till beskattning), när denne skall för 1985 tillförsäkra en anställd viss lön efter skatt.

Ett fritagande av viss procentuell del av lönen från beskattning och ett bortseende från denna lönedel vid fastställande av sjukpenninggrundande resp pensionsgrundande inkomst torde inte påkalla någon lagändring såvitt gäller reglerna för beräkning av dessa inkomster. En komplettering av bestämmelserna i 2 kap 4 § socialavgiftslagen om bortseende från viss ersättning vid bestämmande av underlaget för socialavgifterna bör emellertid enligt utredningens mening göras vid en skattelindring enligt den under E angivna metoden. Bestämmelsen härom kan utformas så att den täcker såväl det procentuella löneavdraget som de ovan omnämnda särskilda ersättningarna i vad dessa är att anse som en löneförmån.

Sammanfattningsvis har utredningen till en början funnit, att - oavsett vilken metod för genomförandet av den egentliga skattelättnaden som väljs - de särskilda ersättningar, som kan utgå till forskaren vid sidan av lönen, av angelägna praktiska skäl bör fritas från beskattning i den mån de enligt gällande rätt överhuvud är att bedöma som en skattepliktig förmån. Samtidigt bör föreskrivas att eljest avdragsgilla kostnader för dubbel bosättning eller liknande ej medges till avdrag i den mån de får anses ha täckts eller bestritts genom förmånerna i fråga.

Vad gäller val av metod för utformning av de särskilda skatteregler som leder fram till den egentliga skattelättnaden, har utredningen funnit att de ovan vid A, B och C redovisade metoderna möter sådana invändningar att de inte kan förordas. Metoden vid D är inte heller en invändningsfri lösning. Mot metoden vid E finns inga egentliga invändningar att rikta, varför denna förordas.

Om man fritar viss del av lönen från beskattning, kan göras gällande att en motsvarande reduktion borde göras av eventuellt förekommande avdragsgilla omkostnader föranledda av anställningen. Utredningen vill emellertid inte förordas en föreskrift av sådan innebörd och detta av följande skäl.

Beträffande till industriföretag knutna forskare är upplyst att de i merendels ganska vid omfattning uppstår särskilda ersättningar eller åtnjuter förmåner av annan art som kompensation för beräknade merkostnader i anledning av anställningen i Sverige. Utredningen har, som framgår av det föregående, föreslagit att huvuddelen av dessa ersättningsbelopp resp värdet av dessa förmåner inte skall tas upp som skattepliktig intäkt, varvid tillika skall gälla att merkostnader som bestritts genom vad sålunda tillhandahållits ej skall vara avdragsgilla. Godtas detta torde merendels inte kvarstå några

avdragsgilla omkostnader av nu förevarande slag vad gäller gästforskare vid industriföretag. Om så emellertid undantagsvis skulle vara fallet, talar starka praktiska skäl mot en reduktion samtidigt som det kan konstateras att beskattningseffekten är från det allmännas synpunkt negligierbar.

Annorlunda torde det merendels förhålla sig för forskare från utlandet som tillfälligt knyts till universitet och andra institutioner. De kommer inte i samma mån i åtnjutande av nu avsedda förmåner. Att med tanke på dem reducera ifrågavarande avdragsrätt ligger inte i linje med önskemålet att stimulera deras intresse för gästforskning i Sverige. Även praktiska skäl talar emot en sådan reduktion.

Här skall en situation beröras, aktuell närmast vid skatte- lindring enligt metoden under E. Denna innebär ju att endast viss del - t ex 70 procent - av den egentliga lönen skall beskattas. Om forskaren blir sjuk, kommer detta att gälla även lön, som kan komma att utgå till honom under sjukskrivningstid. Fråga uppkommer emellertid hur man bör behandla den sjukpenning, som kan komma att utgå från allmän försäkringskassa eller annan försäkringsinrättning.

Den gästforskare, vars vistelse i Sverige är avsedd att vara minst ett år, skall vara sjukpenningförsäkrad här enligt AFL, i den mån han inte enligt socialförsäkringskonvention all- jämt omfattas av sitt hemlands motsvarande lagstiftning (jfr avsnitt 4). Vid sjukdom, som drabbar sådan gästforskare, utger försäkringskassan sjukpenning till honom, bortsett från det undantagsfall att han omfattas av s k arbetsgivarinträde och får sjuklön av sin arbetsgivare. Den sjukpenning, som forskaren får från kassan, är skattepliktig intäkt av tjänst enligt punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL. Sjukpenningen ersätter i princip förlorad forskarlön och bör därför enligt utredningens mening i skattehänseende behandlas på samma sätt

som lönen och alltså vid skattelindring enligt metoden under E vara skattepliktig endast till samma procentuella del som lönen.

Vad som nu har sagts om sjukpenning enligt AFL bör gälla även vissa andra i punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL angivna ersättningar, nämligen sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd, ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare och föräldrapenning enligt AFL. Detsamma bör gälla även sådan i 32 § 1 mom KL såsom skattepliktig omnämnd ersättning, som i annan form än livränta utgått på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med forskartjänsten.

Följande skall här tilläggas. I avsnitt 6.4 har återgivits ett uttalande däri en forskare vid Uppsala universitet kritiserat att den förste innehavaren av Erlanderprofessuren, en forskare från USA, som av och till arbetat i Sverige under ungefär två år, inte kom i åtnjutande av sjukförsäkringsförmåner oaktat universitet erlade arbetsgivaravgifter. Härtill är att säga att - såsom närmare belysts under avsnitt 4.1 - en förutsättning för förmånerna i fråga är att vederbörande blivit inskriven hos försäkringskassa. Härför erfordras att vistelsen i Sverige är avsedd att vara minst ett år. Det är inte för utredningen känt om framställning om inskriving hos kassa gjorts. Det kan naturligtvis också vara tveksamt hur en framställning i ett fall som detta skall bedömas. Utredningen får under alla förhållanden konstatera att hithörande bestämmelser på socialförsäkringsområdet, vilka är av generell natur, inte kan av innovationsskatteutredningen omprövas. - Slutligen skall tilläggas att arbetsgivaravgifterna till socialförsäkringen är av kollektiv natur och att det förhållandet att en viss arbetsgivare betalat sådana avgifter sak

nar samband med frågan huruvida en hos honom anställd är förmånsberättigad eller ej.

Slutligen må följande beröras. Sedan några år gäller särskilda regler för "kontraktsanställd forskare" vid SIPRI i syfte att bereda sådan forskare vissa skattelättnader. Dessa bestämmelser, som kan avse även annan forskare än den som fyller kraven enligt de ifrågasatta nya bestämmelserna för utländska gästforskare, bör bibehållas samtidigt som forskare hos SIPRI - om han fyller villkoren enligt de sistnämnda reglerna - kan äga att i stället begära tillämpning av dem.

## 9 SÄRSKILDA FRÅGOR

## 9.1 Forskare som ifrågakommer för skattelättnader

I direktiven görs härom följande uttalande.

"De särskilda skattereglerna skall endast omfatta utländska medborgare som är bosatta och verksamma utomlands före anställningen här i landet. Anställningen bör avse kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet. Kompetenskraven bör ställas så högt att antalet personer som uppfyller kraven blir begränsat."

Utredningen vill något kommentera detta uttalande. Grundtanken är uppenbarligen att den forskare som på grund av medborgarskap eller bosättning och hemvist har en påtaglig anknytning till vårt land skall vara underkastad vanliga svenska skatteregler. Det betyder bl a att en svensk medborgare bosatt och verksam utomlands inte ifrågakommer för skattelättnader vid tillfälligt forskningsarbete i Sverige. En utländsk forskare anställd vid ett bolag utomlands, som är dotterbolag till ett svenskt moderbolag, har däremot inte sådan anknytning till Sverige att han ej kan ifrågakomma för skattelättnader vid gästforskningsuppdrag i Sverige.

Uttrycket "verksam utomlands före anställningen här i landet" ger givetvis uttryck för en riktig princip. Det kan emellertid finnas situationer där uttrycket inte bör hårdas. En utländsk forskare kan, såsom påpekats för utredningen, ha sin verksamhet tillfälligt förlagd till Sverige - kanske för föreläsningsverksamhet e d - för att därefter knyts till ett gästforskaruppdrag här i landet. Man bör undvika sådant som

att han skall nödgas återvända till hemlandet, där för en kortare tid ta upp någon verksamhet och sedan fara tillbaka till Sverige för att bli berättigad att utnyttja de förmånligare skattereglerna.

En inskränkning utöver vad som inryms i det nyss återgivna direktivuttalandet kan å andra sidan möjligen övervägas. Under utredningsarbetets gång har viss tvekan yppats om det lämpliga i att de förmånligare skattereglerna skulle kunna gälla även för gästforskare i Sverige som är medborgare i annat nordiskt land. Denna tvekan skulle hänföra sig till en möjlig irritation när det uppmärksammades att den nordiske gästforskaren fick behålla väsentligt mer av sin lön än den inhemske kollegan. Vidare har sagts att med likartade bestämmelser i andra nordiska länder - en följsamhet i skattelagstiftningssammanhang finns många tidigare exempel på - skulle nordiska forskare av renodlade skatteskal eftersträva arbete i annat nordiskt land än hemlandet.

Mot ett uteslutande av nordiska gästforskare från skattereglerna i fråga talar å andra sidan att forskarlönerna, i varje fall professorslönerna, är så avsevärt mycket högre i Danmark och Norge att utan en lindring i beskattningen gästforskare från dessa länder inte kan påräknas. För utredningen har påvisats flera exempel härpå. Även från industrihåll har bestämda önskemål framställts om att inte göra undantag för nordiska forskare.

Utredningen erinrar om ett tidigare återgivet uttalande att svenska forskare kan känna irritation över att utländska kolleger får en högre bruttolön än den egna, enär detta anses ge uttryck för en värdering av forskaruppgiften som sådan, men å andra sidan kan godta en förmånligare skattemässig behandling av gästforskaren än som ifrågakommer för den inhemske forskaren som själv kan bli förmånsbehandlad vid gäst-

forskning utomlands. Med hänsyn härtill och till att de nu aktuella skattereglerna i varje fall tills vidare inte har någon motsvarighet i övriga nordiska länder förordar utredningen att man avstår från den nu diskuterade inskränkningen.

Ett särskilt problem är vidare hur det skall förfaras beträffande utländska gästforskare som befinner sig i Sverige när de ifrågasatta nya skattereglerna träder i kraft. Mot att tillämpa dem i sådana fall kan sägas tala att forskaren knutits till verksamheten i Sverige under de villkor som gällde när denna påbörjades. Dessa villkor bör ha varit bekanta för honom och för hans arbetsgivare och hans anställningsförmåner kan vara avvägda med hänsyn härtill. För en tillämpning av bestämmelserna i dessa fall talar å andra sidan att det kan vara angeläget att ekonomiskt möjliggöra eller underlätta att forskaren i fråga ges tillfälle att fullfölja ett pågående uppdrag. Utredningen har för egen del den uppfattningen att skattereglerna i fråga skall kunna tillämpas även i de nu åsyftade fallen därest detta bedöms vara i enlighet med lagstiftningens syfte. Det innebär att man beaktar omständigheterna i det särskilda fallet. Är forskaren på ett för arbetsgivaren förbindande sätt tillförsäkrad full ekonomisk kompensation för hela anställningstiden, kan anledning saknas att medge skattelättnader. Om åter läget är det att uppdragets fullföljande och avslutande reellt är beroende av skatteeftergifter, bör sådana kunna meddelas. Det kan tilläggas att någon retroaktiv skattelättnad givetvis inte ifrågakommer.

Som ovan antytts bör någon begränsning finnas av den tid varunder de förmånliga skattereglerna skall gälla. Anledningen härtill är i och för sig uppenbar. Den forskare som stannar här för längre tid måste antas ha anpassat sig till de i Sverige gällande villkoren i olika hänseenden och han bör

skattemässigt behandlas på samma sätt som andra inkomsttagare. Problemet är vilken tidsbegränsning som bör gälla.

Som redovisats under avsnitt 6.3 har utredningen noterat ganska skilda uppfattningar hos dem man rådgjort med: två upp till fyra år, i båda fallen med möjlighet till förlängning, när det är av särskilda skäl påkallat, har angetts som lämpliga längsta tider.

Utredningens mening är att en betydande flexibilitet bör gälla. Ett medgivande av nu ifrågavarande slag bör givetvis inte ifrågakomma för längre tid än som begärts eller som kan förutses vara erforderlig för den avsedda forskarinsatsen. En god ordning kan vara när anställningstiden inte kan med större säkerhet överblickas och önskemål framställts om att de särskilda reglerna skall gälla för längre tid att ge ett medgivande för två år med en möjlighet till förlängning för att arbetet eller projektet i fråga skall kunna föras till ett slut. Den längsta tiden för skattelättnader för en och samme forskare bör normalt vara fyra år, och detta även om forskaren anlitas av skilda institutioner eller företag eller under inte sammanhängande tidsperioder. När utredningen här och i den utarbetade lagtexten använder ordet "bör" sker detta i syfte att ge beslutsorganet i fråga viss möjlighet att gå utöver fyraårsgränsen, när detta ter sig betingat av alldeles särskilda omständigheter.

I direktiven talas om "forsknings- eller utvecklingsarbete" och man kan utgå från att den närmare innebörden därav avsetts vara vad som går in under de i sammanhanget gängse definitionerna sådana de återges t ex i regeringens proposition 1983/84:107 om forskning (sid 7-8).

Utredningen har vid sina kontakter ställt frågan om vad som sålunda avses med forsknings- och utvecklingsarbete är något

entydigt eller om man här möter tolkningsproblem. Svaren har inneburit ungefär följande.

De områden inom vilka forskning och utbildning sker vid universitet och högskolor är notoriskt sådana områden som här är i fråga. Det kan emellertid också finnas forskningsområden utomlands som tills vidare inte återfinns vid våra läroanstalter. I övrigt har svaren inneburit, att vad som hänförs till FoU är vad som det här bör vara fråga om samtidigt som det påpekats att det kan vara svårt i det enskilda fallet att avgöra om det verkligen handlar om ett FoU-arbete. Till sådant arbete vill man genomgående också hänföra en forskarin-sats som visserligen innebär att gästforskaren endast utnyttjar sitt befintliga kunnande i syfte att utveckla eller förändra ett företags produktion men i och för sig inte har till resultat att forskningen som sådan vidareutvecklas. Vid sådana uttalanden har fogats kravet på att arbetet skall ligga på en kvalitativt hög nivå - det har talats om att man kanske borde upprätthålla krav på professorskompetens eller doktorsgrad för att få en presumtion för att det handlar om en verksamhet på den avsedda höga nivån.

Det kan i detta sammanhang omnämnas att statistiska centralbyrån i anslutning till en enkät om forsknings- och utvecklingsarbete 1981-1983 (blankett 811) karaktäriserat det senare som en uppgift "att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana", med andra ord - för att återge ett av ett industriföretag nyttjat uttryck - en "avancerad produktutveckling".

Det är anledning att här erinra om tidigare återgivna till utredningen gjorda uttalanden att bestämmelserna borde kunna tillämpas även när fråga är om utvecklingsarbete avseende

sådant som t ex rationalisering, administration, logistik, marknadsföring. Utredningen vill som sin mening uttala, att när i den utarbetade lagtexten, i enlighet med direktiven, talas om "utvecklingsarbete" detta väl kan tänkas omfatta även sådant som rationalisering etc. Den avgörande synpunkten bör vara om den som anlitas för utvecklingsarbetet utför detta med utnyttjande av forskningsresultat som han uppnått eller vetenskapligt kunnande som han genom forskarinsatser förvärvat. I praktiken kan detta betyda att beslutsorganet i fråga fäster särskild vikt vid om vederbörande är på , ofesors- eller doktorsnivå.

Utredningen har den uppfattningen att man inte kan och möjligen inte heller bör precisera sig i nu förevarande sammanhang mer än som skett. Det gäller i stället att tillse att de som har att göra bedömningen har kompetens härför och följer de allmänna riktlinjer som angetts i det föregående.

I direktiven sägs också att en förutsättning för de tänkta skattereglerna är att betydande svårigheter skulle föreligga för forskarrekrutering inom landet. På denna punkt har utredningen fått ett mycket entydigt svar, nämligen att man anlitar inte en utländsk forskare om en lika kvalificerad svensk sådan finns att tillgå. Många skäl sägs tala härför såsom under alla förhållanden högre kostnader, nödvändigheten att hjälpa till med bostadsfrågan, understundom kanske språksvårigheter.

## 9.2 Beslutsorgan

Med det föregående har berörts vad som i princip synes böra gälla för att de särskilda skattereglerna skall bli tillämpliga på en gästforskare. Den därpå följande frågan gäller på vem det skall ankomma att pröva om forskaren i fråga uppfyller de ställda villkoren.

Vissa av dessa villkor, såsom att vederbörande är utländsk medborgare samt bosatt och verksam utomlands före anställningen i Sverige, kan i och för sig tänkas prövade av taxeringsnämnd. Men åtskilliga olägenheter skulle vara förenade med en sådan ordning. Taxeringsnämnderna är inte verksamma hela året. Sina beslut fattar nämnden i anslutning till att taxeringen bestäms. Några förhandsuttalanden kan nämnden inte göra. Vid tvistigheter kan besvär anföras och ärendet fördröjas på ett oacceptabelt sätt.

Bedömningen huruvida fråga är om ett kvalificerat forsknings- och utvecklingsarbete enligt bestämmelserna härom är något som av uppenbara skäl inte kan ankomma på taxeringsnämnderna. Någon annan lösning måste eftersträvas.

Inom riksskatteverket finns en nämnd för rättsärenden med uppgift att ge förhandsbesked i inkomsttaxeringsfrågor. Inte heller denna nämnd är en lämplig lösning av detta problem. Ledamöterna är åtta och det kan inte förutsättas att dessa kan sammanträffa för beslut så ofta och med den snabbhet som här erfordras. De är inte heller utsedda med tanke på en bedömning av frågor som den nu aktuella. Förfarandet är vidare formaliserat med motpart och på annat sätt. Och besluten kan av part överklagas. - Vid sidan av förhandsbesked ges också besked i åtskilliga dispensärenden där inte överklagbara beslut lämnas av ordföranden jämte ytterligare två ledamöter. Dessa är hämtade från nämnden där särskild sakkunskap beträffande forsknings- och utvecklingsarbete inte kan förutsättas vara representerad.

I stället bör en okonventionell lösning övervägas som möjliggör snabba och slutliga beslut. Beslutsuppgiften bör läggas på en starkt begränsad personkrets med inslag av särskild sakkunskap. Anknytning bör vidare ske till en befintlig myn-

dighet som kan tillhandahålla erforderlig administrativ service.

En anknytning bör ske till riksskatteverket med hänsyn till den centrala ställning inom skatteförvaltningen som verket har och med de förutsättningar som därigenom finns för att fattade beslut snabbt skall kunna bringas till kännedom för arbetsgivare och arbetstagare samt vederbörande lokala skattemyndighet. Därvid ges tillika information om vad som skall beaktas för att ett beslut om tillämpning av de särskilda skattereglerna blir vederbörligen effektuerat och iakttaget.

I särskild mån ansvarig bör enligt utredningen generaldirektören i riksskatteverket vara och han bör som ordförande ingå i ett beslutskollegium. Vid förhinder för generaldirektören bör överdirektören i verket inträda och ta över den förres uppgifter och ansvar.

I beslutskollegiet bör vid sidan av generaldirektören endast några få personer ingå och de bör företräda särskild sakkunskap. Anledningen till att personkretsen bör vara så liten är önskemålet att kunna ge snabba besked. Med en större personkrets ökar svårigheten att samla vederbörande till sammanträde resp genom telefonkontakt nå fram till ett beslut.

Givetvis ankommer det på regeringen att utse de personer - enligt utredningens mening ej fler än två jämte ersättare för dem - som förutom ordföranden skall ingå i kollegiet. Utredningen vill emellertid redovisa några synpunkter i sammanhanget.

En av de två bör helst ha särskilda insikter på de tekniskt naturvetenskapliga och medicinska forskningsområdena och jämväl på de forskningsområden som är aktuella inom läkeme-

delsindustrin. Det kan antas att framställningar om tillämpning av de särskilda skattereglerna blir relativt sett mest frekventa inom dessa områden.

Sannolikt kan det vara svårt att finna en person med en så hög och bred kompetens som den nyss antydda. När en ersättare för den ordinarie ledamoten utses, bör detta ske med tanke på att få den komplettering av sakkunskapen som kan bära eftersträvas.

Avser en framställning ett ämnesområde utanför den ordinarie ledamotens särskilda kompetens men inom ersättarens, bör ordföranden vara oförhindrad att låta den sistnämnde i stället för den ordinarie ledamoten inträda i beslutsfunktionen.

Förslag till ledamot och ersättare för denne i nu åsyftat fall kan tänkas bli avgivet från olika håll. Utredningen har haft såväl IVA som STU i tankarna men stannat för att förorda att förslag i ämnet bör gemensamt avges av NFR och MFR. Förslaget bör vara ett ordförandeärende bl a därför att befattningshavare vid de båda forskningsråden - som inte gärna kan vara med om att förorda sig själva - inte skall vara på förhand uteslutna från att kunna ifrågakomma för förslag.

De särskilda skattereglerna kan vinna tillämpning även på många andra forskningsområden. Särskilt bör i sammanhanget det humanistiskt samhällsvetenskapliga området uppmärksammas, och utredningen förordar att den andre av de båda nu aktuella ledamöterna jämte dennes ersättare utses på förslag av HSFR eller rättare sagt dess ordförande. Vid val av ledamot och suppleant bör eftersträvas att de båda tillsammans täcker så vida i sammanhanget aktuella områden som möjligt. Vad ovan sagts om anlitande i vissa fall av ersättaren i stället för den ordinarie ledamoten bör gälla även i detta fall.

Hur valet av ledamöter och suppleanter än utfaller, ligger det i sakens natur att framställningar kan inkomma som ligger utanför den inom beslutskollegiet representerade omedelbara sakkunskapen. Det kan antas att framställningarna, som måste förutsättas vara så motiverade att forsknings- eller utvecklingsarbetets innebörd klart framgår och att tillräckliga uppgifter lämnats rörande den tilltänkte, eller redan befintlige, gästforskarens data i vad dessa är av betydelse vid ärendets behandling, merendels kan bedömas av kollegiet även om framställningen avser något utanför ledamöternas egentliga kompetensområde. När så emellertid inte är fallet, kan ifrågakomma att genom en formlig remiss till sakkunnig instans inhämta dess synpunkter före ett beslut. Är ärendet brådskande eller finner man detta enklare och bekvämare bör hinder inte möta för företrädare för kollegiet att ta en direkt kontakt med den eller dem som här kan lämna avgörande synpunkter. En tjänsteanteckning att läggas till handlingarna bör göras med uppgift varifrån synpunkter inhämtats och, kortfattat, vilka dessa varit.

När det gäller framställningar från universitet, högskolor etc, har universitetskanslern under hand framfört synpunkten, att det bör ankomma på institutionen i fråga att göra en till ifrågavarande beslutskollegium ställd framställning som inges till vederbörande rektorsämbete. Det skulle därefter ankomma på rektor att med till- eller avstyrkan vidarebefordra framställningen. Tillämpas denna ordning kompletteras följaktligen beslutsunderlaget. En sådan ordning, som synes ändamålsenlig, bör kunna iakttas utan att detta blir i lag eller förordning direkt föreskrivet.

Här skall tillfogas att åtskilliga framställningar om de särskilda skattereglernas tillämpning kan komma att avse utländska personer med uppgift att bedriva tillämpad forskning eller utvecklingsarbete vid svenska industriföretag.

Utredningen har övervägt om på grund härav i beslutsorganet borde ingå också någon ledamot med särskilda insikter på detta område. Tanken har emellertid avvisats dels därför att fältet här är så vitt att en enskild person knappast kan tänkas ha en samlad överblick, dels - och kanske främst - för att inte äventyra en snabb handläggning genom att utöka kretsen av dem som har att delta i ett beslut. Enligt utredningens mening bör det i stället ankomma på ordförandena i NFR och MFR när de ger in förslag till regeringen beträffande en ledamot med suppleant för denna att väga in även sådant som nu berörs. Möjligheterna för beslutsorganet att inhämta synpunkter från t ex IVA och STU skall inte heller förbises.

Utredningen har övervägt om det bör föreskrivas att de tre i beslutet deltagande skall vara ense om bifall för att sådant skall meddelas. En föreskrift av denna innebörd kunde tänkas i sin mån medverka till särskild återhållsamhet när det gäller att medge skattelättnaderna i fråga, en återhållsamhet som ges uttryck för i direktiven. Å andra sidan finns grundad anledning anta att de tre beslutsfattarna vinnlägger sig om att nå en gemensam uppfattning i enlighet med lagstiftningens syfte och att man endast rent undantagsvis kommer till olika slut. Utredningen finner sammanfattningsvis inte anledning förorda annat än vad som normalt gäller när ett kollegium om tre personer har att fatta ett beslut.

Om det skulle inträffa att ett brådskande beslut behöver fattas när en av ledamöterna, annan än ordföranden, av sjukdom eller annat skäl inte kan delta och detsamma gäller dennes personlige suppleant, bör beslut likväl kunna meddelas men endast under förutsättning att de två är om beslutet ense.

Beslutskollegiet bör ges en benämning som ansluter till dess uppgift. Utredningen föreslår benämningen "forskarskattenäm-

den" oaktat detta inte ter sig helt adekvat då beslutsuppgiften avser endast utländska forskare.

Forskarskattenämnden knyts alltså i servicehänseende till riksskatteverket men har i övrigt en fristående ställning till verket.

### 9.3 Om procederet i övrigt

En framställning om tillämpning av de särskilda skatteregler-  
na inges naturligen av den institution eller det företag som  
anlitat eller avser att anlita den utländske forskaren.  
Hinder möter givetvis ej för forskaren att själv göra en  
framställning. Överhuvud finns inget behov av någon formali-  
sering i detta hänseende utom såtillvida att framställningen  
skall vara skriftlig. Inte ovanligt är att forskaren eller  
den som utför utvecklingsarbetet kvarstår i tjänst hos sin  
arbetsgivare i hemlandet och också avlönas därifrån. Upp-  
dragsgivaren i Sverige, i dessa fall normalt ett industri-  
företag, ersätter sedan det utländska företaget för till-  
handahållna tjänster. Forskaren hos industriföretaget blir  
skattskyldig i Sverige om arbetet sträcker sig över ett halv-  
år. Även här kan skattelättnader ifrågakomma - det svenska  
företagets kostnad gentemot det utländska företaget påverkas  
av skatten i Sverige. Framställning om skattelättnader bör  
kunna göras av vem som helst av forskaren och något av de  
båda berörda företagen.

Inkommet ärende diarieförs och förbereds för avgörande genom  
remiss till sakkunnig instans om så erfordras och tiden det  
medger eller genom muntligen inhämtade upplysningar som doku-  
menteras genom en tjänsteanteckning. Sedan beslut fattats och  
skriftligen utformats - vid bifall kan en standardblankett  
användas - ges sökanden och andra berörda del därav. Av be-  
slutet skall framgå de skatte- och avgiftsregler som gäller.

Beslutet bör inte kunna överklagas (jfr nedan) varför något formellt delgivningsförfarande inte erfordras. Vederbörande lokala skattemyndighet underrättas när framställning bifallits och på myndigheten ankommer att ge den svenske arbetsgivaren besked om vad denne har att iaktta beträffande preliminärskatteavdrag. Avlönas forskaren från utlandet skall för honom utfärdas en debetsedel på preliminär B-skatt, beräknad med stöd av inhämtade eller i ansökningshandlingen lämnade uppgifter om lönens storlek och med iakttagande av de särskilda skattereglerna.

Som nyss antytts bör ett beslut av förevarande slag inte kunna överklagas. Olika skäl talar härför. Någon naturlig överinstans finns inte - skattedomstolarna är inte lämpliga i sammanhang som detta och regeringen bör inte överpröva beslut gällande enskilda personers beskattning. Med besvär rätt fördröjs också enligt sakens natur ärendets slutliga avgörande och en administrativt besvärlig situation kan uppkomma under mellantiden om besvären skulle bifallas. I stället bör gälla att nämnden kan på förnyad framställning ompröva frågan.

Enligt förvaltningslagen skall ett för sökanden negativt besked innehålla skälen härför. Om annat inte direkt föreskrivs kommer detta att gälla i nu förevarande fall. Föreligger inte besvär rätt kan sägas att behovet av motivering inte är mer framträdande - motiveringens syfte är bl a att ge vägledning vid ett överklagande. Å andra sidan kan sökanden ha behov av motiveringen för avslaget, nämligen om han vill göra en förnyad och kompletterad framställning. Utredningen anser att motiveringsskyldigheten vid avslag bör gälla. - Vid bifall erfordras ingen motivering.

#### 9.4 Sekretess

Utredningen har föreslagit att prövningen huruvida de särskilda skattereglerna skall bli tillämpliga på en gästforskare skall göras av ett särskilt beslutsorgan - forskarskatte-nämnden - knutet till riksskatteverket. Det är uppenbart att det i ärenden av förevarande slag kan förekomma uppgifter, vars utlämnande kan medföra skada för den enskilde. Bl a förutsätts att den skriftliga framställningen om reglernas tillämpning innehåller en redogörelse för den verksamhet gästforskaren skall bedriva i Sverige och vad syftet är med denna verksamhet. Även skyddsvärda uppgifter rörande forskarens person kan tänkas förekomma. Enligt utredningens mening bör den sekretessnivå som gäller på skatteområdet i övrigt i första instans också gälla nu aktuella ärenden. Sekretessen bör alltså vara absolut.

Enligt 9 kap 1 § första stycket sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Med fastställande av underlag för bestämmande av skatt åsyftas - som framgår av prop 1979/80:2 med förslag till sekretesslag m m, del A sid 258 - i första hand taxering som i lagtexten uttryckligen nämns som exempel härpå. Likaså åsyftas värdesättning av aktier i bolag eller andelar i ekonomiska föreningar till ledning för taxering. Som en verksamhet av nu angivet slag är vidare att räkna dispensärenden. Exempel på dispensärenden är ärenden om befrielse från tillämpningen av bestämmelserna om beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av aktier eller liknande egendom i samband med strukturrationaliering. Hit hör också ärenden angående rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för avsättning till särskild nyanskaaffningsfond och ärenden om avdrag enligt

lagen (1978:401) om exportkreditstöd. Dessutom innefattas i den nu nämnda verksamheten även ärenden om förhandsbesked i taxerings- och skattefrågor.

Otvivelaktigt företer de ärenden som forskarskattenämnden kommer att handlägga stora likheter med flera av de ärendetyper som nämnts ovan. De beslut som nämnden har att meddela beträffande gästforskare är enligt utredningens mening att se som ett led i fastställande av underlag för bestämmande av skatt för dem. Härav följer att någon särskild sekretessregel vid sidan av den befintliga inte erfordras.

I 9 kap 1 § tredje stycket görs undantag från sekretessen för beslut varigenom bl a underlag för bestämmande av skatt fastställs. Vissa beslut är emellertid inte undantagna från sekretessen. Dessa återfinns i nämnda stycke i en särskild uppräkningslista. Vidkommande frågan om vilket sekretessskydd som skall gälla beträffande beslut av den särskilda nämnden bör beaktas att den beskattningsfråga som behandlas vanligen har samband med ett vid en institution eller ett företag planerat eller pågående projekt. Här kan ett mycket starkt sekretessintresse föreligga. Med tanke på den motiveringsplikt som i vissa fall föreligger enligt förvaltningslagen kan ett beslut av ifrågasvarande slag komma att innehålla åtskilligt av skyddsvärd natur. Det vore beklagligt om t ex ett företag av hänsyn till risken för att uppgifter som man anser skyddsvärda tas in i ett offentligt beslut avstod från möjligheten att göra framställning om skattelindring med följd att man kanske också tvingades avstå från att anlita den utländske forskaren. Utredningen anser att även forskarskattenämndens beslut bör omfattas av sekretess. I den uppräkningslista som finns i 9 kap 1 § tredje stycket sekretesslagen bör därför beslut av ifrågasvarande slag tas med. Det kan tillfogas att med ett sådant tillägg någon som helst tvekan inte kan råda om att ärendena hos forskarskattenämnden omfattas av föreskrifterna i 9 kap 1 § första stycket sagda lag.

## 10 FÖRFATTNINGSBESTÄMMELSER M M

En lagstiftning som den nu ifrågavarande innebär vissa om än begränsade ingrepp i kommunalskattelagens regelsystem och därigenom också i vad som i motsvarande hänseenden gäller enligt lagen om statlig inkomstskatt. Även från bestämmelser i uppbördslagen och taxeringslagen görs vissa avsteg.

När de tidigare omnämnda särreglerna beträffande forskare vid SIPRI infördes skedde detta lagtekniskt genom några ändringar i kommunalskattelagen. När det gäller de erforderliga gästforskarbestämmelserna ter det sig för utredningen med hänsyn till dessas omfattning och karaktär som mest ändamålsenligt att sammanföra dem i en särskild lag. Större överskådlighet vinnns och man ser lätt sambandet mellan de olika bestämmelserna. Förslag till lagtext har utarbetats i enlighet härmed.

Även sekretesslagen bör kompletteras i visst hänseende. Förslag härtill har likaledes utarbetats. Detsamma gäller även lagen om socialavgifter.

Om statsmakterna godtar den ordning för gästforskarfrågans hantering, som utredningen förordar, bör instruktionen för riksskatteverket kompletteras på ett par ställen. Det har saknats anledning för utredningen att i det rådande läget avge förslag till ändring i denna i administrativ ordning tillkomna författning.

De nya bestämmelserna avses kunna tillämpas fr o m ingången av beskattningsåret 1985. De bör emellertid ges sådant ikraftträdande att beslut beträffande de nya reglernas tillämplighet i enskilda fall kan, med verkan från nämnda tidpunkt, meddelas dessförinnan.

Utredningen vill tillfoga några ord som berör kostnadsfrågan från kommunal och statlig synpunkt. I avsnitt 6 har redovisats de upplysningar om antalet anlitade högt kvalificerade utländska gästforskare, som lämnats av dem som tillfrågats och som också svarat. Vad som erfarits ger av skilda skäl inte något bärande underlag för en uppskattning av hur många sådana gästforskare som genomsnittligen är verksamma i Sverige under ett år. Det kan vara anledning erinra om att IVA på fråga svarat att antalet troligen inte understeg 50 och knappast översteg 200. Uppgifterna är alltså högst osäkra, och härtill kommer att om de nu övervägda särskilda skattereglerna genomförs detta kan antas medföra att fler utländska gästforskare än tidigare kommer att bli anlitade. I vilken omfattning detta kommer att ske kan givetvis inte förutses.

Redan av vad nu anförts framgår att det saknas förutsättningar för utredningen att ge en antydan om storleken av det skatte- och avgiftsbortfall som reformen kommer att medföra. Härtill kommer andra omständigheter som också förhindrar beräkningar av detta slag. Bland de 50 - 200, som IVA gissningsvis angett, finns åtskilliga, troligen ett flertal, som inte ifrågakommer för svensk beskattning antingen därför att de är här högst ett halvt år och därunder avlönas från hemlandet eller därför att visiting professors-regeln är tillämplig. För att överhuvud kunna göra en beräkning erfordras också ett jämförelsematerial av annat slag, nämligen kännedom om de avlöningsförmåner som gästforskare i nuläget åtnjuter. I varje fall vad gäller sådana forskare i näringslivets tjänst saknas uppgifter härom.

Det är alltså av mångahanda skäl inte möjligt att siffermässigt antyda vilket skatte- och avgiftsbortfall som kan tänkas föranledas av reformen liksom det inte heller är möjligt att beräkna skattemässiga och andra effekter i avseende å gästforskarnas arbetsgivare, vars kostnader för forskarna minskas. Allmänt torde dock kunna sägas att skatte- och avgiftsbortfallet blir av mycket marginell betydelse.

Bilaga 1

Kommunal utdebitering 30 kr

Lön	Tax 86		Lön efter skatt efter visst avdrag från den uträknade skatten				
	Skatt	Lön efter skatt	10 %	20 %	30 %	40 %	50 %
100 000	35 582	64 418	67 558	71 164	74 092	78 650	82 209
150 000	62 316	87 684	93 915	100 147	106 378	112 610	118 842
200 000	95 708	104 292	113 862	123 433	133 004	142 575	152 146
250 000	133 068	116 932	130 238	143 545	156 852	170 159	183 466
300 000	170 568	129 432	146 488	163 545	180 602	197 659	214 716
400 000	248 018	151 982	176 783	201 585	226 387	251 189	275 991
500 000	328 018	171 982	204 783	237 585	270 387	303 189	335 991
600 000	408 018	191 982	232 783	273 585	314 387	355 189	395 991
700 000	488 018	211 982	260 783	309 585	358 387	407 189	455 991
800 000	568 018	231 982	288 783	345 585	402 387	459 189	515 991
900 000	648 018	251 982	316 783	381 585	446 387	511 189	575 991
1 000 000	728 018	271 982	344 783	417 585	490 387	563 189	635 991
1 100 000	808 018	291 982	372 783	453 585	534 387	615 189	695 991
1 200 000	888 018	311 982	400 783	489 585	578 387	667 189	755 991
1 300 000	968 018	331 982	428 783	525 585	622 387	719 189	815 991
1 400 000	1 048 018	351 982	456 783	561 585	666 387	771 189	875 991
1 500 000	1 128 018	371 982	484 783	597 585	710 387	823 189	935 991
1 600 000	1 208 018	391 982	512 783	633 585	754 387	875 189	995 991

## Bilaga 2

## Kommunal utdebitering 30 kr

Lön	Tax 86		Lön efter skatt när del av lönen beskattas				
	Skatt	Lön efter skatt	90 %	80 %	70 %	60 %	50 %
100 000	35 582	64 418	69 418	74 418	78 996	82 936	85 796
150 000	62 316	87 684	96 408	104 418	111 918	119 418	126 768
200 000	95 708	104 292	118 292	131 284	143 658	154 418	164 418
250 000	133 068	116 932	135 682	154 292	171 557	187 684	201 908
300 000	170 568	129 432	151 932	174 432	196 932	218 292	237 684
400 000	248 018	151 982	183 942	214 432	244 432	274 432	304 292
500 000	328 018	171 982	211 982	251 982	291 932	329 432	366 932
600 000	408 018	191 982	239 982	287 982	335 982	383 942	429 432
700 000	488 018	211 982	267 982	323 982	379 982	435 982	491 932
800 000	568 018	231 982	295 982	359 982	423 982	487 982	551 982
900 000	648 018	251 982	323 982	395 982	467 982	539 982	611 982
1 000 000	728 018	271 982	351 982	431 982	511 982	591 982	671 982
1 100 000	808 018	291 982	379 982	467 982	555 982	643 982	731 982
1 200 000	888 018	311 982	407 982	503 982	599 982	695 982	791 982
1 300 000	968 018	331 982	435 982	539 982	643 982	747 982	851 982
1 400 000	1 048 018	351 982	463 982	575 982	687 982	799 982	911 982
1 500 000	1 128 018	371 982	491 982	611 982	731 982	851 982	971 982
1 600 000	1 208 018	391 982	519 982	647 982	775 982	903 982	1 031 982

Bilaga 3

Kommunal utdebitering 30 kr. Felmarginal +/- 100 kr.

Lön efter skatt	Erforderlig lön när del av lönen beskattas.					
	Erforderlig lön före skatt.	90 %	80 %	70 %	60 %	50 %
Tax 86						
60 000	91 200	83 200	78 600	75 100	71 900	68 900
72 000	115 200	104 700	96 100	90 800	86 900	83 400
84 000	140 800	126 500	116 000	107 300	102 000	98 400
96 000	172 200	149 200	136 000	125 500	117 100	112 300
108 000	214 300	175 300	156 000	144 000	133 700	126 800
120 000	262 300	204 600	177 500	162 400	150 800	141 300
132 000	310 300	238 700	201 700	180 900	168 000	156 800
144 000	360 100	275 600	226 600	199 400	185 100	172 800
156 000	420 100	312 500	254 000	221 600	202 300	188 800
168 000	480 100	349 400	284 000	243 500	219 900	204 800
180 000	540 100	385 800	314 000	266 100	238 000	220 800
192 000	600 100	428 600	344 000	289 600	257 000	236 800
204 000	660 100	471 500	374 000	314 900	276 500	252 900
216 000	720 100	514 400	404 000	340 100	296 200	269 400
240 000	840 100	600 100	466 700	390 700	337 400	303 400
264 000	960 100	685 800	533 400	441 200	381 000	338 800
300 000	1 140 100	814 400	633 400	518 200	446 500	393 400
360 000	1 440 100	1 028 600	800 100	654 600	555 600	488 900

## Bilaga 4

Kommunal utdebitering 30 kr. Arbetsgivaravgift (36,155 %) beräknad på den del av lönen som tas upp till beskattning. Feilmarginal +/- 200 kr.

Lön efter skatt.	Arbetsgivarens kostnad när del av lön beskattas					
	Tax 86	90 %	80 %	70 %	60 %	50 %
60 000	124 100	110 200	101 300	94 100	87 500	81 400
72 000	156 800	138 800	123 900	113 800	105 800	98 500
84 000	191 700	167 700	149 500	134 400	124 100	116 200
96 000	234 500	197 700	175 300	157 300	142 500	132 600
108 000	291 700	232 300	201 100	180 400	162 700	149 700
120 000	357 100	271 200	228 900	203 500	183 600	166 800
132 000	422 500	316 300	260 000	226 700	204 400	185 100
144 000	490 300	365 300	292 200	249 800	225 300	204 000
156 000	572 000	414 200	327 400	277 700	246 100	222 900
168 000	653 700	463 300	366 000	305 100	267 600	241 800
180 000	735 400	511 300	404 700	333 400	289 600	260 700
192 000	817 100	568 100	443 400	362 900	312 800	279 600
204 000	898 700	624 900	482 100	394 600	336 500	298 600
216 000	980 400	681 700	520 700	426 200	360 400	318 100
240 000	1 143 800	795 300	601 700	489 500	410 600	358 300
264 000	1 307 200	908 900	687 700	552 900	463 700	400 000
300 000	1 552 300	1 079 300	816 600	649 400	543 300	464 500
360 000	1 960 800	1 363 300	1 031 500	820 300	676 100	577 300

## Bilaga 2

## Remissammanställning

### 1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet (Ds Fi 1984: 16) Utländska gästforskarens beskattning avgetts av riksförsäkringsverket (RFV), riksskatteverket (RSV), universitets- och högskoleämbetet (UHÄ), medicinska forskningsrådet (MFR), naturvetenskapliga forskningsrådet (NFR), styrelsen för teknisk utveckling (STU), ingenjörsvetenskapsakademien (IVA), länsstyrelsen i Malmöhus län, Centralorganisationen SACO/SR, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO). Kammarrätten i Sundsvall och humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet (HSFR) har avstått från att yttra sig. Yttranden har också inkommit från statens industriverk (SIND) och Sveriges industriförbund.

### 2 Remissinstansernas huvudsakliga inställning

Remissinstanserna är allmänt positiva till utredningens arbete och sluter i stort upp bakom utredningens allmänna bedömningar. Många understryker också behovet av gästforskarutbyte och nödvändigheten av att vidta åtgärder för att underlätta rekryteringen. Flera tillstyrker utredningens förslag trots principiella betänkligheter mot särlösningar. Flera instanser tar i sammanhanget upp värdet av "visiting-professors"-regeln i vissa dubbelbeskattningsavtal.

#### *UHÄ* anför:

Det är UHÄ:s uppfattning att ett förverkligande av utredningens förslag tillräckligt väl skulle tillgodose de önskemål och behov, vilka uttryckts i direktiven.

#### *MFR* anför:

Under utredningsarbetets gång har MFR beretts tillfälle att redovisa sina erfarenheter av och synpunkter på utländska gästforskarens verksamhet i Sverige (bl. a. sid. 51, 58 och 59 i utredningen). Härvid har MFR understrukt den stora betydelse ett brett gästforskarutbyte har för svensk forskning. Detta gäller i hög grad det medicinska forskningsområdet inom vilket gästforskarutbytet är avgjort större än inom andra forskningsområden. Vidare har MFR påpekat att en viktig anledning till att antalet gästforskare är så stort som det är gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och vissa andra länder. Detta gäller inte minst forskare från USA vilket framkommit bl. a. i diskussioner mellan MFR och amerikanska gästforskare

som finansierats av MFR inom ramen för ett nu tjugoförårigt forskarutbytesprogram mellan National Institutes of Health, USA och MFR. De förändringar som skett och förutses ske när det gäller den s. k. visiting-professors-regeln i dubbelbeskattningsavtalen kommer att få allvarliga konsekvenser för svensk forskning och dess internationella ställning, om inte andra åtgärder av den typ den aktuella utredningen föreslår genomförs.

— — —  
Ovan anförda innebär självfallet inte att MFR är negativt till utredningens förslag om skattelättnader. Tvärtom finner MFR utredningens förslag vara ett mycket viktigt steg i rätt riktning. Fortsättningsvis kommer MFR att kortfattat kommentera utredningens förslag.

*NFR* anför:

Först vill vi emellertid ta upp frågan om konsekvenserna för forskningen vid högskolan av eventuella ändringar i de avtal för undvikande av dubbelbeskattnings som slutits mellan Sverige och andra länder. Idag undantar dessa avtal ibland utländska forskare från beskattning i Sverige. Skulle den nya forskarskattenämndens bedömningar tendera att bli restriktiva och skulle samtidigt flera viktiga dubbelbeskattningsavtal förändras i för gästforskare ogynnsam riktning kan nettoeffekten för svensk forskning mycket väl bli negativ. Utredningen synes medveten om detta (sid. 68) men konstaterar därvid endast att dess direktiv låser den i dessa avseenden.

Rådet vill för sin del starkt understryka betydelsen av den i vissa dubbelbeskattningsavtal införda särbestämmelsen för forskare m. fl. Det beslut om att slopa denna bestämmelse i avtalet med Storbritannien, som enligt utredningen har fattats, bör snarast omprövas och det rykte som utredningen återger beträffande strykningen av motsvarande paragraf i USA-avtalet är förhoppningsvis ogrundat. Så som skattebilderna ser ut i olika länder är det oftast den svenska forskningen som blir lidande om dubbelbeskattningsavtalens gästforskarregel tas bort och det ligger därför såvitt rådet kan se, inte i Sveriges intresse att på denna punkt eftersträva likhet med det modellavtal som upprättats inom OECD.

— — —  
Utredningens allmänna utgångspunkt är att en utländsk gästforskare i Sverige skall kunna bibehålla den levnadsstandard som han eller hon hade i hemlandet. Rådet finner detta rimligt och utredningens implicita huvudförslag om att 30% av lönen skall fritas från beskattning synes därvid vara väl avvägt.

*STU* anför:

Enligt STUs uppfattning har utredningen på ett förtjänstfullt sätt belyst för- och nackdelar hos olika tänkbara metoder för att genomföra skattelättnader för gästforskare.

*IVA* anför:

Betänkandet redovisar på ett förtjänstfullt sätt problemen inom området och lämnar förslag till lösningar. IVA vill i de väsentliga delarna tillstyrka utredningens förslag och allmänna bedömningar.

— — —

Utredningen har inte haft i uppgift att föreslå ändringar i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra stater. Utredningen refererar dock korrekt tendensen i senare avtal att avskaffa den s. k. visiting professors-regeln. IVA anser att det är nödvändigt återinföra regler av detta slag men har förståelse för de komplikationer som hänför sig till att förhandling med andra stater krävs.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Länsstyrelsen vill trots detta understryka att det ur nationalekonomisk synvinkel måste vara av största betydelse att svensk forskning hålles på en såväl kvantitativt som kvalitativt hög nivå. Detta förutsätter, som framhålles i direktiven, internationellt forskarutbyte. Utredningen får anses ha visat att det inte är möjligt att med en rimlig höjning av forskarnas inkomstnivå locka forskare till Sverige. Om det inte heller är möjligt att med en generell ändring av skattereglerna öka forskarnas ekonomiska utbyte återstår endast en riktad insats mot denna grupp. En sådan insats må kunna godtagas i ett fall som detta.

*SACO/SR* anför:

SACO/SR instämmer i nödvändigheten av att nu vidtaga åtgärder, men anser att utredningen givits för snäva direktiv i avgränsningen av den grupp forskare som kan komma ifråga.

De problem som skapas av kombinationen av en i internationell jämförelse låg bruttolön och hög inkomstskatt drabbar allvarligt också andra stora grupper forskare och experter än dem som nu föreslås få lättnader. De höga marginalskatterna (och totala marginaleffekterna) verkar enligt SACO/SR i många olika avseenden snedvridande och hämmande på samhällsekonomin. Det är t. ex. lika viktigt att långsiktigt kunna behålla kvalificerade inhemska forskare i landet som att tillfälligt kunna rekrytera utländska forskare.

SACO/SR menar att dessa problem måste angripas generellt med fortsatta marginalskattesänkningar. Marginalskattesänkningarnas stora betydelse framgår tydligt av tabellen på sid. 73 i utredningen. Parallellt måste arbetet fortsätta med att åstadkomma en internationellt sett mer realistisk lönesättning för kvalificerade forskare och experter i Sverige.

SACO/SR har tidigare tillstyrkt särskilda skatteregler för utländska forskare på SIPRI. Också den gången var motivet akuta rekryteringsproblem. I längden är det enligt SACO/SR ett ohållbart avsteg från likabehandlingsprincipen att skapa skattetekniska särlösningar för grupp efter grupp.

Endast mer generella genomgripande förändringar av skattesystemet kan på ett tillfredsställande sätt lösa de problem som föranlett utredningen. Som ett första steg tillstyrker dock SACO/SR den föreslagna skattelättnaden för att mildra de akuta problemen.

— — —

SACO/SR vill vidare i detta sammanhang understryka betydelsen av att den s. k. "visiting-professors-regeln" bibehålls i förekommande dubbelbeskattningsavtal och tas med i nya dubbelbeskattningsavtal.

*LO* anför:

Trots de stora skattesänkningar på arbetsinkomster som den berörda yrkesgruppen ensidigt erhåller genom förslaget anser LO det ändå vara forsknings- och skattepolitiskt motiverat att genomföra förslaget. LO bedömer, under nuvarande förhållanden, det som utomordentligt svårt att genom enbart lönepolitiska åtgärder komma tillrätta med de aktuella rekryteringsproblemen.

LO anser det principiellt i vecksam till de omfattande skattelättnader som nu föreslås men finner i detta speciella fall det ändå vara motiverat att genomföra förslaget.

*SAF* anför:

För Sveriges industriella och tekniska utveckling är det nödvändigt att företagen kan anlita utländska specialister för tjänstgöring i Sverige. Om detta inte kan ske, kommer allt fler svenska företag att förlägga sin FoU-verksamhet utomlands.

De höga svenska inkomstskatterna har, såsom framgår av direktiven och utvecklas i betänkandet, gjort det nästan omöjligt att rekrytera kvalificerade utländska specialister för tjänstgöring i Sverige under längre tid än sex månader. Problemet kommer att finnas kvar och kräva en särskild lösning så länge som den svenska inkomstskatten är högre än i de länder varifrån rekrytering är aktuell.

För att en utländsk expert skall acceptera att arbeta i Sverige måste han i praktiken tillförsäkras en minst lika god ekonomisk standard här som i sitt hemland. Den svenska arbetsgivaren måste sålunda erbjuda dels bibehållen köpkraft, dels vanligen också ersättning för merkostnader avseende flyttning, bostad, hemresor och barns skolgång. Detta leder – som utredningen klart visar – med nuvarande ordning till orimligt höga kostnader för den svenska arbetsgivaren.

Föreningen anser, att utredningens förslag till särskilda skatteregler för utländska gästforskare är väl avvägda. För att reglerna skall få avsedd effekt krävs en skattelättnad i vart fall i den omfattning som utredningen förordar.

*TCO* anför:

TCO instämmer i att det finns ett uttalat behov av att förbättra villkoren för utländska gästforskare i Sverige. Det är av stor vikt att beskattningen inte leder till att rekryteringen av kvalificerade utländska forskare allvarigt försvåras eller omöjliggörs.

Utredningen redovisar ett uttalande om att det för närvarande finns mellan 50 och 200 kvalificerade utländska gästforskare i Sverige. Av dessa torde minst hälften vara sådana som på grund av gällande dubbelbeskattningsavtal inte ifrågakommer för svensk beskattning. Mot denna bakgrund tillstyrker TCO en särskild lösning för utländska gästforskare, även om detta innebär ett avsteg från principen om skatt efter bärkraft.

Den svenska inkomstskatten har sänkts under de senaste åren. Men internationellt sett är den fortfarande hög. TCO har i flera sammanhang krävt minskade marginalsatser. Självklart leder minskade marginalsatser till minskade krav på särlösningar inom skattesystemets ram. Inte minst mot denna bakgrund är det angeläget att regeringen fullföljer 1981 års skatteöverenskommelse.

*SIND* anför:

I kontakter med företrädare för industrin och med företagare har verket erfarit att den stora skattebelastningen på personer som tillfälligt engageras för insatser i forskning eller utvecklingsarbete i Sverige i många fall gör kostnaderna prohibitivt höga eller medför så stor belastning för företaget att den avsevärt påverkar dess konkurrenssituation gentemot utländska företag. Denna fråga har således stor betydelse inte bara för forskning utan även för industriell utveckling i landet.

Med anledning härav vill verket tillstyrka förslaget att genom att undandra viss del av inkomsten för beskattning sänka företagens kostnader för ifrågakvarande personalkategorier.

*Sveriges industriförbund* anför:

Förbundet har vid flera tillfällen under de senaste åren, och genom egna undersökningar, påvisat det allt allvarigare problemet för svenska företag att kunna rekrytera ledande utländska experter för arbete i Sverige. Ända sedan 70-talet har det rått en påtaglig brist på utländsk kompetens i landet. Sedan dess har flera samverkande förhållanden ytterligare förvärrat situationen.

Det grundläggande problemet är den internationella bristen på experter inom väsentliga och snabbt föränderliga teknikområden som elektronik, datateknik, bioteknologi m. fl. Detta har lett till en, även internationellt sett, osedvanligt hög lönenivå för de ledande forskarna och experterna. Denna grupp experter kan idag välja bland en mångfald intressanta arbetsuppgifter i stimulerande arbetsmiljö och med mycket goda ekonomiska villkor. Ett grundkrav för att rekrytera dem till Sverige är att vi minst kan erbjuda likvärdiga ekonomiska villkor med anställningar i utlandet.

I stor utsträckning gäller det för svenska företag att rekrytera amerikansk expertis, med hänsyn till de industribranscher som dominerar det svenska näringslivet. För dessa experter tillkommer de problem som den stigande dollarkursen innebär. Bara under utredningstiden har dollarn stigit med nära 10% i förhållande till den svenska kronan.

Som på ett mycket förtjänstfullt sätt visas i den föreliggande utredningen leder kraven på bibehållen nettointkomst till orimliga bruttoutgifter för svenska företag. Detta trots att utredningen enligt förbundets mening underskattar det verkliga löneläget för teknisk expertis i främst USA. Detta kan i sig vara naturligt med hänsyn till snabb löneutveckling och stigande dollarkurs sedan underlagsmaterialet inhämtades.

Slutligen tar utredningen upp ett viktigt problem som inte kan lösas med de av utredningen föreslagna åtgärderna och som heller inte ingått i utredningens uppdrag. Svårigheterna gäller de problem som uppstår när man successivt i våra dubbelbeskattningsavtal avskaffar den s. k. professorsre-

geln som inneburit upp till tvåårig skattefrihet i Sverige för högskoleforskare. De föreslagna lättnaderna skulle i viss mån kunna kompensera en avskaffad professorsregel. Man måste dock konstatera att lönenivåerna även för högskoleforskare inom de nämnda snabbt föränderliga bristområdena också är mycket höga i jämförelse med anställningsvillkoren i Sverige. För att vi fortsatt skall kunna rekrytera ledande krafter till svenska universitet inom sådana för forskningen, utbildningen och industrin centrala områden krävs en väsentligt mer flexibel lönestruktur inom högskoleväsendet som medger avsevärt högre ersättning för gästforskare.

### 3 Avgränsningar av personkretsen

Endast fem remissinstanser tar upp frågan. Av dessa menar flertalet att prövningen måste vara vidsynt.

*RSV* anför:

För universitet och institutioner synes inga större problem uppstå när det gäller att urskilja vilken verksamhet som är att hänföra till forskning eller vilka personer som skall betecknas som forskare. Däremot hävdas från särskilt näringslivet att den i utredningsdirektiven angivna begränsningen till forsknings- och utredningsarbete är för snäv. Det finns alltid den risken att särbestämmelser av den föreslagna karaktären leder till starka krav på utvidgningar. En sådan utveckling är självklart oroande mot bakgrund av strävandena att förenkla skattelagstiftningen och göra den mera enhetlig.

*MFR* anför:

En central fråga när det gäller tillämpningen av förslagen i utredningen är självfallet vilka krav som skall ställas på en gästforskare för att denna skall komma ifråga för skattelättnader. Svårigheterna härvidlag framgår med önskvärd tydlighet av vad som anförts av olika myndigheter/organisationer som svar på utredningens frågor (v. g. se t. ex. sid. 52). Oavsett dessa skillnader innebär utredningens direktiv att man inte haft för avsikt att generellt främja internationellt vetenskapligt utbyte trots uttalandet "Att främja det internationella forskningsutbytet är därför ett viktigt led i regeringens forskningspolitik". Sålunda anförts senare i direktiven "Anställningen bör avse kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet. Kompetenskraven bör ställas så högt att antalet personer som uppfyller kraven blir begränsat". Enligt *MFR*:s uppfattning hade det varit lämpligt både för främjandet av internationellt vetenskapligt utbyte och för de mer specifika situationer utredningens direktiv avser om förslagen om skattelättnader omfattade alla utländska gästforskare med doktorsgrad eller motsvarande kompetens. De löne- och skatteskillnader som utredningen redovisar för professorer i Sverige och i de i sammanhanget mest intressanta länderna, är förhållanden även när det gäller forskare under professorsnivå.

*IVA* anför:

I betänkandet redovisas uppskattningar rörande antal personer i nuläget som reglerna skulle kunna omfatta. Den stora spridningen hos åsikterna om antalet aktuellt berörda personer bör tas som uttryck för att det föreligger väsentliga behov inom flera områden.

En annan fråga avser vilka kategorier som reglerna skall omfatta. Förslaget anger personer med "kvalificerat FoU-arbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet". Man bör vara klar över att denna avgränsning inte är absolut strikt utan måste tolkas i de olika fallen. Enligt IVAs mening bör tolkningen av reglerna vara vidsynt i fråga om vilket slag av personer som skall avses.

*SACO/SR* anför:

Det blir naturligtvis en grannlaga uppgift för den föreslagna forskarskatte-nämnden att rättvist bedöma vad som från fall till fall och inom vitt skilda discipliner kan betraktas som "kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter skulle föreligga för rekrytering inom landet". Härvid förutsätter SACO/SR att nämnden tillämpar en vidsynt tolkning i huvudsak grundad på utlåtanden från de organ som i varje enskilt fall besitter sakkunskapen på området. Det gäller särskilt som besluten inte skall kunna överklagas.

*SAF* anför:

Vad beträffar innebörden av det i författningsförslaget angivna begreppet "forsknings- eller utvecklingsarbete", vill föreningen understryka viktigen av att detta inte ges en alltför snäv tolkning. Särskilt termen "utvecklingsarbete" måste, som utredningen antyder kunna avse rationalisering, logistik o. dyl.

#### **4 Den föreslagna metoden och omfattningen av skattelindringen**

Remissinstanserna är allmänt positiva till förslaget att en viss del av forskarens lön skall undantas från beskattning. Endast en instans för fram en alternativ metod. Flera instanser anser att förslaget att undanta 30% av lönen är väl avvägt, medan andra ifrågasätter att det är tillräckligt. En instans ifrågasätter om inte lönen bör vara helt skattefri för att rekryteringen skall stimuleras i den omfattning som behövs. Från fiskalt håll görs vissa invändningar mot förslaget om skattefria kostnadsersättningar och naturaförmåner.

*RSV* anför:

Enligt utredningsförslaget (3 § i lagförslaget) skall hos forskaren till beskattning inte upptas vissa särskilda ersättningar såsom för hyra av bostad, flyttning av bohag mellan länderna, resor mellan hemlandet och Sverige m. m. Ej heller skall värdet av bostadsförmån beskattas.

Enligt RSVs uppfattning bör ersättningarna respektive förmånen motsvara faktisk ökning i levnadskostnaden för att beskattning skall kunna underlätas. Det kan emellertid vara mycket svårt att utreda dessa merkostnader. För att taxeringsnämnden skall kunna pröva skäligheten härav bör dock fordras att arbetsgivare på kontrolluppgift – utan anmaning – anger storleken av utbetalda särskilda ersättningar samt tillhandahållna förmåner.

*MFR* anför:

MFR finner förslaget att 30% av lönen skall undantas från beskattning mycket väl avvägt. Som utredningen anför är det förbluffande hur väl detta förslag tilldoser önskemålet om en nettolön i Sverige för utländska forskare jämförbar med den i hemlandet.

*NFR* anser att utredningens huvudförslag om att 30% av lönen skall fritas från beskattning är väl avvägt.

*STU* anför:

STU biträder utredningens förslag till metod som innebär att del av lönen fritas från beskattning.

*IVA* anför:

Utredningens förslag är principiellt enkelt vilket starkt talar till dess fördel. Den valda principutförningen synes ha goda förutsättningar att motsvara de behov man avser att tillgodose.

— — —

En möjlighet som redan nu kan förutses är att förslagets nivå på 70 procent kan visa sig ge otillräcklig effekt för att motsvara exempelvis de av IVA uppskattade behoven.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Av den utredning som företagits framgår emellertid att lönen som i allmänhet kan erbjudas en utländsk forskare i Sverige är avsevärt lägre än hans lön i hemlandet. Det kan därför ifrågasättas om inte fullständig skattefrihet är nödvändig för att rekryteringen utomlands skall underlättas i erforderlig utsträckning.

— — —

Enligt förslaget omfattar lättningen i beskattningen endast den lön som gästforskaren erhåller på grund av sitt forskaruppdrag. Detta innebär att när exempelvis en tysk forskare med ränteinkomster i hemlandet överväger att anta ett forskningsuppdrag i Sverige under en tid överstigande sex månader så måste han beakta att dessa kapitalinkomster beskattas hårdare i Sverige än i Västtyskland. Enligt länsstyrelsens mening är det olämpligt om rekryteringen av forskare blir beroende av deras inkomst- och förmögenhetsförhållanden i hemlandet. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om skattelättnaden inte bör omfatta, förutom forskarlönen, även sådan inkomst och förmögenhet för vilken – enligt 53 § kommunalskattelagen och 6 § lagen om statlig förmögenhetsskatt – skattskyldighet ej åvilar fysisk person för tid under vilken han är bosatt utom riket.

I promemorian föreslås att ersättning som forskaren uppbär vid sidan av lönen för av vistelsen i Sverige föranledda särskilda kostnader skall vara skattefri och att avdrag i gengäld inte skall medges för kostnader vilka bestritts eller täckts av sådan ersättning. Forskare som inte erhåller kostnadsersättning bibehåller den avdragsrätt som föreligger enligt 33 § kommunalskattelagen. Såsom framhållits av utredningen kan förslaget i denna del leda till missbruk på så sätt att kostnadsersättningen uppvärderas och lönen minskas i motsvarande mån. Någon kontroll av ersättningens storlek torde normalt inte heller komma att ske av skattemyndigheterna eftersom endast lönen skall anges på kontrolluppgiften. Vidare innebär förslaget en diskriminering av de gästforskare som inte erhåller ersättning för sina ökade levnadskostnader från arbetsgivaren (flertalet forskare vid universitet och andra institutioner) eftersom dessa många gånger inte anses berättigade till avdrag för ökningen enligt gällande rätt (se RÅ81 1:16). Mot bakgrund av det anförda anser länsstyrelsen att erhållen kostnadsersättning bör utgöra skattepliktig intäkt för gästforskaren samt att avdrag för ökade levnadskostnader utan prövning bör medges med ett visst schablonbelopp. Detta schablonbelopp bör omfatta samtliga merkostnader som kan antas uppkomma för en utländsk forskare med familj med anledning av vistelsen i Sverige. Vidare bör avdrag för kostnader överstigande schablonbeloppet medges endast om rätt därtill föreligger enligt 33 § kommunalskattelagen.

*SACO/SR* anför:

*SACO/SR* har inget att erinra mot den teknik utredningen anvisar för att uppnå den åsyftade skattelindringen.

*LO* tillstyrker förslaget till ett särskilt beskattningsförfarande.

*SAF* anför:

Föreningen anser, att utredningens förslag till särskilda skatteregler för utländska gästforskare är väl avvägda. För att reglerna skall få avsedd effekt krävs en skattelättnad i vart fall i den omfattning som utredningen förordar.

TCO anför:

Det är därvid angeläget att finna en modell som avviker så litet som möjligt från de beskattningsregler som gäller för övrigt.

Inom utredningen har flera möjligheter övervägts för att genomföra de ifrågavarande skattelättnaderna. Bl. a. har alternativet att inkomsten helt fritas från statlig inkomstskatt övervägts. Ett sådant alternativ motiveras med att staten naturligen bör bära den skatteförlust som blir ofrånkomlig till följd av en skattesänkning. TCO vill i detta sammanhang peka på att en möjlig lösning inom ramen för detta alternativ är att inkomsten endast fritas från statligt grundbelopp. Enligt TCO bör en sådan lösning övervägas innan beslut fattas.

— — —

TCO anser att det är angeläget att en eventuell särlösning av beskattningen av utländska gästforskare utvärderas, efter förslagsvis fyra år av RSV. Vidare anser TCO att tillämpning av särskilda skatteregler för utländska gästforskare får en ovillkorlig tidsbegränsning till fyra år.

*Sveriges industriförbund* anför:

För att nå det av utredningen satta målet, att kunna betala samma nettolön som i hemlandet, borde enligt vår mening endast 60% av bruttolönen tas upp till beskattning mot av utredningen föreslagna 70%. Det kan visserligen hävdas att dollarkursen är tillfälligt mycket hög. Å andra sidan finns ingenting som tyder på att löneutvecklingen i USA för de nämnda bristkategorierna skulle mattas.

Man kan också ifrågasätta om åtgärder av den föreslagna arten enbart bör inriktas på att likställa löneförhållandena i utlandet och Sverige för utländska experter. Det vore inte orimligt att vi med hänsyn till vårt stora exportberoende och våra svagare allmänna konkurrensförutsättningar när det gäller att rekrytera kvalificerad personal, i form av ett kyligt klimat, mer avlägset geografiskt läge, en speciell kulturell och språklig miljö m. m., borde överväga rekryteringsfrämjande fiskala lättnader. Genom att vi nu under en tvåårsperiod knappast haft några utländska experter som arbetat i svensk industri under längre period än sex plus sex månader, befinner vi oss i ett läge där vi snabbt behöver återupprätta kontinuerliga och naturliga förbindelser med utländsk expertis. För att nå ett sådant mål skulle ytterligare skattesänkningar behövas utöver den av förbundet förordade minskningen av den beskattningsbara inkomsten med 40%.

## 5 Forskarskattenämndens sammansättning och verksamhetsformer

Alla remissinstanser som berört förfarandet godtar att ett särskilt beslutsorgan inrättas. Remissinstanserna har inte heller haft något att invända mot utredningens val av ordförande och suppleant för denne. Några har föreslagit att antalet övriga ledamöter skall ökas till tre. Många har önskat att förslag på ledamot skall få lämnas av STU eller IVA. Man har önskat att en allmännare teknisk och industriell sakkunskap skall bli företrädd i nämnden. Flera andra har förordat att MFR och NFR skall få föreslå en ledamot var.

*RSV* anför:

*RSV* har ingenting att erinra mot – om utredningsförslaget läggs till grund för lagstiftning – att en forskarskattenämnd inrättas och att den administrativt knyts an till verket. Viss kritik kan kanske riktas mot att en fristående nämnd fattar beslut i taxeringsärenden som skatteförvaltningen saknar möjlighet att bestämma i. Å andra sidan medför verkets centrala ställning inom skatteförvaltningen att berörda arbetsgivare och arbetstagarer snabbt kan informeras om fattade beslut. Fördelen med en sådan nämnd är också att besked kan lämnas i förväg.

Beträffande nämndens sammansättning anser *RSV* att de ordinarie ledamöterna bör utses, en av *NFR* och en av *MFR*. Humanistisk och samhällsvetenskaplig sakkunnighet bör i förekommande fall kunna lämnas av en särskilt kallad suppleant.

*RSV* förutsätter att nödvändiga resurser ställs till förfogande för nämndens administration. Härvid måste hänsyn tas till att antalet sökande kan antas komma att mångdubbelt överstiga antalet av dem som uppfyller kraven (enligt *IVA* 50–200 i Sverige i dag). *RSV* vill också påpeka att beslutsmaterialet i ärendena kan antas ofta komma att bli tidskrävande att handskas med.

*UHÄ* anför:

*UHÄ* vill dock beträffande sammansättningen av "forskarskattenämnden" anföra att det visat sig att ett relativt stort antal av de i Sverige verksamma utländska forskarna kan hänföras till det medicinska området. Det är därför önskvärt att sakkunskap från detta område är företrädd i "nämnden" förslagsvis genom en ledamot utsedd av *MFR*. En sådan ökning av antalet ledamöter i "nämnden" skulle inte nämnvärt försvåra dess verksamhet.

*UHÄ* vill också framhålla det angelägna i att "nämnden" i förekommande fall inhämtar synpunkter från t. ex. *IVA*, *STU* eller annan företrädare för särskild sakkunskap.

*MFR* anför:

*MFR* tillstyrker förslaget om en forskarskattenämnd på tre personer. Däremot ställer sig *MFR* tveksamt till förslaget om att *HSFR* skall lämna förslag på en av dessa tre personer. Antalet gästforskare inom *HSFR*:s ansvarsområde är mycket blygsamt i jämförelse med *NFR*:s och inte minst *MFR*:s område. Det synes *MFR* naturligare att *MFR* föreslår en ledamot och *NFR* en.

*MFR* ifrågasätter behovet av att framställning från universitetsinstitutioner skall passera rektorsämbete (sid. 110). Om forskarskattenämnden finner så behövligt kan den inhämta synpunkter från olika personer och instanser (sid. 110). Ett sådant förfarande synes mer ändamålsenligt än att varje framställning skall handläggas av rektorsämbete. Eftersom många gästforskare vid universiteten finansieras av forskningsråd/motsvarande borde ju i så fall även dessa yttra sig i dessa ärenden.

*NFR* anför:

Rådet har ingen erinran mot förslaget att dess ordförande (ev. gemensamt med MFR:s ordförande) blir förslagsställare när det gäller utseende av ledamöter och ersättare i den föreslagna forskarskattenämnden.

Prövningen i forskarskattenämnden kommer givetvis att administrativt komplicera värdinstitutionernas diskussioner med presumtiva gästforskare, vilka redan idag kan vara såväl delikata som tidsödande. För de gästforskare till vars vistelse i Sverige forskningsråden bidrar ekonomiskt borde en ytterligare prövning i forskarskattenämnden vara onödig. Rådets prövning av dessa ärenden är noggrann och restriktiv och granskning i ytterligare en instans är rimligen onödig.

En högskoleinstitution som önskar inbjuda en gästforskare måste, som ovan antytts, idag föra diskussionen med denne på ibland något osäkra premisser vad gäller finansieringen. Ofta måste t. ex. förbehåll göras beträffande bidrag från anslagsgivande myndigheter. För att inte ytterligare komplicera denna förhandlingssituation är det nödvändigt att forskarskattenämnden är beredd att pröva även hypotetiska fall dvs. ta ställning i skattefrågan även i fall där det ingalunda är säkert att gästforskarbesöket senare kan genomföras.

Rådet ifrågasätter nödvändigheten av ett yttrande från rektorsämbetet när det gäller framställningar från högskoleinstitutioner eller högskoleforskare. Högskoleförvaltningen kan lämpligen tillhandahålla ev. erforderliga blanketter m. m. men att lägga in en extra instans i beslutsapparaten synes vara en onödig administrativ omgång.

De föreslagna bestämmelserna i förslaget till lag bör ändras så att forskarskattenämnden får möjlighet att vid ett och samma tillfälle fatta beslut med längre giltighet än två år om det finns särskilda skäl för detta. Som ett exempel kan anges de direktörstjänster vid den internationella forskningsorganisationen EISCAT som nämns i betänkandet och där förordnandetider på tre à fyra år kan bli aktuella. Det vore otillfredsställande om EISCAT:s planering vad avser organisationens verkställande ledning skulle försvåras av forskarskattenämndens oförmåga att besluta för mer än två år i taget.

*STU* anför:

STU biträder förslaget om att inrätta ett särskilt organ.

STU är enligt sin instruktion central förvaltningsmyndighet för initiativ och stöd till samt planläggning och rådgivning rörande teknisk forskning och industriellt utvecklingsarbete (SFS 1979:113, ändrad 1979:606 och 1980:476). I denna funktion upprätthåller STU ett brett kontaktnät mot svensk industri samt nationell och internationell forskning.

Mot den bakgrunden borde utredningen mer ingående ha övervägt om och på vilket sätt förslag från STU till ledamot eller suppleant skulle kunna läggas till grund för regeringens beslut om beslutsorganets sammansättning.

Beträffande ersättare framhåller utredningen bl. a. att denne bör utses med tanke på att få en komplettering av sakkunskapen och att ordföranden bör vara oförhindrad att låta ersättare inträda om en framställning avser ett ämnesområde utanför ordinarie ledamots men inom ersättarens kompetensområde (s. 109).

STU föreslår mot den bakgrunden i första hand att STU ges möjlighet att till regeringen lämna förslag på såväl ledamot som suppleant i det särskilda organet. Detta skulle kunna åstadkommas genom att utöka organet med ytterligare en person.

STU föreslår i andra hand att STU ges möjlighet att till regeringen lämna förslag på ledamot eller suppleant i det särskilda organet.

*IVA* anför:

Sammansättningen synes borge för att läkemedelsindustrins, den medicinska, den naturvetenskapliga och samhällsvetenskapliga universitetsforskningens behov väsentligen tillgodoses. Ett av huvudsyftena med utredningen har dock varit att tillgodose industrins gästforskarbehov mer allmänt. I det stycket är förslaget uppenbart bristfälligt. *IVA* anser med bestämdhet att även en allmänare teknisk och industriell sakkunskap måste vara företrädd i nämnden. *IVA* är, i överensstämmelse med vad som också refereras i betänkandet, beredd att utse en ledamot i nämnden att representera den sakkunskap och de intressen inom teknik och industri som synes erforderlig i sammanhanget.

*SACO/SR* anför:

*SACO/SR* vill dessutom föreslå att nämnden kompletteras med ledamot utsedd på förslag från STU eller *IVA* då det är troligt att många av fallen kommer att gälla forskare med teknisk inriktning.

*LO* tillstyrker förslaget till beslutsorganisation.

*SAF* anför:

En väsentlig del av ansökningarna till den föreslagna forskarskattenämnden kan förväntas avse utvecklingsarbete inom industrin. För att tillgodose behovet av en snabb och ändamålsenlig handläggning av sådana ärenden förordar föreningen att en av de tre platserna i nämnden får tillsättas på förslag av Styrelsen för Teknisk Utveckling eller Ingenjörsvetenskapsakademien.

*SIND* anför:

På en punkt vill verket emellertid förorda en annan lösning. Det gäller sammansättningen av den föreslagna forskarskattenämnden. Verket anser att den bör förstärkas med företrädare för industriaspekterna t. ex. i enlighet med det yttrande som avgivits av STU i detta ärende.

*Sveriges industriförbund* anför:

Vad gäller administrationen av de föreslagna lättnaderna är det uppenbart att utredningen eftersträvat en enkel och snabb handlägningsprocedur. Förbundet välkomnar den föreslagna lösningen, men förordar att en

utav de tre platserna i forskarskattenämnden skall tillsättas efter förslag från IVA och STU i förening, med hänsyn till att ett betydande antal av de väntade ansökningarna kommer att gälla industriellt utvecklingsarbete, för vilket andra bedömningsgrunder gäller än för strikt forskningsverksamhet.

## 6 Socialförsäkringen

*RFV* anför:

I den allmänna försäkringen är den sjukpenninggrundande inkomsten för anställda inte knuten till den taxerade inkomsten på samma sätt som den pensionsgrundande inkomsten. Det innebär att även den del av lönen, som föreslås fritagen från skatt skulle utgöra underlag för den utländske gästforskarens sjukpenninggrundande inkomst. Någon begränsning av lönen görs inte i vidare mån än som följer av den generella maximeringsregeln om begränsning till 7,5 gånger basbeloppet i 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring. Härigenom kompenseras dessa forskare genom sjukpenningen för inkomstbortfall vid sjukdom enligt samma regler som gäller för andra försäkrade. Det skall också framhållas att det inte är önskvärt med någon specialreglering av förmånerna enligt lagen om allmän försäkring för ett så begränsat antal försäkrade som det här är frågan om.

Som utredningen kommit fram till bör sjukpenningen vara skattepliktig endast till samma procentuella del som lönen, om skattelindring genomförs enligt utredningens förslag. Den allmänna försäkringskassan bör därför på samma sätt som arbetsgivaren få besked om vad kassan skall iaktta beträffande preliminärskatteavdrag. Detta gäller dock inte de fall gästforskaren omfattas av arbetsgivarinträde och får sjuklön av sin arbetsgivare.

## 7 Lagtekniska frågor

*RSV* anför:

I 1 § första meningen ges en legaldefinition av "forskare". Enligt denna definition är en utländsk medborgare som begreppet forskare är tillämpligt på tillfälligt anlitad i Sverige. När i andra meningen sägs "En forskare anses tillfälligt anlitad etc." bryter detta mot begreppsbildningen i första meningen.

Enligt 7 § "skall lokal skattemyndighet underrättas" om bifallsbeslut. Man får förmoda att därmed avses den lokala skattemyndighet inom vars område forskaren är bosatt. Men säkert kommer beslut många gånger att fattas i ett skede innan det står klart var forskaren kommer att bo. Bestämelsen löser inte frågan vart underrättelsen skall sändas i sådana situationer.

Enligt vad som anförts ovan bör arbetsgivare enligt 8 § vara skyldig att på kontrolluppgift ange sådan ersättning eller förmån som avses i 3 §.

Utredningen har inte kommenterat varför övergångsreglerna bara gäller för person som påbörjat arbete här före ikraftträdande och som avlönas från arbetsgivare i Sverige och inte även från arbetsgivare i utlandet.

