

Beskatning og migration af højtlønnede udlændinge: Erfaringerne med forskerskatteordningen*

Henrik Kleven, London School of Economics og Esben Anton Schultz, Kraka

- **Forskerskatteordningen har fordoblet antallet af højtlønnede udlændinge, der arbejder i Danmark.**
- **Den nuværende beskatning af højtlønnede udlændinge ligger efter alt at dømme tæt på det niveau, der giver det største skatteprovenu til det offentlige.**
- **Skatteordninger, der særligt begunstiger højtuddannede og højtlønnede udlændinge, har dog negative skattemæssige konsekvenser i andre lande, fordi de mister skatteindtægter fra den arbejdskraft, der flytter til lande med lavere beskatning.**
- **Hvis mange højtlønnede vælger at arbejde i et andet land, fordi skatten her er lavere end i det land, de kom fra, kan der samtidigt opstå en u hensigtsmæssig konkurrence om at tiltrække velkvalificeret arbejdskraft ved at sænke beskatningen af højtlønnede. Særskatteordninger for højtlønnede udlændinge risikerer i den situation at reducere den "globale" velfærd.**
- **Derfor er der behov for internationale regler, der regulerer de enkelte landes anvendelse af særskatteordninger for højtlønnede udlændinge, især inden for EU, hvor beskatningen af højtlønnede varierer betydeligt og migrationsbarriererne er små.**

Den særlige bruttoskatteordning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere – også kendt som *forskerskatteordningen* – giver højtlønnede medarbejdere og forskere, der rekrutteres i udlandet, mulighed for at opnå særligt gunstige skattemæssige vilkår ved at arbejde i Danmark. Hensigten med ordningen er først og fremmest at styrke danske virksomheders og forskningsinstitutioners mulighed for at kunne tiltrække højtuddannet arbejdskraft fra udlandet. Sigtet er herigennem at forbedre Danmarks internationale konkurrenceevne.

Man kan kvalificere sig til at anvende ordningen enten som forsker eller som nøglemedarbejder. Udover et generelt krav om, at arbejdsgiveren skal være dansk og at man ikke må have været skattepligtig i Danmark forud for ansættelsen, skal de, der kvalificerer sig som nøglemedarbejdere, have en lønindkomst over et vist niveau i ansættelsen for at kvalificere sig. Dette lønkrav gælder ikke for godkendte forskere. Der er endvidere en varighedsbegrænsning på ordningen. Den gælder både højtlønnede og forskere. Frem til 2010 kunne man således kun være omfattet af ordningen i sammen-

lagt 3 år. Fra 2010 blev denne periode udvidet til 5 år.

I denne analyse undersøges om forskerskatteordningen har forøget tilgangen af højtlønnede udlændinge til Danmark. Løn- og varighedskravet i ordningen skaber et naturligt eksperiment, som vi udnytter til at sammenligne grupper, der kvalificerer sig til ordningen (interventionsgrupper), med grupper, der ikke kvalificerer sig til ordningen (kontrolgrupper). Endvidere vurderes, hvordan den nuværende beskatning af højtlønnede udlændinge, der er omfattet af forskerskatteordningen, ligger i forhold til det niveau, der giver det størst mulige skatteprovenu fra denne gruppe.

Forskerskatteordningen i hovedtræk

Forskerskatteordningen blev indført i 1992 med tilbagevirkende kraft for ansættelseskontrakter, der var indgået efter 1. juni 1991. Da ordningen blev indført gav den udlændinge og hjemvendte danskere mulighed for at lade sig beskatte med 30 pct. af bruttoindkomsten i en eller flere perioder af en samlet varighed på op til 3 år i stedet for den almindelige progressive indkomstbeskatning med

* For en mere detaljeret gennemgang af analysen henvises til H. Kleven, Landais, C., Saez, E. og Schultz, E. (2011): Taxation and International Migration of Top Earners: Evidence from the Foreigner Tax Scheme in Denmark. LSE arbejdspapir. (http://personal.lse.ac.uk/kleven/Downloads/MyPapers/WorkingPapers/kleven-landais-saez-schultz_nov2011.pdf).

en gennemsnitsskat på omkring 55 pct. for højt-lønnede. I 1995 blev skattesatsen reduceret til 25 pct. Samtidigt indførtes dog arbejdsmarkedsbidraget på 8 pct., hvorved den samlede skattesats forblev nogenlunde uændret på godt 30 pct. Fra og med 2010 blev perioden, man kunne være omfattet af ordningen, udvidet til 5 år.

Oprindeligt eksisterede der også et såkaldt efterbeskatningskrav, som gik ud på, at man kunne miste den skattefordel, man havde haft under forskerskatteordningen, hvis man ikke inden for en periode på 7 år opgav sin skattepligt til Danmark igen. Efterbeskatningskravet er dog blevet gradvist udfaset, og fra og med 2011 er det helt afskaffet.

Man skal opfylde to hovedkrav for at kvalificere sig til ordningen. For det første skal man have været bosat i udlandet før ansættelsen hos en dansk arbejdsgiver og må ikke have været skattepligtig i Danmark i de 3 år, der ligger forud for ansættelsen. Indtil for nyligt havde statsborgerskab ingen betydning for mulighederne for at anvende ordningen, og derfor kunne danske statsborgere, der havde været bosat og skattepligtige i udlandet i mindst 3 år, også kvalificere sig til at anvende ordningen. Fra og med 2011 blev disse regler ændret således, at danske statsborgere skal have været skattepligtige i udlandet i mindst 10 år for at kvalificere sig til ordningen.

For det andet skal nøglemedarbejdere have en årlig lønindkomst over en vist niveau i ansættelsen. Det årlige lønkrav er på 831.600 kr. i 2012. Lønkravet har historisk set ligget mellem 99 pct. og 99,5 pct. percentilen i den danske lønfordeling, og de, der kvalificerer sig som nøglemedarbejdere, er således blandt de 1 pct. højestlønnede i Danmark. Lønkravet gælder ikke for personer, der kvalificerer sig til at anvende ordningen som forsker.¹

Det er arbejdsgiveren der formelt set skal ansøge SKAT om at få medarbejderen omfattet af forskerskatteordningen. Arbejdsgiveren skal således dokumentere, at medarbejderen opfylder kravene for at kvalificere sig til ordningen. Lønkravet skal opfyldes på årsbasis. I et ansættelsesforhold, der varer i fx 6 måneder, er lønkravet derfor, at den samlede lønindkomst mindst skal udgøre halvdelen af det årlige lønkrav. Desuden er det kun lønindkomst, der er omfattet af forskerskatteordningen. Hvis medarbejderen evt. har anden indkomst end lønindkomst, beskattes denne efter de almindelige skatteregler og fuldstændigt uafhængigt af den lønindkomst, der er optjent på forskerordningen.

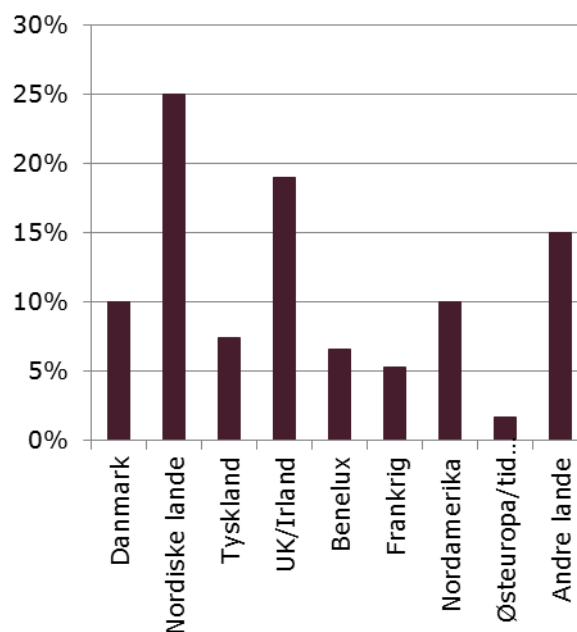
Således beskattes den lønindkomst, der er optjent på forskerskatteordningen, reelt med en fast sats uafhængigt af andre forhold.

Data og anvendelse af ordningen

Analysen er baseret på administrative registerdata fra Danmarks Statistik, som omfatter alle danskere og udlændinge, der er bosat i Danmark, fra 1980 og fremefter. Datasættet indeholder oplysninger på individniveau om bl.a. indkomst-, skatte- og arbejdsmarkedsforhold samt personlige baggrundskarakteristika (alder, uddannelse, familieforhold, statsborgerskab mm.).

Desuden indeholder datasættet også detaljeret information om ind- og udrejseforhold. Disse oplysninger opdateres, når personer rejser ind og ud af landet. Det tager dog typisk et par år før disse opdateringer er fuldt registreret, og i denne analyse har vi derfor kun præcis information om ind- og udrejsedataer frem til 2006. Analysen fokuserer endvidere kun på de udlændinge, der kvalificerer sig til forskerskatteordningen som nøglemedarbejdere og som dermed er højt-lønnede.

Figur 1: Statsborgerskab blandt højt-lønnede på forskerskatteordningen, 1991-2006.



Note: Figuren viser fordelingen af personer, der er på ordningen som nøglemedarbejdere, opgjort efter statsborgerskab over perioden 1991-2006.

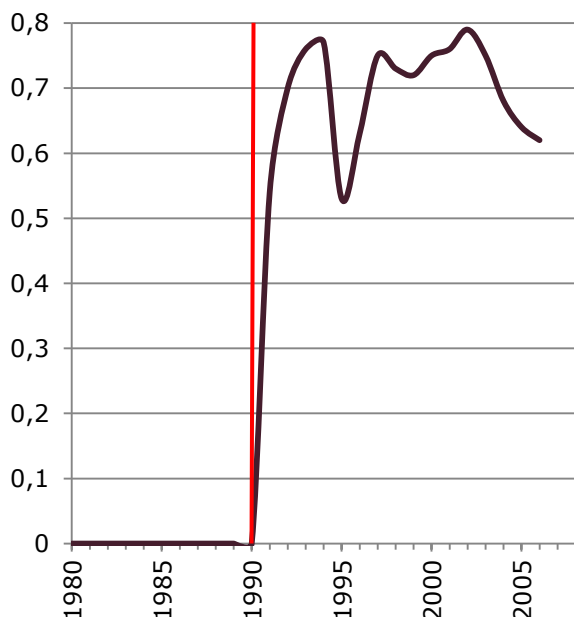
Figur 1 viser fordelingen af nøglemedarbejdere på ordningen opgjort efter statsborgerskab i perioden 1991-2006. Ikke overraskende anvendes ordningen hovedsageligt af personer fra vestlige lande. 10 pct. er hjemvendte danske statsborgere, 25 pct. kommer fra et af de øvrige nordiske lande, 19 pct. fra Storbritannien eller Irland, 10 pct. fra Nordamerika og næsten 20 pct. fra Tyskland, Frankrig og Benelux-landene tilsammen. Mindre

¹ For at kvalificere sig som forsker skal man godkendes af en forskningsinstitution eller et forskningsråd i Danmark.

end 20 pct. kommer fra andre lande, herunder Østeuropa og Asien.

Figur 2 viser, hvor stor en del af de udlændinge, der er kvalificeret til ordningen som nøglemedarbejdere, som rent faktisk benytter sig af ordningen. Udnyttelsesgraden er høj og ligger på omkring 70 pct. i de fleste år, men er dog fortsat væsentligt lavere end den fulde udnyttelse på 100 pct.²

Figur 2: Udnyttelsesgraden af ordningen blandt højtlønnede udlændinge



Note: Figuren angiver udnyttelsesgraden af ordningen efter ankomsten til Danmark blandt de udlændinge, der opfylder kravene for at anvende ordningen som nøglemedarbejdere.

Der kan være flere årsager til, at ikke alle dem, der kvalificerer sig til at anvende ordningen, benytter sig af ordningen. For det første skal virksomheder udfylde et ansøgningsskema for hver enkelt medarbejder, der kvalificerer sig til at blive omfattet af ordningen. Man kunne forestille sig at ikke alle virksomheder er opmærksomme på ordningen eller villige til at udføre det ekstra administrative arbejde der er forbundet med at få medarbejdere omfattet af ordningen. For det andet er der formentlig nogle personer, der ikke ønsker at benytte sig af ordningen, fordi de har konstateret at de senere hen ville blive ramt af efterbeskatningskravet. For det tredje må man formode, at nogle af de personer, der opfylder kravene for at anvende ordningen, ikke er opmærksomme på ordningens eksistens.

Tilgangen af højtlønnede udlændinge

En simpel måde at måle om forskerskatteordningen har forøget tilgangen af højtlønnede udlændinge til Danmark, er ved at opgøre antallet af udlændinge med en lønindkomst, der er højere end lønkravet i ordningen. Denne gruppe beteges interventionsgruppen, fordi gruppen bliver berørt af forskerskatteordningens indførelse. Figur 3 viser, at antallet af udlændinge i interventionsgruppen lå på et forholdsvist stabilt niveau på omkring 800 personer i perioden op til ordningens indførelse. Fra ordningen trådte i kraft i 1991 og herefter steg antallet af udlændinge i denne gruppe gradvist, og i 2006 var der mere end 3.000 udlændinge i Danmark, der havde en lønindkomst som var højere end lønkravet og som dermed var i interventionsgruppen. Det tyder derfor umiddelbart på, at forskerskatteordningen næsten har fordoblet antallet af højtlønnede udlændinge i Danmark.

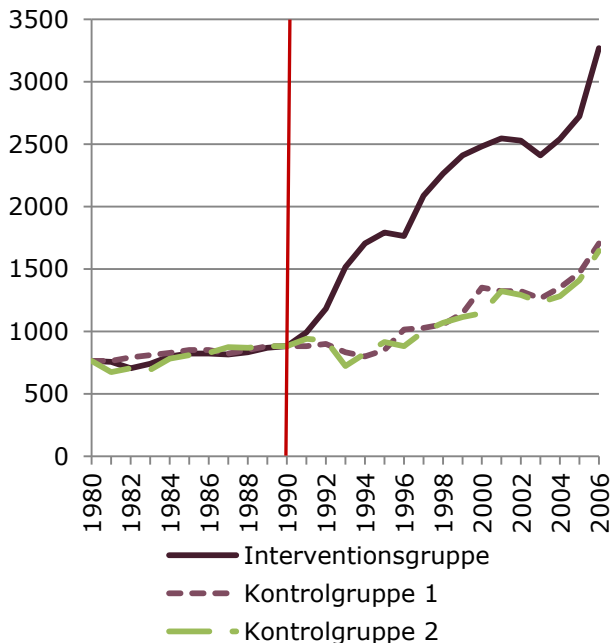
Man kan dog forestille sig, at antallet af højtlønnede udlændinge i Danmark ville være steget selv i fraværet af forskerskatteordningen, bl.a. fordi etableringen af EF's indre marked, der først var fuldt implementeret i 1992, har styrket arbejdskraftens bevægelighed inden for EU-området. Hvis det er tilfældet, fejlvurderes den faktiske effekt af ordningen på antallet af højtlønnede udlændinge. For at isolere den rene effekt af forskerskatteordningen fra andre effekter, sammenlignes interventionsgruppen derfor med en kontrolgruppe, som består af personer, der ikke direkte er berørt af forskerskatteordningen, men som i øvrigt ikke vurderes at adskille sig væsentligt fra interventionsgruppen. Konkret sammenlignes interventionsgruppen med to kontrolgrupper: Udlændinge med en lønindkomst, der ligger på mellem 80-90 pct. af lønkravet (kontrolgruppe 1) og udlændinge med en lønindkomst, der ligger på mellem 90-99,5 pct. af lønkravet (kontrolgruppe 2). Antallet af udlændinge er i begge kontrolgrupper normaliseret, så de svarer til antallet af udlændinge i interventionsgruppen i 1990. Dvs. året før forskerskatteordningen trådte i kraft.

Udviklingen i de to kontrolgrupper er også vist i figur 3. Det ses, at udviklingen i interventionsgruppen og de to kontrolgrupper fulgte hinanden ganske tæt og samtidigt lå på et nogenlunde stabilt niveau i perioden 1980-1990. Det indikerer, at grupperne er nogenlunde ens med undtagelse af, at interventionsgruppen påvirkes af forskerskatteordningen, mens kontrolgrupperne ikke gør. Fra 1991 og frem til 1995 steg antallet af udlændinge i kontrolgrupperne kun i et meget begrænset omfang, mens antallet af udlændinge i interventionsgruppen næsten blev fordoblet i den samme periode. Herefter begynder antallet af udlændinge i

² Faldet i udnyttelsesgraden i 1995 og 1996 skyldes formentlig den store tilgang af typisk veluddannede politiske flygtninge fra Bosnien-Herzegovina, der kom til Danmark i kølvandet på Dayton-fredsforståelsen.

kontrolgrupperne at vokse støt, men dog langsommere end i interventionsgruppen, og fra 1996 og frem er der omkring dobbelt så mange udlændinge i interventionsgruppen i forhold til kontrolgrupperne.

Figur 3: Antallet af udlændinge i forskellige indkomstgrupper



Note: Figuren viser antallet af udlændinge (helårspersoner) i Danmark med en lønindkomst, der er højere end forskerskatteordningens lønkrav (interventionsgruppe). Som kontrolgrupper vises antallet af udlændinge med en lønindkomst på mellem 80-90 pct. af lønkravet (kontrolgruppe 1) og antallet af udlændinge med en lønindkomst på mellem 90-99,5 pct. af lønkravet (kontrolgruppe 2). Antallet af udlændinge i kontrolgrupperne er normaliseret, så de svarer til antallet af udlændinge i interventionsgruppen i 1990.

Der er dog to potentielle problemer, der kunne gøre denne simple sammenligning misvisende. For det første ville sammenligningen overvurdere migrationseffekten, hvis den relative stigning i antallet af udlændinge i interventionsgruppen blot var et udtryk for en fortrængning af udlændinge i kontrolgrupperne. For eksempel kan en virksomhed, der havde planer om at ansætte en udlænding til en løn lige under lønkravet, justere kontrakten, så den giver en lidt højere løn for lidt mere arbejde, og dermed sikre, at medarbejderen kan blive omfattet af ordningen. Den nogenlunde ensartede udvikling i antallet af udlændinge i de to kontrolgrupper, hvor afstanden til lønkravet jo er forskellig, tyder dog på, at denne fortrængningseffekt er ganske beskedent.³

For det andet ville sammenligningen overvurdere migrationseffekten, hvis lønuligheden i Danmark var steget siden 1990'erne. En stigning i lønlighe-

den vil nemlig øge antallet af både danskere og udlændinge med en lønindkomst over lønkravet og dermed fører til en forskellig udvikling i antallet af udlændinge i interventionsgruppen og kontrolgrupperne, som ikke kan tilskrives selve forskerskatteordningen. Lønkravet ligger som nævnt mellem 99 pct. og 99,5 pct. percentilen i den danske lønfordeling. Som vist af bl.a. Kleven og Schultz (2012)⁴ har lønuligheden i toppen af lønfordelingen dog ligget på et særdeles stabilt niveau i Danmark siden 1980 og derfor skyldes den relative stigning i antallet af udlændinge i interventionsgruppen ikke en øget lønlighed.

Samlet set peger denne analyse således på, at forskerskatteordningen har haft en stor effekt på antallet af højtlojnnede udlændinge i Danmark, idet antallet af udlændinge med en lønindkomst over forskerskatteordningens lønkrav er fordoblet i forhold til antallet af udlændinge med en lønindkomst, der lå lige under lønkravet.

Varighed på ordningen

Frem til 2010 kunne man kun anvende forskerskatteordningen i en eller flere perioder af en samlet varighed på op til 3 år. Fra 2010 blev denne periode udvidet til 5 år. Hvis man fortsætter med at være skattepligtig i Danmark efter ordningens ophør bliver man automatisk omfattet af den almindelige indkomstbeskatning. I perioden 1991-2006, som analyseres her, lå gennemsnitsskatten i det almindelige indkomstskattesystem på omkring 55 pct. Overgangen fra at være omfattet af forskerskatteordningen til at være omfattet af almindelig indkomstbeskatning medførte således en stigning i gennemsnitsskatten på mere end 80 pct.

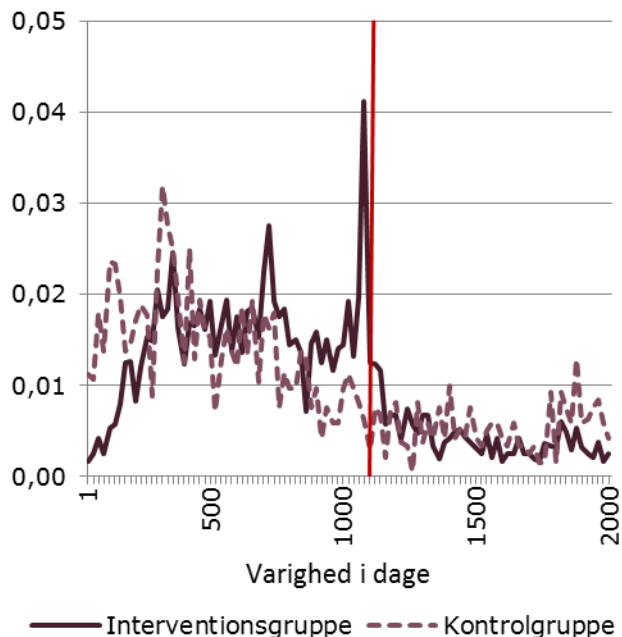
For at undersøge om denne skattestigning påvirker den samlede varighed, højtuddannede udlændinge vælger at arbejde i Danmark, sammenlignes varigheden af opholdet blandt udlændinge, der har en lønindkomst over lønkravet (interventionsgruppen), med varigheden af opholdet blandt udlændinge, der har en lønindkomst lige under lønkravet (kontrolgruppen). Figur 4 viser varighedstætheden blandt disse to grupper. Det ses, at der i interventionsgruppen er en tydelig ophobning af ophold, der varer lige omkring 3 år. En tilsvarende ophobning er ikke til stede i kontrolgruppen. Tilsammen er det en stærk indikation af, at forskerskatteordningens varighedsbegrænsning har betydning for, hvor lang tid højtlojnnede udlændinge vælger at arbejde i Danmark. Varighedsophobningen omkring de 3 år i interventionsgruppen er dog forholdsvis beskedent i forhold til den markante stig-

³ Kleven et al. (2011) foretager et formelt statistisk test af denne potentielle effekt og finder, at fortrængningen af udlændinge i kontrolgrupperne er yderst begrænset.

⁴ Kleven, H. og E. Schultz (2012): Estimating Taxable Income Responses Using Danish Tax Reforms. LSE arbejdspapir. (http://personal.lse.ac.uk/kleven/Downloads/MyPapers/WorkingPapers/kleven-schultz_jan2012.pdf).

ning i skatten, der er forbundet med at overgå fra beskatning under forskerskatteordningen til beskatning i det almindelige indkomstskattesystem.

Figur 4: Varighedstætheden i forskellige indkomstgrupper



Note: Figuren viser varighedstætheden i perioden 1991-2000 blandt udlændinge i Danmark med en lønindkomst, der er hhv. højere end forskerskatteordningens lønkrav (interventionsgruppe) og mellem 96-99 pct. af lønkravet (kontrolgruppe). Den røde linje markerer ordningen varighedsbegrænsning på 3 år.

Migrationseffekt og beskatning af højtlønnede udlændinge

Med udgangspunkt i analysen af tilgangen af højt-lønnede kan man måle, hvor stor effekt en skatteændring har på tilgangen af højt-lønnede udlændinge til Danmark. Konkret angives denne migrationseffekt som en elasticitet, der måler den procentvise ændring i antallet af (højt-lønnede) udlændinge, når lønnen efter skat ændres med 1 pct. Dem, der var omfattet af forskerskatteordningen i perioden 1991-2006, blev beskattet med en gennemsnitlig skattesats på omkring 30 pct. (inkl. arbejdsmarkedsbidrag) i stedet for den almindelige indkomstbeskatning med en gennemsnitsskat på omkring 55 pct. Forskerskatteordningen indebærer således, at lønnen efter skat stiger fra 45 til 70 ører per krone tjent før skat, hvilket svarer til en procentvis stigning ca. 55,6 pct. Da forskerskatteordningen har medført, at antallet af højt-lønnede udlændinge er blevet fordoblet (en stigning på 100 pct.), giver det anledning til en migrationselasticitet på ca. 1,8 (100/55,6). Det svarer til, at antallet af højt-lønnede udlændinge stiger med 1,8 pct., når lønnen efter skat stiger med 1 pct.

Ved hjælp af migrationselasticiteten kan man beregne, at den skattesats, der giver det største skatteprovenu fra gruppen af højt-lønnede udlæn-

dinge, ligger på ca. 36 pct.⁵ Det skal ses i forhold til, at den effektive skattesats i dag ligger i nærheden af 46 pct., når der medregnes en gennemsnitlig indirekte skat på 25 pct. Med en migrationselasticitet på 1,8 ligger den nuværende beskatning af højt-lønnede udlændinge, der er på ordningen, dermed over – men tæt på – den skattesats, der giver det højeste provenu til det offentlige.

Den beregnede skattesats som medfører maksimalt provenu er dog formentlig undervurderet. Det skyldes, at selv en forholdsvis lille forøgelse af antallet af højt-lønnede udlændinge historisk set har givet sig udslag i en stor migrationselasticitet, fordi Danmark i udgangspunktet har haft en relativ lille base af højt-lønnede udlændinge. Den langt større base af højt-lønnede udlændinge i dag end tidligere indebærer formentligt, at migrationselasticiteten forbundet med en yderligere skatteletelse er lavere end den vi har estimeret baseret på historiske data. Det er derfor usikkert om en lempelse af beskatningen på ordningen i dag ville give anledning til et større samlet skatteprovenu.

Politikovervejelser

Denne analyse har vist, at forskerskatteordningen har ført til omkring en fordobling af antallet af højt-lønnede udlændinge, der arbejder i Danmark. Samtidigt peger analysen på, at den nuværende beskatning af højt-lønnede udlændinge, der kvalificerer sig til at anvende forskerskatteordningen, ligger tæt på det niveau, der giver det største skatteprovenu til det offentlige fra denne gruppe. Overordnet tyder analysen således på, at indførslen af forskerskatteordningen isoleret set har været en succes for Danmark.

Selv om det for det enkelte land kan være hensigtsmæssigt at indføre skatteregler, der særligt begunstiger højtuddannede og højt-lønnede udlændinge, har sådanne ordningen negative skattemæssige konsekvenser i andre lande, fordi de mister skatteindtægter fra den arbejdskraft, der flytter til lande med lavere beskatning. Der er en såkaldt (negativ) eksternalitet, som det enkelte land ikke tager højde for, når skattereglerne fastlægges.

Hvis mange højt-lønnede i en kortere eller længere periode vælger at arbejde i et andet land, fordi skatten er lavere her end i det land, de kom fra, kan der samtidigt opstå en uheldig konkurrence på tværs af lande om at tiltrække velkvalificeret arbejdskraft ved at sænke beskatningen af højt-lønnede. I sidste ende reducerer denne konkurrence de enkelte landes mulighed for at anven-

⁵ Den provenumaksimerende skattesats er beregnet ved hjælp af den såkaldte *inverse elasticitetsformel*: $t' = 1/(1 + e)$.

de progressiv indkomstbeskatning. Derfor kan særskatteordninger for højtlønnede udlændinge risikere at reducere den "globale" velfærd, i forhold til en situation, hvor skattepolitikken koordineres.

For at imødegå denne problematik kræves, at der udformes regelsæt, der regulerer de enkelte landes anvendelse af særskatteordninger for højtlønnede udlændinge. Der kan særligt være behov for international koordination af denne type i EU-regi, fordi

beskatningen af højtlønnede varierer betydeligt på tværs af EU-landene samtidigt med, at migrationsbarriererne er små. Dette behov er blevet yderligere aktualiseret af, at en række europæiske lande i de seneste år har indført skatteregler, der særligt begunstiger højtuddannede og højtlønnede udlændinge. Udover Danmark, har Holland, Belgien, Portugal og Schweiz også indført særskatteordninger højtuddannede udlændinge.

Kontakt:

Associate Professor, LSE

Henrik Kleven

h.j.kleven@lse.ac.uk

+44 (0)20 7852 3548

Forskningschef i Kraka

Esben Anton Schultz

ess@kraka.org

+45 2681 5779