

## Expertskatten

### *Inledning*

1984 infördes skattelättnader för utländska forskare som tillfälligt bedriver forsknings och utvecklingsarbete i Sverige för att underlätta för svenska företag och universitet att rekrytera den kompetens som krävs för att vara internationellt konkurrenskraftig. 2001 utvidgades dessa skattelättnader till att även inkludera utländska experter och nyckelpersoner verksamma tillfälligt inom industrin eftersom dessa endast i begränsad omfattning utnyttjade det svenska välfärdssystemet och att en rad andra högskatteländer som Sverige konkurrerar med för att attrahera utländsk kvalificerad arbetskraft hade skattelättnader för dessa.

Enligt gällande lagstiftning krävs i de flesta fall särskilda kompetenskrav och att det föreligger svårigheter att rekrytera till tjänsten inom Sverige. Dessutom måste den beviljade vistas minst sex månader men högst fem år i Sverige, varav skattelättnader medges de tre första åren. Personen i fråga får inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår innan anställningen påbörjas eller vara svensk medborgare. Avgörande om vem som uppfyller dessa krav och därmed är kvalificerad för skattelättnader beslutas av Forskarskattenämnden. De beviljade utländska experter, specialister, forskare, företagsledare och andra nyckelpersoner beskattas på 75 procent av den arbetsinkomst han/hon erhåller från arbetsgivaren. Dessutom betalar arbetsgivaren socialavgifter på samma underlag, vilket innebär att 25 procent av lönen är befriad både från skatt och från socialavgifter.

Att ge skattelättnader till utländsk kvalificerad arbetskraft men inte till svensk strider dock mot principen om likformig beskattning. Likformig beskattning innebär att alla typer av inkomster beskattas med samma skattesats oavsett hur de uppstått, och den var huvudprincipen bakom 1990/91 års skattereform. Expertskattelättnaderna berördes kort i den statliga utredningen *Våra Skatter* (SOU 2002:47) där man inte fanns några hållbara argument för att ge utländska experter skattelättnader och därmed avvika från nationell skattelagstiftning.

Mot denna bakgrund kan det tyckas överflödigt att åter utvärdera expertskatten. Expertskatten behandlades dock som sagt kortfattat i SOU 2002:47 och en mer omfattande analys av skattens för- och nackdelar saknades. Det kan därför tyckas märkligt att skatten avfärdades så förbehållslöst i utredningen. I detta kapitel kommer för- och nackdelarna med expertskatten att mer explicit diskuteras för att försöka analysera huruvida fördelarna är så pass stora att de överväger kostnaderna av att avvika från den nationella skattelagstiftelsen.

Kapitlet inleds med en diskussion om önskvärda egenskaper hos ett skattesystem och vilka olika beskattningsprinciper som finns till hands för att utforma ett sådant. Kostnaderna och problemen associerade med expertskattelättnader behandlas sedan. Därefter diskuteras vinsterna av skatten och under vilka förutsättningar det kan vara motiverat att avvika från huvudprincipen i den nationella skattelagstiftelsen.

### ***Hur ska ett legitimt skattesystem se ut?***

För att ett skattesystem ska anses vara legitimt bör det besitta vissa önskvärda egenskaper: skattesystemet ska vara effektivt, rättvist, transparent och administrativt hanterbart. I praktiken är det ofta svårt att utforma beskattningsprinciper som uppfyller alla dessa egenskaper. Hur skattesystemet struktureras beror på hur man värderar dessa ofta motstridiga önskvärda egenskaper och vilka motiv som ligger bakom beskattningen. I följande avsnitt kommer önskvärda egenskaper hos ett skattesystem att inledningsvis behandlas, därefter kommer olika beskattningsprinciper och motiv för beskattning att diskuteras.

### ***Önskvärda egenskaper hos ett skattesystem***

Den egenskap som under senare decennier fått allt större genomslagskraft är skattesystemets effektivitet. Ett flertal länder ( däribland Sverige 1990/91) har genomfört genomgripande skattereformer, där huvudpoängen varit att öka skattesystemets effektivitet till följd av att minska skatternas snedvridande effekter. Skattebaserna har breddats genom att minska avdragsmöjligheterna och kryphålen samtidigt som marginalsattesatserna sänkts.

Skatter som stör ekonomiska beslut, d v s situationer där skatter leder till att andra ekonomiska beslut fattas än vad som skulle ha gjorts om skatterna inte fanns är ineffektiva, som t ex skatter som man genom förändrat beteende och skatteplanering kan kringgå. Ett sätt att uppnå ett effektivt skattesystem är därför att beskatta oelastiska (okänsliga) skattebaser hårt och elastiska (känsliga) lindrigare. Produktionsfaktorer och varor och tjänster som efterfrågas i samma kvantitet oavsett pris, t ex livsviktiga mediciner, beskattas hårt medan andra mer priskänsliga varor beskattas lindrigare. I sammanhanget nämns ibland att man ska beskatta de 3 F:na – föda, fastigheter och fattigt folk – hårt. Efterfrågan på mat är relativt oelastiskt och fastigheter och fattigt folk är mindre rörliga än t ex finansiellt kapital och högutbildad

arbetskraft och ger upphov till lägre effektivitetsförluster än om man beskattar priskänsliga varor och tjänster och rörliga produktionsfaktorer.

Ett skattesystem måste också anses vara rättvist för att vara legitimt. Vilket medför att i praktiken beskattas sällan de oelastiska skattebaserna hårdare än andra skattebaser eftersom ett sådant skattesystem inte anses vara rättvist då det drabbar resurssvaga individer hårdare. Vad som anses vara rättvist kan dock orsaka diskussion då begreppet rättvisa är subjektivt och mindre entydigt än effektivitet. Man skiljer på horisontell och vertikal rättvisa. Horisontell rättvisa kräver att skattesystemet ska vara uppbyggt så att individer i liknande ekonomiska situationer behandlas lika, t ex ska man inte beskatta män och kvinnor annorlunda om de befinner sig i en liknande ekonomisk situation. Det kan ibland vara svårt att definiera vad individer i liknade ekonomisk situation verkligen innebär. Många länder ger skattelättnader till husägare, huruvida detta är förenligt med principen om horisontell rättvisa kan ifrågasättas. Vertikal rättvisa kräver att individer med högre inkomst betalar en större proportion av sin inkomst i skatt än mindre bemedlade, d v s ett progressivt skattesystem, vilket det finns inslag av i samtliga västländers skattesystem – men i mer eller mindre utsträckning.

Den tredje önskvärda egenskapen är att skattesystemet ska vara transparent - man ska kunna förutsäga och veta hur mycket man ska betala i skatt - och administrativt hanterbart. Ett skattesystem baserat på skattebasernas elasticitet, krävs inte bara att man känner till hur priskänslig efterfrågan är på alla varor, tjänster och produktionsfaktorer utan också hur den förändras över tiden så att skatten kan justeras i takt med att elasticiteten förändras. Att använda ett sådant skattesystem för samtliga varor och tjänster är självklart varken transparent eller administrativt hanterbart.

### *Beskattningsprinciper*

Som nämnts tidigare är det inte helt trivialt att hitta en beskattningsprincip som uppfyller alla önskvärda egenskaper samtidigt, och inget land använder uteslutande en enda beskattningsprincip utan i praktiken samexisterar flera olika principer inom samma skattesystem. Men den huvudbeskattningsprincip som är och har varit rådande i Sverige sedan 1990/91 års skattereform, och i andra västländer, är den så kallade likformighetsprincipen. Denna princip bygger på att alla typer av inkomster beskattas lika (likformigt) oavsett hur de uppkommit eller används. Anledningen till detta är att likformiga skatter inte påverkar

prisförhållandet mellan olika inkomster eller konsumtionsformer och därför inte snedvrider ekonomiska beslut. En skatt som tas ut med samma procentsats oavsett inkomstslag är svår att undvika och således effektiv. Vanligtvis har denna princip även fördelen av att vara transparent, förutsägbar och förhållandevis enkel att administrera.

Utöver likformighetsprincipen, är betalningsförmåge- och intresseprincipen vanliga beskattningsprinciper. I betalningsförmågeprincipen viktas rättvisa tungt (framför allt vertikal rättvisa) och tanken är att skatten ska utformas efter individers förmåga att betala skatten, d v s skattebetalarna med höga inkomster betalar proportionellt sett mer i skatt än de med lägre inkomst. I de flesta länders skattesystem finns inslag av betalningsförmågeprincipen, inkomstbeskattningen är t ex ofta progressiv med stigande skattesatser.

Intresseprincipen grundar sig på att skatt ska betalas efter den nytta skattebetalaren har av det skatten finansierar. Skatten får då mer karaktären av en avgift, exempel är trängsel- och vägavgifter där de som använder vägarna betalar för det. Även här kan man motivera skatten utifrån ett rättviseperspektiv men då horisontell rättvisa; det man betalar står i proportion mot det man erhåller. Användandet av denna princip har inte varit speciellt omfattande i Sverige.

### *Motiv bakom beskattning*

Vilken beskattningsprincip som väljs beror till stor del på vilka motiv man har för att beskatta. Beskattar man enbart för att finansiera den offentliga sektorn bör man göra det så effektivt som möjligt med skatter som snedvrider så lite som möjligt. Ofta finns det dock även andra motiv bakom beskattningen, t ex att bedriva inkomst- och förmögenhetsutjämning. Skatter kan också ha en viktig funktion som stabiliserings- och konjunkturinstrument – man drar in skatter vid högkonjunkturer för att dämpa dessa och intäkterna används sedan för att stimulera ekonomin vid en lågkonjunktur.

Skatter kan också utgöra viktiga verktyg för att direkt påverka konsumtion och produktion. För att det ska vara önskvärd att påverka individers ekonomiska beslut måste den oskattade situation dock vara inoptimal. Med andra ord måste det existera någon form av marknadsmisslyckanden som skatten har för avsikt att korrigera. En form av marknadsmisslyckande där skatter kan leda till en bättre samhällig lösning är vid externaliteter – d v s en situation där en aktörs produktions- eller konsumtionsbeslut påverkar någon annans välbefinnande utan att denna kompenseras för detta. Ofta uttrycks externaliteten i form av att

den privata avkastningen är större (vid negativa externaliteter så som t ex miljöutsläpp) eller mindre (vid positiva externaliteter så som t ex utbildning och forskning) än den samhälliga. Vid en negativ externalitet kan en skatt hjälpa till att uppnå en optimal mängd produktion eller konsumtion genom att minska den. Vid positiva externaliteter kan en skattelättnad eller subvention stimulera ökad konsumtion eller produktion och leda till att ett bättre samhällsekonomiskt utfall.

### ***Expertskatten och kostnaderna av att avvika från likformighetsprincipen***

Motivet bakom likformighetsprincipen är att effektivisera skattesystemet genom att minimera snedvridningarna – d v s minimera möjligheterna att genom förändrat beteende påverka sin skattebörda. Om ett flertal individer genom förändrat beteende blir berättigade till skattelättnader enligt expertskatten leder denna skatt till betydande snedvridningar. Eftersom behörighetskraven för expertskatten är mycket specificerade, och i princip omöjliga för svenska medborgare att uppfylla genom förändrat beteende, är sannolikt de inhemska snedvridningarna relativt ringaktade.

Expertskattelättnader kan dock leda till betydande globala snedvridningar. Eftersom expertskatten gör det möjligt för höginkomsttagare i högskatteländer att undgå delar av beskattningen genom att arbeta utomlands, kan den komma att styra i vilket land man arbetar. Det finns incitament t ex för danska experter att arbeta i Sverige och svenska experter att arbeta i Danmark. Intressant att notera i sammanhanget är de flesta som ansökt om expertskattelättnader kommer från något av de övriga Nordiska länderna eller andra högskatteländer, vilket stödjer att betydande snedvridningar kan uppkomma som en konsekvens av expertskatten. (siffror)

Även om expertskattelättnaderna är konstruerade så att inhemska arbetskraft inte ska undanträngas (eftersom det ska föreligga svårigheter att rekrytera inom Sverige) är det rimligt att tänka sig att det ändå kan bli en konsekvens av expertskattelättnaden. För det första är det inte helt lätt för Forskarskattenämnden att avgöra hur svårt det är att rekrytera inom Sverige och för det andra kan tjänsten konstrueras på ett sådant sätt att inhemska rekrytering försvåras. Att svenska experter undanträngs är teoretiskt möjligt eftersom arbetsgivaren kan ha ekonomiska incitament att anställa utländska experter istället för kvalificerade svenskar (och därmed skräddarsy tjänsten för att endast passar utländska experter).

Tabell 1 visar vad svenska respektive utländska experter kostar arbetsgivaren, vad experten erhåller efter skatt och resulterande skattekil, d v s skillnaden mellan vad arbetsgivaren betalar och vad experten erhåller. För att den svenska experten ska få  $W^S$  i lön måste arbetsgivaren betala  $(1 + t_p)W^S$  där  $t_p$  är socialavgifter. På lönen,  $W^S$ , betalar svenskan inkomstskatt,  $t_i$ , och har efter skatt  $(1 - t_i)W^S$ . Skattekilen är således  $(t_p + t_i)W^S$ . För den utländska experten erhåller arbetsgivaren skattelättnader med 25 procent av socialavgifterna och betalar  $(1 + 0.75t_p)W^F$  till experten, för att denna ska få ut  $W^F$  före skatt och  $(1 - 0.75t_i)W^F$  efter skatt. Skattekilen för den utländska experten är således  $0.75(t_p + t_i)W^F$ .

**Tabell 1.** Arbetskraftskostnader, behållning efter skatt och skattekil för svenska respektive utländska experter.

	<u>Svenska experter</u>	<u>Utländska experter</u>
Arbetsgivarens kostnad:	$(1 + t_p)W^S$	$(1 + 0.75t_p)W^F$
Expertens behållning efter skatt:	$(1 - t_i)W^S$	$(1 - 0.75t_i)W^F$
Skattekil:	$(t_p + t_i)W^S$	$0.75(t_p + t_i)W^F$

Huruvida arbetsgivaren har ekonomiska incitamenten att anställa utländsk expertis beror på om  $(1 + t_p)W^S > (1 + 0.75t_p)W^F$ . Vid samma lön (d v s  $W^S = W^F$ ) är arbetsgivarens nettokostnad lägre för den utländska experten och även expertens nettobehållning högre än för den svenska experten. I praktiken är det troligt att expertens bruttolön ( $W^F$ ) är högre än de inhemska experternas, men så länge som olikheten ovan håller är det trots det ekonomiskt lönsamt för arbetsgivaren att anställa utländska experter.

Intressant i sammanhanget är att studera hur stor del av den totala skattelättnaden (lättnaden på socialavgifterna och inkomstskatten) som tillfaller arbetsgivaren respektive arbetstagaren (d v s skattelättnadens incidens). Det är inte troligt att hela skattelättnaden tillfaller arbetsgivaren i form av lägre arbetskraftskostnader, utan en del av skattelättnaden tillfaller sannolikt den utländska experten i form av högre lön. Hur stor del av skattelättnaden som tillfaller arbetsgivaren respektive experten beror på hur elastisk (känslig) arbetsgivarens arbetskraftsefterfråga och experternas arbetskraftsutbud är. Generellt är det så att den part som

är mer elastisk får en större andel av skattelättnaden än den part som är mindre elastisk. Vem av arbetsgivarna eller de utländska experterna som är mer elastisk är en empirisk fråga att avgöra. Men i det här sammanhanget är det rimligt att anta att de utländska experterna är mer elastiska än de svenska arbetsgivarna, och att en stor del av skattelättnaden därför tillfaller de utländska experterna. Det är dock troligt att en del tillfaller arbetsgivaren vilket kan göra det fördelaktigare för dem att anställa utländska experter framför svenska. Inhemsk experter verksamma på den svenska arbetsmarknaden missgynnas då och får en försämrad konkurrenssituation, vilket ytterligare ökar deras incitament att söka expertjobb utomlands.

Förutom dessa kostnader strider expertskattelättnaderna mot rättvisekravet vilket kan få konsekvenser för skattens legitimitet och den allmänna skattemoralen. Framför allt strider skatten mot kravet på horisontell rättvisa; att lika individer i samma situation ska behandlas lika, men även mot vertikal rättvisa eftersom de utländska experterna ofta är höginkomsttagare. Det kan vara svårt utifrån ett rättviseperspektiv att argumentera varför en expert med utländsk nationalitet betalar mindre än en likvärdig expert med svenskt medborgarskap. Ett argument som ofta förts fram och även användes som skäl när skatten 2001 utvidgades är att en utländsk expert inte utnyttjar välfärdssystemet i samma utsträckning som svenska medborgare och inte får del av de pensionsförsäkringar som de betalar in till. Trots att det är troligt att en utländsk expert som är i Sverige under en kortare tid inte utnyttjar sjukvården, barnomsorg och skola i samma utsträckning som inhemska medborgare är detta argument ihåligt eftersom de har rätt att utnyttja dessa tjänster och om de berättigas skattelättnader för att de väljer att inte göra det bör även inhemska medborgare som också väljer att inte utnyttja dessa tjänster vara berättigade till skattelättnader. På samma sätt är det svårt att argumentera att utländska experter ska få skattelättnader för att de inte kan utnyttja pensionssystem eftersom inte heller denna skatt följer intresseprincipen.

Slutligen brister skattelättnaden båda när det gäller dess transparens och administrationskostnader. Varje individuell ansökan behandlas av Forskarskattenämnden som avgör huruvida individen ifråga är berättigad till skattelättnader. Det är kostsamt både för den ansökande som ofta tar hjälp med att utforma ansökan av något revisionsbolag och för Forskarskattenämnden som måste pröva varje enskilt fall. Dessutom förekommer viss subjektivitet huruvida ansökan beviljas eller ej och ingen vet på för hand om de beviljas skattelättnader. Situationen ser annorlunda ut i flera andra länder med expertskattelättnader (t

ex Danmark), där lön över ett fastställt lönegolv automatiskt ger skattelättnader vilket innebär både lägre administrationskostnader och bättre transparens och förutsägbarhet.

#### ***IV. Potentiella vinster av en expertskatt***

Det kan tyckas märkligt att länder som tillämpar likformighetsprincipen kan motivera skattelättnader för utländska experter, vilket klart utgör ett avsteg från likformighetsprincipen eftersom en individs skatteskyldighet beror på nationalitet. Inget land tillämpar dock uteslutande likformighetsprincipen på samtliga skattebaser. Ibland kan det finnas skäl att avvika från denna princip, men för att legitimisera en sådan avvikelse måste motiven bakom skatten och de positiva effekter skatten ger upphov till överstiga kostnaderna av att kringgå beskattningsprincipen.

Det huvudsakliga motivet bakom expertskatten är att underlätta för svenska företag att rekrytera den kompetens som krävs för att vara internationellt konkurrenskraftiga. För Sveriges del kan det vara svårt att locka till sig utländska experter. Även om Sverige är attraktivt på många sätt – har en välutbildad befolkning, många framgångsrika högteknologiska företag och gör relativt stora satsningar på forskning och utveckling – är Sverige ett litet, geografiskt avskilt och relativt okänt land. Dessutom är inkomstbeskattningen hög och löneläge lågt relativt många andra länder, vilket gör de ekonomiska incitamenten små för utländska experter att arbeta i Sverige. Tabell 2 visar marginalsattesatserna för höginkomsttagare i OECD länder.

**Tabell 2.** Marginalskatt på arbete för höginkomsttagare i OECD länder.

Land	Marginalskatt för höginkomsttagare 2003 <sup>1</sup>
Danmark	59,7
Sverige	56,2
Frankrike	56,1
Belgien	53,5
Finland	53,0
Nederländerna	52,0
Tyskland	51,2
Österrike	50,0
Japan	50,0
Australien	48,5
Norge	47,5
Kanada	46,4

Italien	45,9
Spanien	45,0
Island	43,6
Schweiz	42,1
Irland	42,0
USA	41,4
Turkiet	40,6
Grekland	40,0
Storbritannien	40,0
Portugal	40,0
Polen	40,0
Korea	39,6
Luxemburg	39,0
Nya Zeeland	39,0
Slovakien	38,0
Mexiko	34,0
Tjeckien	32,0
EU-15 genomsnitt	48,23
OECD genomsnitt	44,87

<sup>1</sup> Avser marginalsatt för en individ med en inkomst 10\*den genomsnittlig produktionsarbetare. Källa OECD, 2004.

Endast Danmark hade en högre marginalsatt 2003 på höga inkomster än Sverige. En marginalsatt på drygt 56 procent innebär att vi ligger 8 procentenheter över EU-15 genomsnittet och drygt 11 procentenheter över OECD genomsnittet. Intressant i sammanhanget är att notera att de flesta av länder i toppen (Danmark, Belgien, Finland, Nederländerna, Österrike och Kanada) har någon form av skattelättnad för utländska experter. I Frankrike finns ingen direkt expertskatt men skattelättnader ges ändå till utländska nyckelpersoner genom att undanta all extra ersättning som har med utlandsvistelsen att göra från skatt de sex första åren.

Även om det är teoretiskt oförutsägbart huruvida nettolönen påverkar arbetsutbudet positivt eller inte, är nettolönen och arbetsutbudet ofta positivt korrelerade i praktiken (Killingsworth & Heckman, 1986, Pencavel, 1986, Blundell & MaCurdy, 1999). Dessutom verkar det vara fallet att höginkomsttagare är känsligare för förändringar i nettolönen än vad låginkomsttagare är (Gruber & Saez, 2002, Hansson, 2004). Det är därför troligt att Sveriges höga skatter utgör ett hinder för att attrahera utländsk kompetens och att expertskattelättnaderna förbättrar vår konkurrenssituation när det gäller att attrahera utländsk kompetens. Den intressanta frågan är istället hur viktigt det är för Sverige att rekrytera utländsk kompetens. Åtskilliga studier pekar på att informationsutbyte och kompetensöverföringar

mellan länder och industrier med ”spillover effekter” blir allt viktigare för att förbli konkurrenskraftig i en global värld. Om utländska experter bidrar till att den samlade kunskapsnivån i landet stiger ökar vår internationella konkurrenskraft. Det är troligt att om inte alla, så i alla fall en viss del av de utländska experterna har en högre social än privat avkastning eftersom de bidrar med att sprida kunskap och information och därmed utgör en positiv externalitet. Om utländska experter utgör en positiv externalitet kan det vara samhällsekonomiskt berättigat att underlätta rekryteringen av dessa genom t ex skattelättnader eller bidrag. Om denna positiva externalitet är tillräckligt stor och överväger kostnaden av att avvika från riktlinjen om likformig beskattning kan en sådan avvikelse vara befogad. Från ett samhällsperspektiv kan det t ex vara motiverat att beskatta andra varor och tjänster med en mer oelastisk efterfråga hårdare för att ge utrymme för sänkning av skatt på andra områden som har hög socialavkastning.

Ytterligare en potentiell positiv effekt av expertskattelättnader är att den kan bidra till att höja andelen yrkesverksamma i Sverige förutsatt att den inte uteslutande tränger ut svensk arbetskraft. I ett land där knappt 53 procent av de i arbetsför ålder arbetar (eller 31 procent av den totala befolkningen) och således hjälper till att finansiera övriga 69 procent av befolkningen, är en arbetskraftstillförsel välkommen. Även om de utländska experterna inte betalar full skatt tillför de skatteintäkter till statskassan och bidrar sannolikt positivt till budgeten.

## ***V. Avslutning***

Eftersom det är svårt att uppskatta både de monetära kostnaderna och vinsterna av expertskattelättnaderna är det svårt att dra exakta slutsatser huruvida expertskattelättnader kan motiveras eller inte. Kostnaderna i form av globala snedvridningar är dock betydande och kan måste kompenseras av att mängden utländska experter som lockas hit av skattelättnaden är ansevärd och utgör en betydande positiv externalitet. Att vi lever i en global värld där det är svårt att avvika från omvärlden utan alltför stora kostnader och att många andra högskatteländer medger skattelättnader för utländska experter, gör att vårt höga skattetryck försätter oss i en sämre konkurrens situation. Det är troligt att expertskatten hjälper till att locka hit utländsk kompetens men det är för den skull inte säkert att vinsterna av det överväger

kostnaderna. Våra höga skatter utgör ett problem och kanske är det allvarligare att vi förlorar inhemsk kompetens än att vi inte lockar till oss utländsk kompetens.

### ***Referenser***

- Blundell, R. & T MaCurdy, 1999, Labor supply: a review of alternative approaches, i Ashenfelter, O. & D. Card, red, *Handbook of Labor Economics*, vol 3, Amsterdam North Holland.
- Gruber, J. & E. Saez, 2002, The elasticity of taxable income: evidence and implications, *Journal of Public Economics*, 84(1), 1-32.
- Hansson, Å., 2004, Taxpayers Responsiveness to Tax Rate Changes and Implications for the Cost of Taxation,” *S-WoPEc Working Paper* No 2004:5, Lund University.
- Killingsworth, M. & J. Heckman, 1986, Female labor supply: a survey, i Ashenfelter, O. & R.Layard, red, *Handbook of Labor Economics*, vol 1, Amsterdam, North Holland
- OECD, 2004, Recent tax policy trends and reform in OECD countries, OECD, Paris.
- Pencavel, J., 1986, Labor supply of men: a survey, i Ashenfelter, O. & R.Layard, red, *Handbook of Labor Economics*, vol 1, Amsterdam, North Holland.
- SOU, 2002, *Våra skatter*, SOU 2002:47.