



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Handelshögskolan vid  
Göteborgs universitet

# Beskattning av idrottsutövare

- intern internationell personbeskattning ur ett elitidrottsperspektiv -

Examensuppsats  
30 högskolepoäng  
Vårterminen 2008

Författare Staffan Sandblad  
Handledare Robert Pålsson  
Ämne Internationell personbeskattning



*“The hardest thing in the world to understand is the income tax.”*  
- Albert Einstein

# Innehåll

<b>FÖRORD</b> .....	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>6</b>
<b>AVDELNING 1</b>	
<b>IDROTTSBESKATTNING</b> .....	<b>7</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 SYFTE, FRÅGESTÄLLNING, AVGRÄNSNING.....	7
1.2 METOD OCH DISPOSITION .....	8
<b>AVDELNING 2</b>	
<b>SVENSK INTERN INTERNATIONELL PERSONBESKATTNING</b> .....	<b>10</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>10</b>
1.1 AVGRÄNSNING AV INKOMSTSLAGET .....	10
<b>2 OBEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET</b> .....	<b>11</b>
2.1 BOSATT .....	12
2.2 STADIGVARANDE VISTAS .....	12
2.3 VÄSENTLIG ANKNYTNING .....	14
2.3.1 <i>Om han är svensk medborgare</i> .....	15
2.3.2 <i>Hur länge han har varit bosatt här</i> .....	15
2.3.3 <i>Om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort</i> .....	15
2.3.4 <i>Om han vistas utomlands av studier eller av hälsoskäl</i> .....	15
2.3.5 <i>Om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk</i> .....	16
2.3.6 <i>Om han har sin familj här</i> .....	17
2.3.7 <i>Om han bedriver näringsverksamhet här eller om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här</i> .....	17
2.3.8 <i>Om han har en fastighet här</i> .....	17
2.3.9 <i>Liknande förhållanden</i> .....	18
2.3.10 <i>Femårsregeln</i> .....	18
2.4 EXPERTBESKATTNING .....	18
2.4.1 <i>Personkretsen</i> .....	19
2.4.2 <i>Formella krav</i> .....	21
2.4.3 <i>Skattelättnader</i> .....	21
2.4.4 <i>Beslut</i> .....	22
<b>3 BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET</b> .....	<b>22</b>
3.1 SINK.....	23
3.1.1 <i>Tjänsteresor</i> .....	23
3.1.2 <i>Montörregeln</i> .....	23
3.2 A-SINK .....	24
3.2.1 <i>Personkretsen</i> .....	24
3.3 IL-BESKATTNING FÖR BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA.....	24

<b>4</b>	<b>SOCIALFÖRSÄKRINGSRÄTT .....</b>	<b>25</b>
4.1	INTERNA REGLER.....	25
4.1.1	<i>SofL</i> .....	25
4.1.2	<i>SAL</i> .....	26
4.1.3	<i>ALA</i> .....	26
4.1.4	<i>APA</i> .....	27
4.2	EG-RÄTTSLIG REGLERING .....	27

### AVDELNING 3

#### BESKATTNINGSFRÅGOR FÖR IDROTTSUTÖVARE..... 29

<b>1</b>	<b>INLEDNING.....</b>	<b>29</b>
1.1	NETTOLÖNEAVTAL.....	29
1.2	SIGNING BONUS .....	29
1.2.1	<i>Svensk klubb – spelare från utlandet</i> .....	30
1.2.2	<i>Svensk klubb – spelare från Sverige</i> .....	30
1.2.3	<i>Utländsk klubb – spelare från Sverige</i> .....	31
1.3	IDROTTPENSION .....	32
1.4	AGENTKOSTNAD .....	32
1.5	UTRUSTNING .....	33

### AVDELNING 4

#### SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE KOMMENTARER ..... 34

<b>1</b>	<b>INLEDNING.....</b>	<b>34</b>
<b>2</b>	<b>LAGIDROTTSUTÖVARE .....</b>	<b>34</b>
2.1	OBEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA.....	34
2.1.1	<i>Idrottspension och expertskatt</i> .....	34
2.1.2	<i>Väsentlig anknytning</i> .....	35
2.2	BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA .....	36
<b>3</b>	<b>INDIVIDUELLA IDROTTSUTÖVARE.....</b>	<b>38</b>
3.1	OBEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA.....	38
3.1.1	<i>Förslaget om idrottsutövarkonto</i> .....	38
3.2	BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA .....	40
<b>4</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER.....</b>	<b>41</b>

#### KÄLLFÖRTECKNING ..... 43

## Förord

Den här uppsatsen har gett mig möjligheten att kombinera två av mina stora intressen: idrott och juridik. När jag började skriva hade jag för avsikt att behandla allt mellan himmel och jord som rörde ämnet. Min eminente handledare, Robert Pålsson, insåg emellertid tidigt att min ansats var väl omfattande och fick mig att begränsa mina ambitioner till en mer rimlig nivå. Något jag är mycket tacksam för i efterhand. Liksom för hans uppmuntrande inställning och förmåga att komma med konstruktiv kritik när jag fastnat i skrivandet.

Att skriva uppsatsen har varit givande – jag har hamnat i många intressanta diskussioner, både vad det gäller skatterätten och den svenska elitidrottens förutsättningar. Alldeles särskilt vill jag tacka Carl Fhager på MAQS Law Firm, liksom Teresa Jönsson, Susanne Kylebäck och Lena Weije på Ernst & Young för att ha tagit sig tid att samtala med mig och svara på mina frågor. Mina möten med dem har hjälpt mig att röra mig från teorin ut i verkligheten och bidragit till att göra uppsatsen både bättre och mer levande.

Något ytterligare som har varit intressant är de reaktioner jag har fått när jag pratat med kompisar och juriststudenter och berättat vad jag skrivit om. Ett inledande ”Så du skriver om skatterätt. Kul...” har mer än en gång förbytts i ”Jaha. Om *idrott* och skatterätt. Det låter ju faktiskt kul, på riktigt.”. Och det har det verkligen varit, kul på riktigt. Så det är med visst vemod, men med större glädje, jag lämnar ifrån mig mitt verk till händerna på er läsare.

Göteborg i maj 2008

*Staffan Sandblad*

## Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ALA	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
APA	Lag (1994:1774) om allmän pensionsavgift
EGF	EG-fördraget
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JurK	Riksidrottsförbundets Juridiska kommitté
KSkI	Kommunalskattelag (1928:370)
RSV	Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SofL	Socialförsäkringslag (1999:799)
SRN	Skatterättsnämnden

## **Idrottsbeskattning**

### **1 Inledning**

Idrottsmarknaden har gått igenom stora förändringar de senaste årtiondena, vilket har lett till en på många sätt ökad internationell konkurrens. Från en tid när även många av de stora stjärnorna sågs som glada amatörer har professionalismen inom idrotten ökat och allt fler utövare försörjer sig på sitt idrottande. EG-rätten har spelat en stor roll för förändringarna på området genom att verka för den fria rörligheten inom unionen. På lagidrottsområdet har mål C-415/93 *Bosman* haft en mycket stor påverkan, då det möjliggjorde för klubbarna att ta in obegränsat antal spelare från EU. Tidigare begränsades konkurrensen länder emellan genom att det helt enkelt inte var möjligt att flytta fritt mellan länderna, en typ av spärr som alltså inte längre finns kvar. På en internationaliserad marknad spelar ländernas interna regler stor roll för klubbarnas konkurrenskraft då de påverkar möjligheten att erbjuda löner och villkor som kan locka de stora stjärnorna. Med hänsyn till att harmoniseringen på skatteområdet är högst begränsad inom EU kan de regionala skillnaderna i skattesystemen variera avsevärt, varför det finns anledning att se närmare på hur dessa samspelar med idrotten. Den här uppsatsen har det svenska interna regelverket som utgångspunkt.

För lagidrottsutövare begränsas möjligheten att fritt styra över sitt boende högst väsentligt. En sådan person måste vara tillgänglig för träningar och matcher för sin klubb – att bo i utlandet ter sig i de allra flesta fall orealistiskt för någon som spelar i en svensk förening. De idrottsutövare som tävlar i individuella idrotter har inte samma behov av att knyta sig till ett visst land, då deras tränande och tävlande ofta inte är bundet till en specifik plats på samma sätt. För dessa finns således en möjlighet att friare styra över sin bosättning. Att tro att skattereglerna inte skulle spela någon roll för denna kategori av idrottsutövare när de väljer var de vill ha sin bas vore i det närmaste naivt.

Idrottsbeskattning är inget separat område inom den svenska beskattningsrätten och likaså är idrottsutövare ett heterogent begrepp, som det kan vara svårt att samla en bred grupp inom. Emellertid går det att se många likheter i den problematik som uppstår för de individer som livnär sig på sin idrott. I de allra flesta fall handlar det om en, ur arbetslivsmässig synpunkt, relativt kort karriär, men där inkomsterna under den aktiva perioden kan uppgå till högst betydande belopp. Med en sådan utgångspunkt blir det enklare att hitta en gemensam ”elitidrottsproblematik”, vilken är vad jag skall undersöka i den fortsatta framställningen.

#### **1.1 Syfte, frågeställning, avgränsning**

Mitt syfte med uppsatsen är att gå igenom de svenska reglerna för beskattning av elitidrottsutövare. Utgångspunkten är att behandla svenska förhållanden, men en jämförelse med utlandet kommer att göras i något fall där jag anser det vara relevant. Jag kommer att undersöka eventuell särreglering för idrottsutövare, men också hur de ”normala” skattereglerna påverkar idrottsutövarna. Frågeställningen kan sammanfattas som:

- Finns det någon särreglering? Hur ser den i så fall ut och hur påverkar den idrottsutövarna?

- Hur ser idrottsutövarnas förhållande till de ”normala” skattereglerna ut? Vilka problem finns och hur försöker man lösa dessa?
- Vilken typ av praktiska skattefrågor är relevanta för idrottsutövare och hur jobbar man med dessa?

Fokus ligger på elitidrotten och det är med den som utgångspunkt som jag kommer att undersöka regleringen, de frågor som gäller breddidrotten faller därför utanför framställningen. Eftersom uppsatsen är i ämnet personbeskattning kommer jag att se på skattefrågor ur ett utövarperspektiv, varför skattefrågor för klubbar, sponsorer och liknande inte kommer att behandlas. Jag kommer att behandla både lagidrottsutövare och individuella utövare, men då situationen för dessa två kategorier i många fall är ganska olikartad kommer jag för översiktlighetens skull ofta att dela upp behandlingen av dem.

Internationell personbeskattning rör sig om tre huvudsakliga områden: intern internationell beskattning, skatteavtalsrätt och EG-skatterätt.<sup>1</sup> Då mitt syfte är att gå igenom den svenska interna rätten, kommer fokus att ligga på det första av dessa tre områden. Då den svenska rätten påverkas av EG-rätten och inte kan kopplas fri därifrån, kommer även denna att behandlas i viss mån. Skatteavtalsrätten faller däremot utanför ramen för uppsatsen.

Socialförsäkringsrätten är mycket nära knuten till skatterätten och kommer därför att behandlas översiktligt i avdelning 2, för att ge läsaren en bättre helhetsförståelse av ämnet.

## 1.2 Metod och disposition

Uppsatsen kan metodmässigt sägas vara uppdelad i tre delar. Den första delen (avdelning 2) innehåller en genomgång av det som brukar benämnas gällande rätt, vilket alltså handlar om den våg på vilken argument viktas och ställs mot varandra. I min beskrivning av skatterättens ramar har jag lagtexten som utgångspunkt, vilket ter sig naturligt då skatterätten vilar på grunden *nullum tributum sine lege*. Då lagtexten, trots sina intentioner, inte alltid räcker för att ge tydliga direktiv om de regler som stadgas, innehåller avdelningen även i förekommande fall utförligare bakgrundsinformation i form av propositioner och offentliga utredningar. Vidare har jag tagit hjälp av hur Regeringsrätten och Skatterättsnämnden valt att angripa de oklara rättsfrågor som emellanåt uppkommer i skatterätten. Likaså förekommer det att EG-domstolen har något att påpeka vad gäller Sveriges hantering av den interna rätten i ljuset av EG-rätten, med följderna att även domslut därifrån måste ligga till grund för en beskrivning av den interna svenska rätten. Till detta kommer även Skatteverkets olika styr signaler, som även om de inte är legalt bindande måste tillskrivas en starkt normerande förmåga.

Min avsikt är att hålla mig neutral i min beskrivning av skatterättens systematik och den grund på vilken den kan sägas vila.

Den andra delen (avdelning 3) är mer praktiskt inriktad. Med bakgrund i den gällande rätten kommer jag här gå över till att behandla, för uppsatsen, ämnesspecifika problem. Vilka skattefrågor uppstår för idrottsutövare och hur gör man för att få så låg beskattning som möjligt på sina inkomster? Även denna del kan sägas vara objektiv i sin ansats, så tillvida att jag bedömer de konstruktioner som beskrivs i avdelningen utifrån gällande rätt snarare än utifrån personliga antaganden. Emellertid är jag medveten både om att de exempel jag väljer,

<sup>1</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 17.



liksom hur jag uppfattar och väljer att tolka gällande rätt givetvis ger uttryck för subjektiva överväganden och värderingar.

Uppsatsens avslutande del (avdelning 4) är avsedd att vara analyserande, i den mening att jag med bakgrund i vad som tidigare framkommit här själv gör ställningstaganden för och emot skatteregleringens utformning. Denna del är således subjektiv och ger uttryck för mina personliga åsikter och slutsatser.

Min förhoppning är att jag genom ett metodiskt upplägg av texten skall kunna visa och peka på den problematik som finns för läsaren. Avslutningsvis hoppas jag också att den sista delen skall, om inte övertyga om att mina åsikter är de rätta, åtminstone uppmuntra läsaren att själv fundera över och ta ställning till de frågor som framställningen syftar till att tydliggöra.

## Svensk intern internationell personbeskattning

### 1 Inledning

Intern internationell personbeskattning utgörs av de regler som bestämmer en nations beskattningsrätt utåt. Sverige använder sig av hemvistprincipen respektive källstatsprincipen för att avgränsa denna rätt. Den första grundar sig på hur skattesubjektets (den skattskyldiges) anknytning till Sverige ser ut och den senare principen bygger på skatteobjektets (inkomstens) koppling hit.<sup>2</sup>

Innan jag går in på den mer specifika redogörelsen av de områden jag beskrivit i avdelning 1, kommer jag att behandla de interna svenska skattereglerna. Tanken med detta är att orientera läsaren på området, för att ge en god bakgrund att förhålla sig till innan jag snävar in mig på mer idrottsutövars specifika frågor i nästa avdelning.

#### 1.1 Avgränsning av inkomstslaget

En idrottsutövare som får ersättning från den klubb där han eller hon spelar är att jämställa med anställda inom andra yrkeskategorier och klubben är således arbetsgivare. Att så är fallet slogs fast genom RÅ 85 1:39.<sup>3</sup> Lagidrottsutövares inkomster är därmed att hänföra till inkomstslaget tjänst.

De inkomster från idrottslig verksamhet som individuella utövare har tas enligt Skatteverket normalt upp som inkomst av tjänst.<sup>4</sup> Emellertid finns ytterligare en möjlighet, nämligen att deras idrottande är att räkna till inkomstslaget näringsverksamhet. Det krävs då att det handlar om en ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”, 13 kap. 1 § 1 st. IL. För att detta skall uppfyllas krävs att verksamheten har vinstsyfte, att den bedrivs regelbundet och i viss omfattning, samt att näringsidkaren är självständig i förhållande till sin uppdragsgivare. Det sista kriteriet gör avgränsningen mot tjänst relativt uppenbar.<sup>5</sup>

I de fall kraven för att bedriva näringsverksamhet är uppfyllda, vilket inte torde vara helt ovanligt för idrottsutövare på elitnivå, går det att driva verksamheten i ett aktiebolag, som i sin tur kan betala ut lön till ägaren av bolaget.<sup>6</sup> Emellertid har det diskuterats i praxis huruvida det är möjligt att bedriva näringsverksamhet i ett bolag när verksamheten är av personlig karaktär, så som fallet är för idrottsutövare. I RÅ 1993 ref. 104 ansågs uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag vara av sådan personlig natur att det skulle hänföras till inkomst av tjänst. I ett annat fall, RÅ 1993 ref. 55, menade emellertid Regeringsrätten att det åtminstone inte för ”fria yrken” fanns hinder för att ”i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser”. Samma ställningstagande gjordes i RÅ 2001 ref. 60, den här gången utan passusen om ”fria yrken”.

---

<sup>2</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 21 ff.

<sup>3</sup> Notera att arbetsgivaravgifter inte skall betalas om lönen under ett år understiger ett halvt prisbasbelopp (20 500 kronor 2008) och betalas ut av en ideell idrottsförening, 2 kap. 19 § SAL.

<sup>4</sup> SKV M 2007:12.

<sup>5</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, s. 240 ff.

<sup>6</sup> Rydin, *Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster*, s. 23 f.

Huruvida det ovan nämnda även gäller för idrottsutövare har inte prövats av Regeringsrätten, men SRN menade i ett förhandsbesked att också idrottsutövare bör ha en sådan möjlighet.<sup>7</sup> Skatteverket har senare uttalat sig i frågan och konstaterat att det inte finns något hinder för idrottsutövare att ”med skatterättslig verkan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiefbolagsform”. En förutsättning är, som nämnts ovan, att verksamheten i övrigt uppfyller kraven för näringsverksamhet. Vidare skall bolaget i alla avseenden uppträda som avtalspart och intjänade medel skall gå direkt till bolaget. Görs inte det här på riktigt sätt kommer istället utövaren att beskattas.<sup>8</sup>

En ytterligare fråga som har diskuterats är vilka intäkter som går att hänföra till bolaget. I linje med ett äldre förhandsbesked skulle inkomster från verksamheten beskattas hos bolaget bara om det ”klart framgått att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten”.<sup>9</sup> I sådant fall skulle inte tävlingsvinster gå att ta upp i bolaget, eftersom själva tävlingsverksamheten är ”oskiljaktigt förbunden med den fysiska personen och den kan därför inte [...] överlåtas till ett aktiefbolag”. Möjligheten att bolagisera idrottsverksamheten skulle då begränsas till marknadsföring, föredrag och liknande.<sup>10</sup>

SRN har dock yttrat att även prispengar skall kunna tas upp i bolaget.<sup>11</sup> Uppfattningen stöds av Skatteverket, som menar att det inte finns hinder mot att redovisa prispengar och tävlingsvinster i bolaget, ”även om det är personen och inte bolaget som tävlar”. Skatteverket konstaterar således att ”[s]amtliga inkomster från den idrottsliga verksamheten där bolaget är avtalspart ska tas upp som inkomst i bolaget”.<sup>12</sup>

## 2 Obegränsad skattskyldighet

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här i landet för sin globalinkomst, det vill säga för alla sina inkomster oavsett om de härrör från Sverige eller från utlandet, 3 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Obegränsad skattskyldighet kan förekomma på tre olika grunder, 3 kap. 3 § 1 st. IL, och gäller för:

1. Den som är bosatt i Sverige.
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Bosättning kan sägas vara den huvudsakliga grunden för obegränsad skattskyldighet, men med vilken de övriga två grunderna har jämförts ur skatterättslig synpunkt.<sup>13</sup>

I 3 kap. 3 § 2 st. IL finns ett permanent undantag från obegränsad skattskyldighet för en särskild kategori av personer. Anställda vid en ambassad eller ett konsulat i Sverige blir normalt aldrig obegränsat skattskyldiga här, trots att de bor eller vistas stadigvarande i landet. Jag kommer inte att behandla detta undantag vidare i det följande.

---

<sup>7</sup> SRN 2003-05-27. Förhandsbeskedet överklagades av RSV och upphävdes av Regeringsrätten (mål nr 3565-03) eftersom de omständigheter som skulle ligga till grund för en bedömning inte var tillräckligt klarlagda. Det kan emellertid fungera som en fingervisning om åt vilket håll praxis lutar.

<sup>8</sup> Skatteverkets skrivelse 050318 samt Rydin, *Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster*, s. 25.

<sup>9</sup> RSV/FB Dt 1986:9.

<sup>10</sup> Rydin, *Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster*, s. 27.

<sup>11</sup> SRN 2003-05-27.

<sup>12</sup> Skatteverkets skrivelse 050318.

<sup>13</sup> Pahlsson, *Likhet inför skattelag*, s. 145.

## 2.1 Bosatt

Begreppet bosatt motsvarar det tidigare använda uttrycket ”egentlig bo och hemvist”, med vilket avsågs den som ”faktiskt bor här”. En jämförelse med folkbokföringen skall göras för ledning av betydelsen.<sup>14</sup> I 7 § folkbokföringslagen (1991:481) sägs att en person är att anse som bosatt ”där han regelmässigt tillbringar [...] sin dygnsvila”, vilket innebär minst en gång i veckan. Emellertid kan skatterättsligt hemvist upprätthållas utan att en person är folkbokförd i Sverige – även om de ofta sammanfaller finns det ingen absolut korrespondens mellan folkbokföringen och att vara skatterättsligt bosatt i Sverige.<sup>15</sup> Enligt Skatteverket skall en person uppfylla det tidsmässiga krav som ställs på stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § 1 st. p. 2 IL, det vill säga sex månader, för att kunna anses som bosatt här i landet.<sup>16</sup>

I bakgrund till tidigare lagstiftning sades att anknytningen till Sverige är vad som huvudsakligen beaktas, har den skattskyldige starkare anknytning till utlandet kan han eller hon inte anses vara bosatt i Sverige.<sup>17</sup> Huruvida en person är utländsk medborgare eller tillfälligt vistas i utlandet spelar ingen roll.<sup>18</sup>

För någon som är född och uppvuxen i Sverige och som heller aldrig har bott utomlands är avgränsningen mot övriga punkter i 3 kap. 3 § 1 st. IL lätt att göra. De svårigheter som kan uppstå gäller främst när någon flyttar till Sverige och det är fråga om att avgöra ifall personen är bosatt eller vistas stadigvarande i landet. Avgränsningen mellan dessa två grunder kan vara av stor betydelse om personen senare flyttar ut från Sverige och p. 3 kan bli aktuell att tillämpa.<sup>19</sup>

## 2.2 Stadigvarande vistas

Exakt vad det här begreppet innebär går inte att läsa ut direkt av lagtexten. Ledning fås istället av propositionen till den gamla kommunalskattelagen, där det sägs att ett halvårs stadigvarande vistelse bör grunda obegränsad skattskyldighet.<sup>20</sup> Vad som utgör stadigvarande vistelse har preciserats närmare i RÅ 1997 ref. 25, där det kan förstås att tre övernattningar i veckan i Sverige är tillräckligt.<sup>21</sup> Med hänsyn till detta skulle det betyda att det krävs 78 övernattningar här i landet under en sexmånadersperiod för att obegränsad skattskyldighet skall uppnås. Enligt Skatteverket är det emellertid möjligt att uppnå sådan skattskyldighet även om antalet övernattningar är färre, men någon exakt gräns anges inte.<sup>22</sup>

<sup>14</sup> Karnov, kommentar till 3 kap. 3 § 1 st. p. 1 IL.

<sup>15</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 23 f.

<sup>16</sup> Skatteverkets ställningstaganden 26/05. Någon uttalad tidsgräns finns inte stadgad i lagtexten, utan detta får läsas ut av förarbetena till den gamla kommunalskattelagen. Mer om detta i avsnitt 2.2.

<sup>17</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 20 f.

<sup>18</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 22 f.

<sup>19</sup> Ta exemplet med en fotbollsspelare som kommer till Sverige och stannar i ett drygt halvår, för att sedan åter lämna landet. Har han eller hon kommit att anses som bosatt innebär detta att den obegränsade skattskyldigheten kan upprätthållas även efter flytten, vilket inte är möjligt vid stadigvarande vistelse.

<sup>20</sup> Prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.

<sup>21</sup> Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s. 82. Att rättsfallet gällde 68 § i den numera upphävda KSkL gör ingen ändring i sak.

<sup>22</sup> Skatteverkets ställningstaganden 22/05.

Orsaken till *varför* en person vistas i Sverige spelar inte någon roll, även den som stannar i landet mot sin vilja kan bli obegränsat skattskyldig i enlighet med det här kriteriet.<sup>23</sup> Bestämmelsen infördes i 1928 års kommunalskattelag med anledning av att utlänningar kunnat uppehålla sig längre tid i Sverige under första världskriget utan att bli obegränsat skattskyldiga, eftersom de inte var bosatta här. Således kan alltså en stadigvarande vistelse till följd av att en person inte kan återvända till sitt hemland på grund av krig grunda obegränsad skattskyldighet.<sup>24</sup>

Tillfälliga avbrott skall inte spela någon roll i bedömningen av om stadigvarande vistelse föreligger. Vad som är att anse som ett sådant avbrott är inte helt klart, men exempelvis hemresor till familj som är bosatt i ett annat land respektive semester utomlands tycks vara att hänföra till denna kategori av tillfälliga avbrott. Tiden för tillfälliga avbrott räknas inte av från den sammanlagda tiden för vistelsen, när denna skall bedömas.<sup>25</sup> Skatteverket gör bedömningen att ett avbrott som är längre än sex månader aldrig kan ses som tillfälligt och att det därmed avbryter vistelsen i Sverige. Ett avbrott som är kortare än sex månader och som ”är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige” eller som den vistelse i Sverige som följer utlandsvistelsen är normalt att se som tillfälligt.<sup>26</sup> Detta får praktiska komplikationer för en idrottsutövare som funderar över att flytta till Sverige och kommer hit för att under en vecka provspela och undersöka boendemöjligheter och liknande. Om han eller hon därefter återvänder till hemlandet en månad, för att sedan komma tillbaka för att spela med den svenska klubben, gäller att spelaren blir obegränsat skattskyldig i Sverige redan knappt fem månader in på sin andra vistelse i landet.

Bedömningen om huruvida stadigvarande vistelse är för handen kan göras först efter det att sex månader har passerat från det att personen kom till Sverige. Anses en stadigvarande vistelse förekomma vid den tidpunkten, är personen att anse som obegränsat skattskyldigt från och med sin första vistelsedag i Sverige.<sup>27</sup>

Värt att notera är att en person som arbetar i Sverige, men exempelvis bor i Danmark, och pendlar över gränsen varje dag, inte vistas stadigvarande i Sverige och därmed inte heller blir obegränsat skattskyldig här. Frågan har behandlats i praxis, RÅ 1981 Aa 4, och Regeringsrätten uttalade då att bestämmelsen inte var tillämplig på ”gränsgångare som inte tillbringar dygnsvilan i Sverige”. Denna lucka i lagen kan således användas av utövare som bor i ett gränsområde, för att undvika att bli obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det har föreslagits att IL skall ändras så att dagpendlare skall bli obegränsat skattskyldiga i Sverige trots att de inte övernattar här i landet.<sup>28</sup> Någon ändring av lagen har emellertid inte genomförts.

---

<sup>23</sup> En ishockeyspelare, Chad Hinz, blev kvar i Sverige över sex månader, och därmed obegränsat skattskyldig, till följd av att han gripits för rattfylla och inte fick lämna landet. Se vidare nedan, avdelning 3, avsnitt 1.1.

<sup>24</sup> Mattsson, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 33 f. Rättsfall på området som gäller personer som stannade i Sverige till följd av andra världskriget och därigenom blev obegränsat skattskyldiga är RÅ 1947 Fi 445, RÅ 1952 ref. 12 samt RÅ 1952 not. 259 och 260.

<sup>25</sup> Skulle det däremot vara fråga om en längre utlandsvistelse avbryts vistelsen i Sverige. En ny tidsperiod påbörjas i det fall personen återvänder till Sverige. Mattsson, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 34.

<sup>26</sup> Skatteverkets skrivelse 050214, Dnr 130 92654-05/111.

<sup>27</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 27.

<sup>28</sup> Om förslag till ändring av IL, se SOU 2003:12, s. 117 ff. För mer om effekten av att istället räknas som begränsat skattskyldig, se nedan, avsnitt 3.1 och 3.2.

## 2.3 Väsentlig anknytning

För den som tidigare har varit bosatt i Sverige men som har lämnat landet, kan obegränsad skattskyldighet uppehållas genom att personen anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Regeln infördes första gången 1966, men gällde då bara för svenska medborgare. Nitton år senare ändrades den till sin nuvarande lydelse.<sup>29</sup> Bakgrunden till regelns införande var att försöka hindra att någon ”på papperet” bosatte sig utomlands av skatteskal, samtidigt som personen uppehöll en stark anknytning till Sverige. På samma gång skulle det vara möjligt att undvika svensk beskattning om det verkligen rörde sig om en utflyttning.<sup>30</sup>

Det vanligaste fallet när det här kriteriet aktualiserar obegränsad skattskyldighet är när någon som bor i Sverige flyttar ut ur landet för att mer eller mindre permanent uppehålla sig utomlands. Det handlar ofta om den första tiden efter en utflyttning, då personen i fråga kanske inte har hunnit sälja sin tidigare bostad eller avvecklat sina affärsmässiga engagemang i Sverige. Emellertid kan väsentlig anknytning även aktualiseras i fråga om återbosättning, det vill säga när någon som ”förlorat” sin obegränsade skattskyldighet återfår densamma till följd av nya omständigheter. Ett exempel på detta återfinns i RÅ 1989 not. 443, då hustrun i ett utflyttat par återvände till Sverige. Trots att mannen i familjen bodde kvar i Spanien ansågs han i och med hustruns återflytt få en sådan väsentlig anknytning till Sverige att han bedömdes som obegränsat skattskyldig här.<sup>31</sup>

För idrottsutövare går det att urskilja två huvudtyper av situationer där väsentlig anknytning-kriteriet skall tas hänsyn till. Det är för det första de fall där en aktiv utövare flyttar utomlands för karriärens skull. Det kan exempelvis handla om en lagidrottsutövare som får ett proffskontrakt i utlandet, eller om en individuell utövare som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett land med bättre klimat för åretrunsträning. Det kan givetvis också vara fråga om praktiska hänsyn av ett annat slag – en golfspelare på USA-touren har rimligtvis svårt att uppehålla sin bosättning i Sverige. Vidare gäller det de utövare som efter avslutad karriär väljer att bosätta sig utanför landets gränser. För denna personkategori handlar det rimligtvis mer ofta om en utflyttning av rent personliga skäl, snarare än praktiska.

I 3 kap. 7 § 1 st. IL finns en lista över de kriterier som skall beaktas för att avgöra om någon har väsentlig anknytning till Sverige. De i paragrafen uppräknade kriterierna är inte uttömmande och heller inte självständiga såtillvida att det inte nödvändigtvis räcker att uppfylla ett eller ett par av dem för att väsentlig anknytning skall ha uppnåtts, en helhetsbedömning skall göras i varje enskilt fall. Den omständigheten att någon har en starkare anknytning till ett annat land än Sverige spelar ingen roll, så länge anknytningen till Sverige är väsentlig i sig.<sup>32</sup>

Det finns en omfattande praxis i Regeringsrätten över vad som konstituerar väsentlig anknytning. Av denna kan man utläsa att några av kriterierna i paragrafen tillmäts större betydelse än de övriga. Jag skall för översiktlighetens skull behandla kriterierna i den ordning de listas i lagtexten och vill samtidigt betona att denna ordning inte sammanfaller med deras inbördes betydelse.

<sup>29</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I*, s. 90.

<sup>30</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 21 f.

<sup>31</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 28. För en utförligare kommentar om rättsfallet, se avsnitt 2.3.6.

<sup>32</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 22. Angående en person som hade väsentligare anknytning till annat land än Sverige men ändå skulle vara obegränsat skattskyldig här, se RÅ 1989 ref. 118.



### 2.3.1 *Om han är svensk medborgare*

Svenskt medborgarskap spelar på sin höjd en mycket liten roll i bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Det är snarare så att det kan spela in i det omvända fallet, nämligen om någon avsäger sig sitt svenska medborgarskap. I så fall är detta något som talar för att personen verkligen har för avsikt att bryta banden med Sverige.<sup>33</sup> Vidare har svenskt medborgarskap betydelse i förhållande till femårsregeln i andra stycket av paragrafen, mer om detta i avsnitt 2.3.10.

### 2.3.2 *Hur länge han har varit bosatt här*

En person som varit bosatt i Sverige en lång tid har regelmässigt starkare anknytning hit än vad en person har som varit bosatt här under en mer begränsad tidsperiod.<sup>34</sup> Emellertid är inte heller detta ett kriterium med någon större enskild tyngd, men är liksom det föregående av intresse för femårsregeln.

### 2.3.3 *Om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort*

En person som reser runt mycket eller flyttar mellan olika platser på relativt regelbunden basis har ofta kvar en stark anknytning till Sverige. Om personen inte varaktigt har bosatt sig på en viss ort i utlandet, det vill säga inte har skaffat en permanentbostad i ett annat land, torde det innebära att han eller hon fortfarande anses ha en så pass stark anknytning till Sverige att den skall vara grund för obegränsad skattskyldighet.<sup>35</sup>

RSV:s tolkning av det här rekvisitet har varit att den skattskyldige utöver att vara bosatt på en viss ort i utlandet även skall vara obegränsat skattskyldig i det landet, för att inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Frågan prövades i RÅ 2002 ref. 70, där Regeringsrätten uttalade att en sådan tolkning ”skulle i själva verket medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den skattskyldiges bosättning och hemvist”. Samma motivering användes i RÅ 2002 ref. 99. Huruvida en person anses vara bosatt i utlandet är således oberoende av om han eller hon obegränsat skattskyldig där.

### 2.3.4 *Om han vistas utomlands av studier eller av hälsoskäl*

En person som vistas utomlands för att studera eller för att kureras sin hälsa återvänder normalt sett till Sverige när studierna avslutats eller hälsan blivit bättre. Därmed behåller dessa kategorier av personer ofta en stark anknytning till Sverige, samtidigt som kopplingen till vistelseslandet blir tämligen svag. Är det så att den skattskyldige bosätter permanent i utlandet bör skälet till flytten spela liten roll. En person som lider av en sjukdom och som mår bättre av ett varmare klimat skall självklart inte ses som obegränsat skattskyldig i Sverige till följd av att han eller hon flyttar på grund av hälsoskäl.<sup>36</sup>

I SRN 2006-03-07 hade en student bosatt sig utomlands med sin flickvän i en femrumslägenhet. Han ansågs ha ”inrättat sig för ett liv i landet” och därmed inte längre ha

---

<sup>33</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13.

<sup>34</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I*, s. 91.

<sup>35</sup> Pahlsson, *Likhet inför skattelag*, s. 158 f.

<sup>36</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 23.

väsentlig anknytning till Sverige då det sågs som troligt att han inte skulle flytta tillbaka hit efter avslutade studier. Skatteverket höll med SRN i dess bedömning.

### 2.3.5 *Om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk*

Innehav av en åretruntbostad i Sverige är en anknytningsgrund som har tillmätts mycket stor betydelse i praxis. Exempelvis var det i det ovan nämnda RÅ 2002 ref. 70 innehavet av åretruntbostad som gavs avgörande betydelse för bedömningen av väsentlig anknytning.

Det spelar inte någon roll ifall den skattskyldige själv äger bostaden eller om han eller hon hyr densamma, RÅ 1975 Aa 909. I det fall att den skattskyldige äger bostaden har denna kunnat utgöra grund för väsentlig anknytning trots att den varit uthyrd. Så var fallet i RÅ 1974 A 738, då ett par som flyttat från Sverige hyrde ut en tidigare permanentbostad i väntan på att den skulle säljas. Kammarrätten i Göteborg kom till samma slutsats i sin dom i mål nr 3336-05, gällande fotbollsspelaren Anders Svensson. Han ansågs obegränsat skattskyldig i Sverige när han flyttade till England för att spela för Southampton, eftersom han behöll sin lägenhet med förstahandskontrakt i Borås för att kunna hyra ut den till sin bror. Vad som är av betydelse är att *tillgång* till en åretruntbostad finns. Det spelar likaså liten roll om den skattskyldige inte kan använda bostaden av den anledningen att den repareras eller byggs om.<sup>37</sup>

Vad det gäller fritidsfastigheter har det ansetts att ensligt belägna stugor utan tillgång till normala kommunikationsmedel skall tillmätas lägre betydelse än fritidshus som är ”belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk”.<sup>38</sup> Senare praxis visar emellertid att inte heller mer värdefulla fritidsfastigheter i attraktiva områden har varit avgörande för bedömningen av väsentlig anknytning.<sup>39</sup> I RÅ 1974 ref. 97 ansågs en villa av hög standard på Värmdö vara skäl för att ge den skattskyldige väsentlig anknytning. Däremot ansågs en person i RÅ 1992 not. 367, trots innehav av en vinterbonad fritidsfastighet på Ingarö (även detta Värmdö kommun) i Stockholms skärgård med ett marknadsvärde om 7-10 miljoner kronor, inte ha väsentlig anknytning till Sverige.<sup>40</sup>

Behåller den skattskyldige sin tidigare permanentbostad för att använda denna som fritidsbostad efter utflyttningen, tycks detta grunda väsentligare anknytning än om den tidigare bostaden sålts och en ny införskaffats för fritidsändamål. I RÅ 1997 not. 197 ansågs det senare förfarandet inte vara övervägande skäl för att grunda väsentlig anknytning.<sup>41</sup>

Personer som flyttat ut från Sverige och som senare skaffar sig en bostad här utan att åter bosätta sig i landet får heller inte per automatik en väsentlig anknytning hit. Ett par som sedan många år bosatt sig i Spanien kunde införskaffa en bostad i Stockholm utan att för den skull bli obegränsat skattskyldiga i Sverige, RÅ 1987 not. 800 och 801.<sup>42</sup>

<sup>37</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 40 f.

<sup>38</sup> Departementschefen i prop. 1984/85:175 s. 13.

<sup>39</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s. 547.

<sup>40</sup> Utgången av RÅ 2002 ref. 70 i ljuset av RÅ 1992 not. 367 har kritiserats i doktrinen. Det har bland annat framförts att det är oklart varför en bostad med mycket hög standard inte skall ge väsentlig anknytning till Sverige med ledning av hur den tidigare har använts, samtidigt som förväntad framtida användning med mera inte alls beaktas. Se Pahlsson, *Likhet inför skattelag*, s. 163 f.

<sup>41</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 37.

<sup>42</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I*, s. 93.



### 2.3.6 *Om han har sin familj här*

Att familjen bor i Sverige är ett anknytningsmoment som har givits stor betydelse i praxis. Med familj menas här den skattskyldiges man eller hustru, respektive minderåriga barn. Orsaken till att makan/maken bor kvar i Sverige tycks inte spela någon roll, väsentlig anknytning föreligger i princip alltid om den ene av makarna är bosatt i Sverige det inte är söntring i äktenskapet, se RÅ 1989 not. 443.<sup>43</sup> Synpunkten har emellertid rests i doktrinen att detta endast bör gälla när den kvarvarande makan/maken inte längre är yrkesverksam, eftersom det annars inte hade varit möjligt för ett gift par att ha olika skatterättsliga hemvist.<sup>44</sup>

I RÅ 2003 ref. 52 ansågs en man med en minderårig son i Sverige inte ha väsentlig anknytning hit, trots att han tillbringade runt 60 dagar om året här för att besöka sonen. Att mannen och sonens mor var separerade, samt att modern hade ensam vårdnad om barnet, spelade rimligtvis in i Regeringsrättens bedömning.

Har föräldrarna flyttat ut från Sverige samtidigt som ett minderårigt barn stannar kvar i landet för att gå klart skolan bör detta inte grunda väsentlig anknytning.<sup>45</sup> När en utländsk medborgare återvänder till sitt hemland, och inte avser att flytta tillbaka till Sverige, bör han eller hon normalt ha en mindre stark anknytning till Sverige än en svensk medborgare i motsvarande situation.<sup>46</sup>

### 2.3.7 *Om han bedriver näringsverksamhet här eller om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här*

Detta är två separata anknytningsgrunder, men som till följd av sin likhet med fördel behandlas i ett sammanhang. Rena kapitalplaceringar spelar inte någon roll, det som är avgörande är om den skattskyldige genom sitt innehav ges möjlighet att *påverka* näringsverksamhet här i landet.<sup>47</sup> Regeringsrätten framhöll i RÅ 2001 not. 41 att ekonomiskt engagemang i sig inte är avgörande, utan att det ”i stället [är] det inflytande som det ekonomiska engagemanget kan ge som är av intresse”.

Vid fråga om näringsverksamhet som drivs indirekt genom att den skattskyldige äger aktier i det bolag som kontrollerar verksamheten, får även närståendes innehav räknas med i bedömningen.<sup>48</sup> Såväl i RÅ 1972 ref. 46 som i RÅ 1989 ref. 118 beaktades tillgångar som ägdes av den skattskyldiges barn.

### 2.3.8 *Om han har en fastighet här*

Den här bedömningsgrunden sammanfaller av naturliga skäl ofta med den som gäller åretruntbostad, då bostaden inte sällan är belägen på en fastighet i den skattskyldiges ägo. Kriteriet omfattar emellertid också hyresfastigheter eller sådan fastighet där det bedrivs någon

<sup>43</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 42 f.

<sup>44</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s. 548.

<sup>45</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 37.

<sup>46</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 43.

<sup>47</sup> Prop. 1984/85:175 s. 13 f. Se även rättsfallen RÅ 1992 not. 367 och RÅ 2001 not. 1.

<sup>48</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s. 548.

form av industri eller jordbruk. Även obebyggda fastigheter innefattas, men ju större verksamhet som bedrivs, desto starkare blir anknytningen.<sup>49</sup>

### 2.3.9 *Liknande förhållanden*

Det här är den sista anknytningspunkten som räknas upp i lagtexten och som gör det möjligt att ta hänsyn även till omständigheter som inte står direkt uppräknade i paragrafen. Exempelvis kan man även tillgodoräkna den skattskyldige dennes minderåriga barns anknytningsmoment.<sup>50</sup>

Den skatterättsliga legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege*, förhindrar att tolka kriteriet alltför vidlyftigt, det skall vara fråga om omständigheter jämförbara med dem som tidigare räknats upp.<sup>51</sup> Exempel på detta är när den skattskyldige inte har en åretruntbostad i landet, men däremot möbler magasinerade här. Det kan anses tyda på att den skattskyldige inte har sin bostad i utlandet och att anknytningen till Sverige därmed torde vara väsentlig.<sup>52</sup>

### 2.3.10 *Femårsregeln*

I 3 kap. 7 § 2 st. IL finns den så kallade femårsregeln, vilken är en bevisbörderegulering. Den innebär att om en skattskyldig som är svensk medborgare flyttar ut ur landet, presumeras han eller hon att ha väsentlig anknytning hit under de första fem åren från utflyttningen. Motsvarande regel gäller för utländska medborgare som har bott eller stadigvarande vistats i Sverige i tio år.

Den skattskyldige måste bevisa att han eller hon inte har väsentlig anknytning till Sverige varje år under femårsperioden, oberoende av bedömningens resultat under föregående år. Efter femårsfristens utgång är det istället upp till Skatteverket att bevisa att den skattskyldige skall vara obegränsat skattskyldig till följd av att han eller hon har väsentlig anknytning hit.<sup>53</sup>

## 2.4 **Expertbeskattning**

I 11 kap. 22-23a §§ IL finns specialbestämmelser för vissa kategorier av obegränsat skattskyldiga. Utländska experter, forskare samt vissa nyckelpersoner har möjlighet att få avsevärda skattelättnader om de uppfyller de kriterier som ställs upp i lagen.

Den här typen av undantagsregler infördes första gången i mitten av 1980-talet i en speciallag, Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. De skattelättnader som medgavs var relativt moderata och omfattade i första hand de extra kostnader som den skattskyldige fick till följd av sin flytt hit och för resor till hemlandet. Lagen upphävdes emellertid vid utgången av år 2000<sup>54</sup> och reglerna fördes istället, i delvis ny form, in i 11 kap. IL.

<sup>49</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 39. Se praxis kring detta kriterium, RÅ 1989 ref. 18 respektive RÅ 1989 ref. 103.

<sup>50</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 27 f. Angående minderårigt barns aktieinnehav, se RÅ 1972 ref. 46 vilket behandlas ovan i avsnitt 2.3.7.

<sup>51</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 46.

<sup>52</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 23, SOU 1962:59 s. 76 f.

<sup>53</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 49.

<sup>54</sup> Lag (1999:1253) om upphävande av lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

Syftet med att ge nämnda personkategori en förmånlig beskattning är dels att kompensera för den höga ”nivån på det svenska skatte- och avgiftsuttaget” som ofta inte utnyttjas av expertbeskattade personer under deras vistelse i Sverige. Dessa använder sig istället i hög grad av privata lösningar, inte sällan på arbetsgivarens bekostnad.<sup>55</sup> Vidare sågs införandet av reglerna som viktigt ur konkurrenshänseende, inte minst då våra grannländer redan valt att införa denna typ av regler i sina skattesystem.<sup>56</sup>

#### 2.4.1 Personkretsen

De personer som omfattas av specialbestämmelserna är, 11 kap. 22 § 1 st. IL, experter, forskare eller andra nyckelpersoner, vilkas arbete avser:

1. Specialistuppgifter. Den här punkten riktar sig mot ”personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet”, eftersom det är områden med en internationell konkurrens där Sverige är ett av många länder som konkurrerar om arbetskraften.<sup>57</sup>
2. Kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter. Här åsyftas ”forskare som kan bidra till ett ökat kunskapsinflöde”.<sup>58</sup>
3. Företagsledande uppgifter eller nyckelposition i ett företag. Som exempel på vilken typ av arbetstagare som omfattas nämns ”dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning”.<sup>59</sup>

För samtliga kategorier gäller att arbetstagaren inte är svensk medborgare och för de två första kategorierna gäller dessutom att det skall föreligga betydande svårighet att rekrytera inom landet. Tillämpningen av kriterierna för att någon skall kvalificera för skattelättnader är inte helt lätthanterlig, vilket har gett upphov till prövning i praxis, men också till kritik från näringslivet.<sup>60</sup>

I förarbetena till införandet av bestämmelserna diskuterades det om man, istället för att begränsa personkategorin till anställda inom vissa typer av arbeten, skulle införa en tröskelgräns som bara såg till arbetstagarens lön.<sup>61</sup> Ett sådant system avvisades emellertid av regeringen, som menade att eftersom lönerna kan skifta avsevärt skulle det kunna leda till att experter inom vissa områden skulle kunna gå miste om skattelättnaderna enbart på grund av att de hade för låg lönenivå. Regeringen menade vidare att detta skulle riskera att skapa en tröskeleffekt som inte låg i linje med förslaget i övrigt.<sup>62</sup>

I samband med införandet av de nya reglerna för expertbeskattning argumenterades det för att specialreglerna även skulle kunna omfatta idrottsutövare.<sup>63</sup> Lagtexten utesluter inte *prima facie* idrottsutövare från att omfattas av reglerna och även om det i förarbetena inte talas om idrottsutövare som en tilltänkt personkategori, fokus är på forskning och kunskapsintensiv

<sup>55</sup> Ds 1999:25 s. 37 f.

<sup>56</sup> Prop. 2000/01:12 s. 18.

<sup>57</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>58</sup> A.a., s. 22.

<sup>59</sup> A.a., s. 22.

<sup>60</sup> Se exempelvis Ceder, *Dags att reformera expertskatten*.

<sup>61</sup> Den typen av regel används exempelvis i Danmark, där idrottsutövare också omfattas av expertskatten. Se vidare nedan, avdelning 4, avsnitt 2.1.1.

<sup>62</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22. Möjligheten att använda sig av både en kvantitativ och en kvalitativ gräns diskuteras inte i förarbetena, vilket annars kunde ha tyckts vara en rimlig lösning på problemet.

<sup>63</sup> Larsson, *Expertbeskattning av utländska idrottare*.

verksamhet, är det inte svårt att tänka sig att det resonemang som förs som bakgrund till reglerna också skulle kunna omfatta idrottsutövare.<sup>64</sup> Precis som inom annan verksamhet kan det innebära betydande svårigheter för svenska klubbar att rekrytera en viss typ av spelare inom landet, alternativt skulle en tränare kunna anses vara en nyckelperson.<sup>65</sup>

Med hänsyn till den praxis som har utvecklats på området tycks emellertid möjligheten att inrymma idrottsutövare eller tränare inom ramen för expertbeskattningen vara mycket begränsad. RÅ 2003 ref. 58 gällde en ansökan från Botaniska trädgården i Göteborg angående anställningen av en prefekt, som dessutom hade ansvar för förvaltningen av såväl Botaniska trädgården som Naturhistoriska museet. Anställningen söktes av sex personer; fem svenskar och en dansk. Efter sakkunnigförfarande rekommenderades den danske medborgaren enhälligt för tjänsten, varefter han anställdes.

Den person som anställdes uppfyllde de formella krav som ställs upp i 11 kap. 22 § 2 st. IL (se nedan, avsnitt 2.4.2) och den skattskyldige menade själv att han hade en sådan hög kompetens att motsvarande inte stod att finna i Sverige. Detta framgick också av att han saknade egentlig konkurrens vid tillsättningen av tjänsten, i vilken det även ingick att stärka Botaniska trädgårdens ”vetenskapliga profil och hortikulturella utveckling”.<sup>66</sup>

Prefekten nekades emellertid beskattning enligt specialreglerna, då även om ”en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgör [det] emellertid inte i sig tillräcklig grund för skattelättnader”. Det ansågs inte bevisat i fallet att det skulle ha inneburit betydande svårigheter att hitta en person med *tillräcklig* kompetens för anställningen inom landet. Den danske prefekten ansågs heller inte ha den typ av företagsledande uppgifter som åsyftas i tredje punkten.

I och med Regeringsrättens strikta tolkning av rekvisitet ”betydande svårigheter att rekrytera inom landet” är det svårt att se hur expertbeskattningen skulle kunna omfatta idrottsutövare. I slutändan torde det alltid vara möjligt att finna någon med tillräcklig kompetens för att exempelvis spela i Allsvenskan i fotboll. Att det inom vetenskapen, precis som inom idrottssamfundet, inte skulle gå att hitta en person i Sverige med *önskvärd* kompetens för en anställning är dock något som det inte tycks tas hänsyn till i praxis.

Möjligheten för nyckelpersoner att åtnjuta skattelättnader behandlades i RÅ 2006 ref. 16. Här var det fråga om en ansökan från Handelsbanken, gällande en finsk medborgare som anställdes för att ansvara för handeln med de största finländska valutakunderna. Det yrkades att den skattskyldige skulle ges skattelättnader antingen i egenskap av expert eller som nyckelperson.

Banken anförde att den var tvungen att rekrytera utländsk personal med rätt kompetens och kännedom om sin hemmamarknad, då tradingverksamheten centraliserats till Stockholm (istället för att som tidigare erbjuda tjänsterna på plats i respektive land). Den person som ansökan gällde hade totalansvar för ett tjugotal av bankens största kunder i Finland, vilka bland annat utgjordes av de största finländska börsbolagen. Att det var en viktig marknad för

---

<sup>64</sup> Även på idrottsområdet borde Sverige rimligtvis ha ”ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft”, se prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>65</sup> Larsson, *Expertbeskattning av utländska idrottare*, s. 125 ff. Författaren påpekar också att den exemplifiering som görs i förarbetena inte är uttömmande, varför ”[d]en språkliga innebörden av de begrepp som används i lagtexten utesluter heller inte idrottare och tränare som specialister eller experter”.

<sup>66</sup> Hortikultur är läran om trädgårdsodling.

Handelsbanken framgick i och med att ungefär två tredjedelar av valutaoptionshandeln gjordes med just kunder från Finland.

Den skattskyldige menade att han hade en viktig roll i företaget, vilket också visades av att valutahandeln minskade betydande i de fall då han inte fanns på arbetet. Då Handelsbanken är ett stort företag med många olika verksamhetsgrenar anförde han att bedömningen av huruvida han var en nyckelperson skulle göras utifrån den verksamhetsgren där han arbetade. I annat fall torde effekten bli att det är lättare att uppnå en nyckelposition i ett mindre företag med få verksamhetsgrenar.

Regeringsrätten ansåg visserligen att det framgick att den skattskyldige hade ”en betydande kompetens på sitt specialområde och att han även [var] väl inarbetad på den marknad som han ansvara[de] för”. Domstolen såg också detta som något arbetsgivaren beaktat och som var betydelsefullt när han anställdes. Likafullt fann Regeringsrätten det inte styrkt att det skulle ha förelegat svårigheter att rekrytera personal med rätt kompetens inom landet, varför sökanden inte kunde anses uppfylla kravet i 11 kap. 22 § 1 st. p. 1 IL.

Vad det gällde frågan om den huruvida den sökande hade företagsledande uppgifter menade Regeringsrätten att det framgår direkt av lagtexten att bedömningen skall göras med hänsyn till *hela* företaget, inte till en verksamhetsgren. Då den sökande inte hade sådana uppgifter sett till företagets helhet, liksom då Regeringsrätten inte ansåg att hans arbetsuppgifter var företagsledande nog, avslogs ansökan även på denna grund.

När det gäller möjligheten för en tränare att ses som en nyckelperson tycks alltså även detta falla på hur rekvisitet har tolkats i praxis. En tränare för ett elitlag i en förening är ofta bara en av många tränare i klubben och skulle således kunna jämföras med en chef i stort företag som ansvarar för en av många företagsgrenar, men som inte har något övergripande ansvar. Med hänsyn till utgången i RÅ 2006 ref. 16 måste denna möjlighet ses som stängd. Eventuellt skulle en annan bedömning kunna göras i de fall tränaren ansvarar för ett lag som drivs av ett IdrottsAB, eftersom ett sådant normalt utgörs av endast ett eller ett mindre antal lag.<sup>67</sup>

#### 2.4.2 *Formella krav*

Det ställs upp fyra krav i 11 kap. 22 § 2 st. IL för att arbetstagaren skall få tillträde till skattelättnaderna. För det första skall arbetsgivaren vara ett svenskt företag, alternativt ett utländskt företag med fast driftställe här i landet. Vidare får, som nämnts ovan, den skattskyldige inte vara svensk medborgare och han eller hon får heller inte ha bott eller vistats stadigvarande här i landet under de senaste fem åren. Till sist krävs det också att vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år. Det framgår således klart att reglerna riktas mot arbetstagare som inte annars har någon klar anknytning till den svenska arbetsmarknaden.

#### 2.4.3 *Skattelättnader*

Arbetstagaren omfattas av skattelättnaderna under sina tre första år av vistelsen i Sverige, 11 kap. 22 § 3 st. IL, som innebär att 25 procent av den lön som utgår inte skall tas upp till beskattning, 11 kap. 23 § 1 st. p. 1 IL. Vidare skall ersättningar för vissa extrakostnader som normalt uppstår vid den här sortens tidsbegränsade anställningar inte tas upp, en så kallad

---

<sup>67</sup> Larsson, *Expertbeskattning av utländska idrottare*, s. 127 f.

rörlighetspremie.<sup>68</sup> Dessa bestämmelser är också mycket förmånliga för arbetsgivaren, som inte behöver betala sociala avgifter på den ersättning som undantas från beskattning.<sup>69</sup>

Sådana löneförmåner som inte är helt undantagna beskattning, exempelvis förmån av fri bostad under vistelsen i Sverige, behandlas på samma sätt som den ”normala” lönen och skall tas upp till 75 procent av förmånsvärdet. Enligt Skatteverket uppgår avdragsrätten inte till förmånens fulla värde, utan till det belopp som svarar mot den verkliga utgiften. Då den skattskyldige till följd av skattelättnaderna endast skall ta upp värdet till 75 procent, är det detta belopp som avdrag medges med.<sup>70</sup>

Frågan har diskuterats i praxis, huruvida ersättning som betalas ut efter de första tre åren av vistelsen i Sverige skall omfattas av skattelättnaderna, i de fall den hänför sig till arbete som har utförts under den inledande treårsperioden. Det kan till exempel röra sig om en bonus som betalas ut i efterhand, för tidigare utfört arbete. Skatteverket ansåg att så inte skulle vara fallet, men efter dom i Regeringsrätten, RÅ 2006 ref. 29, omfattas numer även sådan utbetalning.<sup>71</sup>

#### 2.4.4 Beslut

Forskarskattenämnden prövar huruvida en arbetstagare uppfyller förutsättningarna för skattelättnad, 11 kap. 23 a § IL. Förfarandet finns specificerat i Lag (1999:1305) om Forskarskattenämnden. Värt att notera är att det i 6 § 2 st. sägs att en ansökan skall ha inkommit senast tre månader efter det att arbetstagaren har börjat jobba i Sverige. En femtedel av de inkomna ansökningarna avslås för att de inte uppfyller det kravet.<sup>72</sup>

### 3 Begränsad skattskyldighet

Personer som inte uppfyller kraven i 3 kap. 3 § IL för obegränsad skattskyldighet, är istället begränsat skattskyldiga, 3 kap. 17 § p. 1 IL. Även en person som uppehåller sig i Sverige under längre tid kan i vissa fall vara begränsat skattskyldig, vilket främst gäller anställda vid andra staters ambassader och konsulat i Sverige.

Kravet på stadigvarande vistelse i Sverige kräver att den enskilde övernattar tre nätter i veckan i landet (se ovan, avsnitt 2.2). Det innebär att en person som exempelvis dagpendlar från Köpenhamn till Malmö kan arbeta i Sverige i flera år utan att någonsin bli obegränsat skattskyldig här. Eftersom begränsat och obegränsat skattskyldiga beskattas olika kan detta vara förmånligt för den enskilde.<sup>73</sup>

---

<sup>68</sup> Rabe & Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 231. Detta gäller förmåner i form av ersättningar för flytt till och från Sverige, för två resor till hemlandet varje år samt för avgifter för barns skolgång, 11 kap. 23 § 1 st. p. 2 IL. Ersättning för avgifter för ett barns skolgång i *hemlandet* omfattas inte av skattelättnader, RÅ 2004 ref. 85, då dessa hade varit desamma oavsett arbete i Sverige eller inte. Skattelättnader kommer endast i fråga för utgifter som uppkommer på grund av vistelsen i Sverige.

<sup>69</sup> Prop. 2000/01:12 s. 26 f.

<sup>70</sup> Skatteverkets ställningstaganden nr 14/06.

<sup>71</sup> Se också Skatteverkets ställningstaganden nr 19/06.

<sup>72</sup> TT, *Svensk expertskatt lockar få*.

<sup>73</sup> Undantag från detta förekommer då en begränsat skattskyldig i vissa fall kan kräva IL-beskattning, vilket jag skall behandla i avsnitt 3.3.



### 3.1 SINK

Den som är bosatt utomlands och inte uppfyller kraven på stadigvarande vistelse i Sverige beskattas normalt sett enligt reglerna i Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Detta gäller i huvudsak två personkategorier.<sup>74</sup>

1. De som arbetar och vistas i Sverige kortare period än sex månader.
2. De som dagpendlar till Sverige och därmed inte uppfyller vistelsekravet.

Den stora fördelen med att beskattas enligt SINK är den låga skattesatsen, som i normalfallet uppgår till 25 procent av bruttoinkomsten, 7 § 1 st. Detta skall jämföras med en skattesats på mellan 32 och 57 procent enligt IL. Till den skattskyldiges nackdel är däremot att han eller hon inte har rätt att göra några kostnadsavdrag.<sup>75</sup>

För den som har en tillfällig anställning i Sverige och som får ersättning för resan till och från landet, respektive för boende under anställningen här, gäller att sådan kompensation undantas från skatteplikt, 6 § p. 2 SINK.

Eftersom skatten är en definitiv källskatt, behöver man inte deklarerat de inkomster som faller inom lagens tillämpningsområde. Istället skall den som betalar ut lön eller annan ersättning göra skatteavdrag för densamma, 9 § 1 st SINK.<sup>76</sup>

#### 3.1.1 Tjänsteresor

Då SINK är en källskatt krävs det att verksamheten utövas inom landets gränser för att Sverige skall kunna göra anspråk på att beskatta inkomsten. I 5 § 3 st. finns det en specialregel som säger att den som beskattas enligt SINK och som gör tjänsteresor utomlands skall anses ha utövat verksamheten i Sverige. På det sättet kan Sverige bibehålla sitt beskattningsanspråk för viss i utlandet förvärvad inkomst, även för begränsat skattskyldiga.<sup>77</sup> Detta skulle till exempel kunna gälla för en fotbollstränare som åker utomlands med sitt lag för ett träningsläger eller en cupmatch.

#### 3.1.2 Montörregeln

Montörregeln i 6 § p. 1 SINK är en specialregel som undantar löneinkomst från beskattning i Sverige. Den gäller för en person som inte avlönas av svenska staten, kommun eller landsting och som inte vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod. Vidare krävs att ersättningen betalas ut av en utländsk arbetsgivare och inte belastar ett fast driftställe i landet.

Regeln, som infördes 1990, kom till för att anpassa Sveriges interna skatteregler till de internationella OECD-reglerna. Vidare hjälpte den till att komma till rätta med situationer där personers inkomster helt föll utanför beskattning, till följd av inkoherens mellan interna regler och skatteavtal.<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> På idrottsområdet kan SINK omfatta exempelvis tränare och instruktörer, medan det för de aktiva utövarna finns särreglering. Mer om detta nedan, avsnitt 3.2.

<sup>75</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 43 f.

<sup>76</sup> Handledning för internationell beskattning 2007, s. 102.

<sup>77</sup> För vidare information om bakgrunden till regelns införande, se prop. 2003/04:149 s. 18 f.

<sup>78</sup> Dahlman & Fredborg, *Internationell beskattning. En översikt*, s. 99.

Med hjälp av denna regel skulle till exempel en friidrottsinstruktör, som sänds ut och avlönas av det nationella förbundet i sitt hemland, kunna arbeta en sommar i Sverige utan att beskattas för sin inkomst här i landet.

## 3.2 A-SINK

Liksom SINK är Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) en definitiv källskatt, som tas ut på de inkomster med källa i Sverige som har förvärvats av begränsat skattskyldiga. Någon regel motsvarande SINK:s montörregel finns inte, men däremot är skattesatsen mer förmånlig för den enskilde – 15 procent, 9 § 1 st.

De största skillnaderna mellan SINK och A-SINK (utöver vad som redan nämnts) är för det första att A-SINK omfattar en snävare personkrets och för det andra att den som är skattskyldig enligt A-SINK inte har någon möjlighet att välja beskattning enligt IL. Det finns inte heller någon specialregel omfattande tjänsteresor i A-SINK, vilket innebär att exempelvis den ersättning som en begränsat skattskyldig fotbollsspelare får under ett träningsläger eller för europacupspel i utlandet är skattefri i Sverige.

### 3.2.1 Personkretsen

De fysiska personer som omfattas av reglerna i A-SINK är artister och idrottsmän. Idrottsman är ”den som utövar idrottslig verksamhet”, vilket innebär ett ”personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagningar”, A-SINK 3 §. Denna gränsdragning gör att exempelvis tränare faller utanför personkretsen som omfattas av lagen, eftersom dessa inte själva framträder utan istället har en instruerande roll.<sup>79</sup>

## 3.3 IL-beskattning för begränsat skattskyldiga

Den 1 januari 2005 infördes en ändring i SINK som gör det möjligt för begränsat skattskyldiga att begära beskattning enligt IL. Regeln återfinns i SINK 4 § och har sin bakgrund i EG-domstolens domslut i mål C-169/03 *Wallentin*, vilket också senare befestes av Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 111.

Wallentin var en tysk student som genomförde sommarpraktik i Sverige. Då han vistades i Sverige under en kortare tid var han begränsat skattskyldig här i landet och skulle således beskattas enligt SINK för inkomsterna av praktiken. En sådan beskattning gav inte rätt till grundavdrag motsvarande det som finns i IL, vilket Wallentin menade stod i strid mot den fria rörligheten för arbetstagare i art. 39 EGF. Då Wallentins situation ansågs vara objektivt jämförbar med den för en i Sverige bosatt och obegränsat skattskyldig person, fann EG-domstolen att SINK stod i strid med EGF.<sup>80</sup>

Möjligheten att välja beskattning enligt IL står alla som omfattas av SINK fritt. För att få rätt till personliga avdrag (pensionssparavdrag, allmänna avdrag samt grundavdrag) krävs emellertid att den skattskyldiges inkomster ”uteslutande eller så gott som uteslutande” kommer från arbete i Sverige. Enligt förarbetena till lagändringen skall detta utläsas som 90 procent eller mer.<sup>81</sup>

<sup>79</sup> SOU 2003:12 s. 199.

<sup>80</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 46 f.

<sup>81</sup> Prop. 2004/05:19 s. 45.



Som nämnts ovan finns det ingen möjlighet för den som beskattas enligt A-SINK att begära beskattning enligt IL. Precis på samma sätt som SINK tidigare stod i strid med EG-rätten, finns det mycket som talar för att detta även skulle gälla för A-SINK om frågan kom upp till prövning.<sup>82</sup> Vad som talar emot att så skulle vara fallet är emellertid det faktum att skattesatsen är så pass låg att det i de allra flesta fall torde vara fördelaktigt för den skattskyldige att beskattas enligt A-SINK, jämfört med IL. I sådant fall föreligger ingen diskriminering, vilket framgår av EG-domstolens dom i mål C-324/01 *Gerritse*.<sup>83</sup>

## 4 Socialförsäkringsrätt

Ett lands socialavgiftsreglering påverkar arbetsgivarna, och i förekommande fall de arbetstagare som betalar egenavgifter, på ett betydande sätt. Ju högre avgiftsuttag, desto dyrare blir det att anställa. På samma gång kan ett väl utbyggt trygghetssystem också innebära att kostnaderna för privata försäkringar sjunker, eftersom behovet för dessa minskar. I Sverige har emellertid socialförsäkringssystemet betydande skatteinslag, vilket i princip innebär att arbetsgivaren måste betala skatt på sina löneutbetalningar. Detta gäller den allmänna löneavgiften, vilken tas ut för att förstärka statsbudgeten, och i förekommande fall även den särskilda löneskatten, som tas ut på sådana inkomster som inte är förmånsgrundande.<sup>84</sup>

### 4.1 Interna regler

De mest betydande reglerna på socialförsäkringsområdet återfinns i socialförsäkringslagen (1999:799) (SofL) som reglerar vem som har rätt till sociala förmåner, samt i socialavgiftslagen (2000:980) (SAL) som bestämmer vem som skall betala sociala avgifter. Därutöver kommer jag att behandla Lag (1994:1920) om allmän löneavgift (ALA) och Lag (1994:1774) om allmän pensionsavgift (APA).

Det svenska socialavgiftssystemet inbringar stora inkomster till statskassan och är en större förtjänstkälla än den statliga inkomstskatten. Systemet har genomgått många förändringar genom åren och avgiftsuttaget är idag större än vad som motiveras av finansieringen av de sociala trygghetssystemen – socialavgifterna har således också i mycket starka drag av skatt.<sup>85</sup>

#### 4.1.1 SofL

Den 1 januari 2001 trädde den nya socialförsäkringslagen i kraft. Bakgrunden var att det svenska socialförsäkringssystemet genom åren växt ut till att bli komplext och svårhanterligt för den enskilde. Vidare hade Sveriges medlemskap i EU inneburit att den tidigare regleringen inte helt ut gick att förena med de nya krav som ställdes.<sup>86</sup>

En stor förändring som den nya lagen medförde var att socialförsäkringen delades upp i två delar: en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad. Den förstnämnda delen omfattar grundläggande förmåner (se 3 kap. 1-3 §§ SofL) och den senare är tänkt att tillgodose inkomstförluster (se 3 kap. 4-11 §§ SofL). Denna nya tudelning skulle bättre anpassa det

<sup>82</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 48.

<sup>83</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s. 567.

<sup>84</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s. 589.

<sup>85</sup> Rabe & Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 51.

<sup>86</sup> Prop. 1998/99:119 s. 72 f.

svenska systemet till EG-rätten, som normalt utgår från vilket land en arbetstagare arbetar i när tillhörighet till socialförsäkringssystemet skall avgöras.<sup>87</sup>

#### 4.1.2 SAL

Samtidigt med den nya socialförsäkringslagen infördes också en ny socialavgiftslag. Ändringarna var i huvudsak lagtekniska och språkliga jämfört med tidigare regler, men den anpassades också för att bättre stämma överens med förändringen av socialförsäkringslagen.<sup>88</sup>

Arbetsgivaravgiften är i normalfallet 24,93 procent, 2 kap. 26 § SAL. För en person som fyllt 65 år vid beskattningsårets början är avgiften reducerad på så sätt att endast ålderspensionsavgift skall betalas, 2 kap. 27 § SAL. Den 1 juli 2007 infördes även specialregler för ungdomar mellan 18-25 år. För denna kategori skall hela ålderspensionsavgiften betalas, men i övrigt bara hälften av arbetsgivaravgiften, 2 kap. 28 § SAL. Reglerna infördes i syfte att underlätta för ungdomar att komma in på arbetsmarknaden.<sup>89</sup>

Ersättning till en idrottsutövare är fri från arbetsgivaravgifter om den utgår från en ideell idrottsförening och understiger ett halvt prisbasbelopp, 2 kap. 19 § SAL.<sup>90</sup> Vidare är också ersättning till en idrottsutövare som omfattas av A-SINK avgiftsfri, 2 kap. 13 § SAL. Avgiftsskyldighet kan emellertid inträda retroaktivt, exempelvis om en fotbollsspelare som har omfattats av A-SINK av någon anledning blir obegränsat skattskyldig (och därför inte skall beskattas enligt A-SINK). Det kan inträffa om spelaren lämnar Sverige efter kontraktstidens utgång, men sedan relativt snart återvänder för att spela för en annan klubb. När spelaren blir obegränsat skattskyldig skall arbetsgivaravgifter betalas av den första klubben för utövarens första period i landet, eftersom den obegränsade skattskyldigheten räknas från spelarens första vistelsedag här i landet. Detta trots att den första klubben har handlat korrekt med hänsyn till den period där den varit ansvarig för spelaren och heller inte har något att göra med dennes senare återkomst till Sverige.<sup>91</sup>

Regleringen av egenavgifter är i allt väsentligt likadan som den för arbetsgivaravgifter, men avgiften är något lägre – 23,22 procent, 3 kap. 13 § SAL. Även för egenavgiften finns specialregler för personer som fyllt 65 år eller som är mellan 18-25 år, 3 kap. 15 § respektive 3 kap. 15 a § SAL.

#### 4.1.3 ALA

Den allmänna löneavgiften (åter)infördes 1995 för att finansiera Sveriges medlemskap i EU, vilket gör att den, trots att den normalt hänförs till socialavgiftsområdet, är att betrakta som en skatt både i rättsligt och ekonomiskt hänseende. Vid införandet var avgiften 1,5 procent, mot

<sup>87</sup> Prop. 1998/99:119 s. 77 ff. Mer om EG-rätten nedan i avsnitt 4.2.

<sup>88</sup> Prop. 2000/01:8 s. 1.

<sup>89</sup> Prop. 2006/07:84 s. 13 f., 19 ff. Det har dessutom aviserats att avgifterna skall sänkas ytterligare, från dagens halva avgift till en fjärdedel, se pressmeddelandet *Förstärkt jobsatsning för unga*.

<sup>90</sup> Prisbasbeloppet är 2008 41 000 kronor. Skulle ersättningen uppgå till ett halvt prisbasbelopp eller mer blir hela ersättningen avgiftspliktig, 1990/91:SfU10. Något ytterligare som bör uppmärksammas är att begreppet idrottsutövare i socialavgiftssammanhang är något annat än det som avses med idrottsman i A-SINK. I socialavgiftshänseende räknas även tränare, materialförvaltare och vissa funktionärer som idrottsmän och omfattas således av undantaget i 2 kap. 19 § SAL, RSV 2003:3.

<sup>91</sup> Skatteverkets skrivelse 050214, Dnr 130 92658-05/111.

dagens 7,49 procent, 3 § 1 st. ALA.<sup>92</sup> En idrottsutövare som är skattskyldig enligt A-SINK och på vars lön det inte skall betalas arbetsgivaravgifter, undantas även den allmänna löneavgiften, 1 § 1 st. ALA. Vidare skall en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet inte betala allmän löneavgift, eftersom den är en skatt och inte en socialavgift.<sup>93</sup>

#### 4.1.4 APA

Allmän pensionsavgift skall betalas av den enskilde löntagaren och uppgår till 7 procent av den pensionsgrundade inkomsten, 2 § samt 3 § 1 st. APA. Emellertid har den skattskyldige rätt till skattereduktion (avdrag) för avgiften, 65 kap. 10 § IL. Avdraget motsvarar hela avgiften, vilket alltså innebär att den skattskyldige i praktiken inte påverkas av avgiften.<sup>94</sup>

## 4.2 EG-rättslig reglering

I jämförelse med för skatterätten har det svenska EU-medlemskapet inneburit en större direkt påverkan på socialrättsområdet. Framför allt gäller att Sverige är underställt rådets förordning (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

För att kunna utnyttja möjligheten till fri rörlighet inom unionen måste de personer som gör detta garanteras att inte ställas utanför det sociala trygghetssystemet. EG-fördraget ger en möjlighet att koordinera de olika trygghetssystemen i medlemsstaterna,<sup>95</sup> vilket är den roll som rfo 1408/71 har.<sup>96</sup>

De mest centrala principerna i rfo 1408/71 är *single state rule* (art. 13.1) respektive *lex loci laboris* (art. 13.2 (a)). Den förstnämnda föreskriver att endast ett medlemslands lagstiftning kan omfatta en person vid varje tidpunkt, vilket också fastslagits av rättsfallet 102/76 *Perenboom*.<sup>97</sup> Den senare principen är en huvudregel som innebär att det är arbetslandets lagstiftning som skall gälla, vilket främst tenderar att bli en tvistefråga för de personer som bor i ett medlemsland och arbetar i ett annat.<sup>98</sup>

Vad som är viktigt att komma ihåg i förhållandet mellan EG-rätten och den svenska socialrätten är att EG-rätten inte på något sätt utökar tillämpligheten av de interna svenska reglerna. Den kan visserligen sägas utöka personkretsen som omfattas av det svenska systemet, såtillvida att den som tillhör den svenska socialförsäkringen genom rfo 1408/71 omfattas av både den bosättnings- och arbetsbaserade delen. Däremot ger förordningen inte någon möjlighet att ställa upp regler för att någon skall få rätt till utbetalning av förmåner – för tillämpligheten av de svenska förmånerna måste man i sin helhet uppfylla de krav som

<sup>92</sup> Prop. 1994/95:122 s 16 ff.

<sup>93</sup> Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter, s. 63.

<sup>94</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del I*, s. 61 ff. För en mer utförlig beskrivning av den allmänna pensionsavgiften och bakgrunden till denna hänvisas till prop. 1994/95:41.

<sup>95</sup> Notera att rätten endast gäller koordinering och inte harmonisering. Denna befogenhet har givits rådet genom art. 42 EGF, vilken kräver enhällighet, se Berg & Welander, *Fri rörlighet och social trygghet*, s. 13 f. Av denna anledning är ändringar i rfo 1408/71 en omfattande och långsam process, vilket kan ses både som något positivt och som något negativt.

<sup>96</sup> Berg & Welander, *Fri rörlighet och social trygghet*, s. 13 f.

<sup>97</sup> Detta är ingen absolut princip, vissa undantag finns för så kallade hybridförmåner, Berg & Welander, *Fri rörlighet och social trygghet*, s. 72. Det finns emellertid ingen anledning att gå djupare in på området inom ramen för denna uppsats.

<sup>98</sup> Från denna huvudregel finns ett antal undantag, vilka jag inte avser att fördjupa mig i här.

ställs i den interna svenska rätten. Ytterligare något som kan vara värt att ha i åtanke är att rfo 1408/71 endast omfattar de personer som utnyttjar den fria rörligheten inom EU. En person som kommer till Sverige från en icke-medlemsstat omfattas således inte av förordningen, här skall alltså endast ses till det interna svenska regelverket.

## Beskattningsfrågor för idrottsutövare

### 1 Inledning

Den föregående avdelningen visade det interna svenska regelverket för internationell personbeskattning på en tämligen generell nivå. I den här avdelningen kommer jag att ta upp och behandla skattefrågor för idrottsutövare på ett mer praktiskt plan. Det är inte fråga om en uttömmande behandling av de frågor som finns på området, utan snarare om ett kvalitativt urval av den typ av problem som ofta dyker upp.

#### 1.1 Nettolöneavtal

Såväl inhemska som utländska spelare som förhandlar kontrakt med en klubb begär i normala fall en nettolön uppgående till en viss summa. På så sätt kan man säga att skattereglerna är av mindre vikt för den skattskyldige, eftersom han eller hon får en viss lön efter skatt och därmed inte påverkas av skattesatsen. Detta är emellertid ett förenklat sätt att se på saken, då skattereglerna i högsta grad påverkar vilken möjlighet spelaren har att begära en viss nettolön. Vidare går det att tänka sig vissa situationer när skattereglerna spelar en stor roll för den enskilde, ett avtal om nettolön till trots.

Jag har tidigare (ovan, avsnitt 4.1.2) tagit upp det fall när en spelare som omfattas av A-SINK stannar i Sverige och blir obegränsat skattskyldig. Eftersom den obegränsade skattskyldigheten i så fall gäller från första vistelsedagen, blir den klubb som tidigare betalat ut ersättning enligt A-SINK skyldig att betala arbetsgivaravgifter för den lön som tidigare varit befriad från dessa. Vid ett avtal om nettolön kommer den ökade skattekostnaden (IL istället för A-SINK) i normala fall att övervältras på klubben. Ett uppmärksammat exempel när så skedde var när den kanadensiske ishockeyspelaren Chad Hinz greps, och sedermera dömdes till fängelse, för rattfylleri 2005. Detta medförde att han blev obegränsat skattskyldig i Sverige, vilket i sin tur ledde till att hans klubb, Skellefteå AIK, fick ökade kostnader i form av höjd skatt och arbetsgivaravgifter.<sup>99</sup>

Det går emellertid för en förening som kontrakterar en spelare med A-SINK för in en klausul i kontraktet för att skydda sig mot den här typen av ökade kostnader och som säger att spelaren själv får stå för kostnaden av retroaktivt höjd skatt om han eller hon stannar kvar i landet. Ofta specificeras det noga i kontraktet vilka dagar spelaren har rätt att befinna sig i Sverige för att klubbens åtaganden om nettolön skall gälla. Bryter spelaren mot detta och blir obegränsat skattskyldig får han eller hon själv stå för den ökade kostnaden.

#### 1.2 Signing bonus

I de fall att en klubb köper en spelare betalas i princip alltid en så kallad signing bonus ut. Jag kommer här att ta upp tre olika situationer: när en svensk klubb köper en spelare från utlandet, när en svensk klubb köper en spelare från Sverige, samt när en utländsk klubb köper en spelare från Sverige.

---

<sup>99</sup> Se exempelvis Carnhede, *Hockeystjärnan dömd till fängelse*, samt Thornéus, *Fängelse för Hinz – dyrt för Skellefteå*.

### 1.2.1 Svensk klubb – spelare från utlandet

Svenska fotbollsklubbar har fått en hel del uppmärksamhet i media de senaste åren då de lyckats locka relativt stora stjärnor tillbaka till Allsvenskan från utlandet. I något av fallen har även myndigheterna haft anledning att se närmare på omständigheterna kring affärerna.

För att uppnå en så gynnsam skatteeffekt som möjligt betalas ofta en relativt stor signing bonus ut till spelaren innan denne återvänder till Sverige. En stor fördel är att om spelaren inte är skatterättsligt bosatt i Sverige när bonusen betalas ut, beskattas den till följd av den skatterättsliga kontantprincipen enligt reglerna i A-SINK istället för IL.<sup>100</sup> Skatteverket har uttalat att en sådan bonus är att se som ersättning för kommande idrottslig verksamhet. Då förskottsvederlag för verksamhet som vid ett senare tillfälle faller inom ramen för A-SINK också omfattas av lagen, spelar det ingen roll att utövaren vid betalningens tidpunkt ännu inte har bedrivit någon idrottslig verksamhet i Sverige.<sup>101</sup>

För att upplägget med en signing bonus skall stå sig vid en granskning av Skatteverket är det viktigt att bonusen står i rimlig proportion till den lön som sedermera utgår till spelaren. Det måste också tydligt framgå att bonusen är en separat utbetalning och inte förskott på lön.<sup>102</sup> I annat fall riskerar bonusutbetalningen, eller delar av denna, att betraktas som ett sätt att kringgå skattereglerna och beskattas enligt IL.

Något som är intressant i sammanhanget är att Riksidrottsförbundets Juridiska kommitté (JurK) i utredningen *Idrottens Skatteutredning, "Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden"* 2003 dömde ut möjligheten att beskatta signing bonus enligt A-SINK. JurK menade att signing bonus är en förskottsbetalning för ett arbete som kommer att utföras under omständigheter då A-SINK inte är tillämplig (detta gäller för de fall då utövaren senare blir obegränsat skattskyldig) och att inte heller något idrottsutövande i Sverige har skett vid tidpunkten för utbetalningen. JurK ansåg av denna anledning att det här, av Skatteverket senare godkända, förfarandet endast är ett sätt att kringgå skattereglerna med hjälp av förskottsbetalningar.

### 1.2.2 Svensk klubb – spelare från Sverige

Även i de fall då svenska klubbar värvar spelare inom landets gränser förekommer normalt en signing bonus. Eftersom det här är fråga om individer som är obegränsat skattskyldiga i landet så finns ingen möjlighet att, som ovan, komma undan IL-beskattning. Den metod som istället används är att dela upp bonusutbetalningen under en längre tid, för att på så sätt minska progressiviteten i beskattningen.

---

<sup>100</sup> Att vara noga med utövarens skatterättsliga hemvist när bonusen betalas ut är av stor vikt. Visar sig spelaren vara obegränsat skattskyldig är detta något som får stor effekt, vilket exempelvis visas av det medialt uppmärksammade målet gällande IFK Göteborgs Stefan Selakovic, Länsrätten i Göteborg mål nr 5008-07. I målet upptaxerades Selakovic med drygt 9,5 miljoner kronor till följd av att han var obegränsat skattskyldig när signing bonusen betalades ut. Till följd av ett nettolöneavtal fick klubben stå för de ökade kostnader som upptaxeringen medförde.

<sup>101</sup> Skatteverkets ställningstaganden nr 11/06. Att det är fråga om förskottsbetalning för framtida verksamhet i Sverige framgår också av två rättsfall från Kammarrätten; Kammarrättens i Göteborg dom i mål 1631-1992 (Glenn Hysén) och Kammarrättens i Sundsvall dom i mål 3603-1995 (Robert Nordmark).

<sup>102</sup> Vid förskottsbetalning av lön kan Skatteverket göra avsteg från kontantprincipen och anse att betalningen skall beskattas enligt IL, även om mottagaren var begränsat skattskyldig vid tidpunkten för betalningen.



För klubbarna är det här upplägget en fördel i förhandlingar med nya spelare, eftersom lönenivåerna till synes är lägre än vad som är fallet om man räknar in bonusen. Detta gör att det kan vara lättare för en klubb att motivera varför man vill erbjuda en lägre lön. Dessutom kan en uppdelning av utbetalningarna göra att det blir ett slags trohetsbonus – stannar spelaren kvar kontraktstiden ut faller hela bonusen ut till betalning, annars inte.

### 1.2.3 Utländsk klubb – spelare från Sverige

En spelare i en svensk klubb förhandlar ofta till sig en klausul i sitt kontrakt som säger att han eller hon har rätt till en viss andel av en eventuell framtida övergångssumma. En sådan klausul hjälper i viss mån till att neutralisera effekten av Bosman-domen (se ovan, avdelning 1, avsnitt 1) eftersom den garanterar spelaren en del av övergångssumman även om han eller hon står under kontrakt.

Denna typ av avtal kan sägas vara en ”omvänd” signing bonus, eftersom den i praktiken utgår från den klubb som spelaren lämnar.<sup>103</sup> Av det tidigare omnämnda Anders Svensson-fallet (se ovan, avdelning 2, avsnitt 2.3.5) framgår att en sådan ersättning skall anses härröra från den svenska klubben och att den därför är skattepliktig i Sverige. Är spelaren inte skattemässigt bosatt i Sverige när utbetalningen görs skall ersättningen till följd av kontantprincipen beskattas enligt A-SINK.<sup>104</sup>

För att undvika beskattning i Sverige skulle det vara möjligt för de inblandade klubbarna att komma överens om att den köpande klubben utger en del av köpesumman direkt till spelaren, istället för att den så att säga tar en omväg via den svenska klubben. Den ”omvända” signing bonusen blir då att likställa med en normal signing bonus som utgår från den köpande klubben till spelaren. Emellertid går det att tänka sig att den här typen av förfarande gör processen mer komplicerad och även leder till oönskade skatteeffekter för den köpande klubben, varför den inte skulle vara intresserad av ett sådant upplägg.

Något ytterligare som är värt att kommentera med den här typen av ”omvänd” signing bonus är att den ofta förhandlas bort av den säljande klubben. Eftersom en del av köpesumman hamnar hos spelaren blir klubbens vinst lägre, varför krav på omförhandling av klausulen ofta används som påtryckningsmedel för att klubben skall gå med på att sälja spelaren. En spelare som erbjuds ett lukrativt kontrakt med en utländsk klubb, inklusive signing bonus, kan då tänkas gå med på att avstå bonusen i utbyte mot att tillåtas byta klubb. För den säljande klubben måste möjligheten till en ökad vinst vägas mot risken att spelaren väljer att vänta ut den återstående tiden av sitt kontrakt, för att därefter kunna lämna klubben som Bosman-fall.

---

<sup>103</sup> Det finns givetvis inget som hindrar att spelaren avtalar med den köpande klubben om en bonus även från denna. I dessa fall är bonusen inte skattepliktig i Sverige, annat än då spelaren är obegränsat skattskyldig här. Att Anders Svensson blev skattskyldig enligt IL för en ”omvänd” signing bonus berodde på att han hade väsentlig anknytning till Sverige och därmed var obegränsat skattskyldig här i landet.

<sup>104</sup> JurK, *Idrottens Skatteutredning, ”Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden”*, s. 98. En intressant jämförelse kan göras med efterskotts betalning av bonus enligt expertskattereglerna, se ovan, avdelning 2, avsnitt 2.4.3. Skulle Regeringsrättens synsätt i det fallet appliceras på den här aktuella situationen, skulle denna typ av bonus beskattas enligt IL. Det har även argumenterats för att den här typen av bonus över huvud taget inte skall beskattas i Sverige, se Brink, *Skattefrågor vid utbetalning av transfersummor till fotbollsspelare*. Argumenten för ett sådant synsätt tycks emellertid inte hållbara i praktiken.

### 1.3 Idrottspension

Något som är mycket vanligt i svenska idrottsklubbar är så kallad idrottspension.<sup>105</sup> En sådan kan se ut på två sätt; föreningen bildar en pensionsstiftelse som den därefter sätter av medel till, eller så görs en utfästelse om direktpension. Även om de två formerna av idrottspension har vissa inbördes skillnader är fördelarna gemensamma, nämligen att det är möjligt med en lägre pensionsålder än 55 år och att inga arbetsavgifter läggs på pensionen (däremot särskild löneskatt).<sup>106</sup>

För utövaren finns det ett antal fördelar med idrottspension. Den första och mest uppenbara nyttan är skatteeffekten. Genom att dela upp sin inkomst i en lönedel, som betalas ut under den aktiva karriären, och en pensionsdel, som ges ut efter att karriären avslutats, blir det en lägre progressivitet i beskattningen. Det innebär dessutom ett slags sparande, som hjälper till att säkra en inkomst för utövaren i den övergångsperiod som kan uppstå mellan en aktiv idrottskarriär och en ny, civil yrkeskarriär.<sup>107</sup>

Eftersom det är fråga om pension måste utbetalningen av densamma vänta till efter att utövarens karriär har avslutats. Detta är något som inte alltid åtföljs i praktiken, då utövaren, som ofta inte är medveten om regelverket kring pensionen, vill ha hela sin ersättning utbetald under den aktiva karriären. En idrottspension som betalas ut för tidigt skall tas upp som inkomst av tjänst under det år den betalas ut, vilket kan leda till högst oönskade skatteeffekter för den enskilde eftersom detta tar bort effekten med upplägget som ett sätt att minska skatteprogressiviteten. Dessutom kommer den utbetalande klubben i en sådan situation bli tvungen att erlägga arbetsgivaravgifter på ersättningen.

### 1.4 Agentkostnad

En stor utgiftspost för elitidrottsutövare är kostnaden för dennes agent, som företräder utövaren i samband med förhandling av sponsoravtal och kontraktsskrivning. Av intresse är därför möjligheten att dra av agentarvodet. När utövaren har många korta uppdrag under ett år, som inte är att jämföra med ett anställningsförhållande, har utövaren rätt att dra av kostnaden för agentens arbete i samband med dessa. Är det däremot fråga om att ge agenten arvode för dennes jobb i samband med en övergång mellan två klubbar är kostnaden inte avdragsgill, eftersom detta är en kostnad för förvärv av förvärvskälla.<sup>108</sup>

Eftersom agentkostnaden i samband med ett klubbyte inte är avdragsgill för spelaren löses detta ofta genom att den köpande klubben istället står för agentarvodet. Detta är möjligt eftersom agenten även utför en tjänst åt klubben i samband med spelarövergångar. Det är emellertid viktigt att tänka på att agenten får betalt direkt av den köpande klubben för att detta skall vara möjligt. När Stefan Selakovic köptes av IFK Göteborg hade han ett avtal med sin agent om att han var betalningsansvarig för dennes arvode. När IFK Göteborg sedan betalade

---

<sup>105</sup> Notera att det krävs att utövaren har en arbetsgivare för att det skall vara möjligt att göra den här typen av pensionsavsättningar. Av den anledningen är detta något som i huvudsak förekommer för lagidrottsutövare, även om en individuell utövare som har satt verksamheten på bolag har samma möjlighet.

<sup>106</sup> SOU 2006:23 s. 169 f.

<sup>107</sup> En bieffekt som uppstår av att den taxerade inkomsten blir lägre när en uppdelning mellan lön och pension görs, är att utövarens lön synbart blir lägre. För den som inte vill skylta med en hög inkomst kan detta ses som något positivt.

<sup>108</sup> SKV M 2007:12.



400 000 kronor till Selakovic för att täcka kostnaden för agentarvodet, sågs detta av Länsrätten som en löneutbetalning som Selakovic skulle redovisa som inkomst av tjänst.<sup>109</sup>

I de fall när agenten får betalt av spelaren uppstår en intressant fråga i förhållandet mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler. I Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft stadgas i 6 § att en förmedlare av arbetskraft inte får ”begära, avtala om eller ta emot ersättning av arbetssökande eller arbetstagare för att erbjuda eller anvisa dem arbete”. Om det skatterättsligt är spelaren som skall stå för agentens kostnad är detta något som inte stämmer överens med den civilrättsliga regleringen, som alltså förbjuder en förmedlare av arbetskraft, spelarens agent, att ta betalt för sina tjänster av spelaren. Denna fråga togs dock inte upp i det ovan nämnda fallet med Stefan Selakovic.

## 1.5 Utrustning

Idrottsredskap eller annan specialutrustning som en utövare köper och som han eller hon behöver för att utöva idrottslig verksamhet är avdragsgilla. Det här gäller sådan skyddsutrustning som hockeyhjälm och benskydd, men också redskap som till exempel racket, stavar och spikskor. Värt att notera är att en domare har rätt att dra av kostnad för visselpipa och gula samt röda kort. Däremot medges inte avdrag för kläder som inte är skyddskläder (löparlinne, domarkläder) oavsett om dessa enbart används i samband med idrottsutövning.<sup>110</sup>

För den utövare som får eller får låna idrottsredskap från sin förening eller från en sponsor har Skatteverket uttalat att han eller hon inte behöver ta upp dessa som en skattepliktig förmån. Vidare gäller att kläder som är att jämställa med uniform, till exempel OS-truppens officiella utstyrsel, inte heller är en beskattningsbar förmån.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> Länsrättens i Göteborg dom i mål nr 5008-07.

<sup>110</sup> SKV M 2007:12.

<sup>111</sup> SKV A 2007:15.

## Sammanfattning och avslutande kommentarer

### 1 Inledning

Olika kategorier av idrottsutövare ställs inför olika skatterelaterade frågor; en fotbollsspelares klubb har möjlighet att göra pensionsavsättningar och på så sätt dela upp beskattningen över tiden, vilket däremot inte en friidrottare, som inte har en arbetsgivare, kan göra.<sup>112</sup> Samtidigt är en fotbollsspelare ofta låst till Sverige och är tvungen att förhålla sig till de svenska reglerna, medan däremot en friidrottare har större möjlighet att välja var han eller hon vill ha sitt hemvist – och kan då låta skattehänsyn spela in i valet.

Eftersom skatteproblematiken i viss mån skiljer sig åt, har jag för översiktlighetens skull valt att dela in den här avdelningen i en del som omfattar lagidrottsutövare och en del som omfattar individuella idrottsutövare.

### 2 Lagidrottsutövare

#### 2.1 Obegränsat skattskyldiga

En lagidrottsutövare i en svensk klubb är av naturliga skäl som regel obegränsat skattskyldig i Sverige, då det krävs att utövaren kan delta i klubbens träningar och matcher inom landets gränser.<sup>113</sup> Vidare faller sig detta naturligt då den stora majoriteten av spelare på elitnivå i de stora lagidrotterna är svenskar och av den anledningen vill bo här i landet. De utländska spelare som utövar lagidrott i Sverige är ofta bundna av kontrakt som sträcker sig över en tidsperiod som innebär att deras vistelse i landet åtminstone är att räkna som stadigvarande.

##### 2.1.1 *Idrottspension och expertskatt*

För den idrottsutövare som är obegränsat skattskyldig i Sverige gäller ”normala” svenska skatteregler, vilket med internationella mått mätt innebär en ganska hög inkomstskatt. Progressiviteten i skattesystemet gör dessutom att en idrottsutövare, som ofta har en hög inkomst under sin aktiva karriär, hamnar i toppen av skatteskalen. För att motverka detta används ofta ett system med idrottspension, vilket gör att progressiviteten minskar och den totala skatten blir lägre.

Idrottspensionen ökar i viss mån de svenska klubbarnas möjlighet att erbjuda konkurrensförmåga löner i den internationella kampen om de bästa spelarna. Samtidigt är pressen stor inte minst från Danmark, där svenska (och även andra utländska) spelare kan omfattas av expertskatteregler.<sup>114</sup> Emellertid är expertskattereglerna mer förmånliga på så sätt

---

<sup>112</sup> Som nämnts ovan har en individuell utövare som har satt idrottsverksamheten på bolag dock möjlighet att göra motsvarande upplägg med idrottspension.

<sup>113</sup> För en spelare i en klubb i en gränsregion finns dock möjligheten att bo i utlandet och dagpendla till Sverige. En sådan person är begränsat skattskyldig. Mer om detta nedan, avsnitt 2.2.

<sup>114</sup> Den danska expertskatten baseras på arbetstagarens lön, som måste vara minst 60 100 DKK i månaden (2007) före skatt, men efter vissa obligatoriska avdrag för att arbetstagaren skall omfattas av specialreglerna, § 48 E Kildeskatteloven.

att de inte kräver att ersättningen delas upp i två delar (lön och pension) för att det skall gå att få en skattemässigt fördelaktig effekt.

Vad som dock skall hållas i åtanke när det gäller de danska reglerna är att de inte gäller för de inhemska, danska spelarna. Precis som för de svenska expertskattereglerna krävs det att det är fråga om en utländsk medborgare som inte är obegränsat skattskyldig i landet sedan tidigare. Vidare gäller dessa regler endast för en kortare period (tre år) varför de snarast är ett medel att locka spelare till den danska ligan snarare än ett sätt att behålla någon riktigt länge. På längre sikt måste de danska klubbarna förhålla sig till de ”normala” danska skattereglerna.

Motsvarande möjlighet till expertbeskattning av lagidrottsutövare i Sverige skulle inte påverka de utövare som är svenska medborgare, men skulle däremot innebära en stor skillnad i beskattningen av de utländska spelare som kommer hit. För de svenska klubbarna skulle det betyda en möjlighet att erbjuda en högre lön under den period som spelaren omfattas av expertskatten, vilket skulle stärka konkurrensförmågan gentemot utländska klubbar.

Jag har tidigare tagit upp möjligheten att tillämpa de nuvarande svenska expertskattereglerna på idrottsutövare (se ovan, avdelning 2, avsnitt 2.4.1). Även om det inte finns några formella hinder i lagens utformning mot att låta idrottsutövare omfattas av regelverket, finns det inga fall när detta har gjorts och dessutom en mycket strikt tolkning av lagens rekvisit i praxis som till synes sätter stopp för att det skulle låta sig göras i framtiden.

Det finns emellertid anledning att ifrågasätta hur expertbeskattningen ser ut idag. Forskarskattenämndens avgöranden är hemliga, vilket försvårar förutsägbarheten av dess avgöranden. Att införa en kvantitativ gräns, istället för dagens kvalitativa, skulle förenkla proceduren och bidra till ett mer överblickbart system. I förarbetena till lagen angavs som skäl mot att införa en lägsta lönegräns, trots att en sådan önskades av flera remissinstanser, att detta skulle kunna utestänga specialister inom vissa områden där lönen var för låg.<sup>115</sup> Det problemet skulle lätteligen kunna undvikas genom att expertskattereglerna kom att utökas till att omfatta *både* dagens personkategori *och* de personer som når över en viss lägstalön.

Det kan ifrågasättas huruvida det är rimligt att införa, alternativt utvidga befintliga, skattelättnader för utländska medborgare i Sverige, samtidigt som svenska medborgare betalar full skatt. Man kan anföra rättviseskäl mot detta, liksom mot att redan till synes gynnade personkategorier skall få ytterligare förmåner. På ett principiellt, teoretiskt plan är det inte särskilt svårt att motivera varför en framgångsrik fotbollsspelare inte skall lockas hit med hjälp av särbehandling och specialregler. När reella, praktiska hänsyn däremot måste tas, när det går att se hur svensk lagidrott sakta hamnar allt mer på efterkälken och får allt svårare att hävda sig internationellt – då har i alla fall jag svårt att hålla uppe argumentet.

### 2.1.2 Väsentlig anknytning

De strikta regler som grundar obegränsad skattskyldighet i Sverige kan ställa till med problem den dag en utövare får proffskontrakt i utlandet. För att inte behålla en väsentlig anknytning hit måste spelaren sälja, alternativt säga upp kontraktet på, sin bostad, få sin man eller hustru att flytta med till utlandet samt säga upp eventuella ekonomiska engagemang här i landet. Om inte detta sköts på ett riktigt sätt kan det ge betydande skatteeffekter för den enskilde, vilket

---

<sup>115</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

exemplifieras av det tidigare nämnda Anders Svensson-fallet (se ovan, avdelning 2, avsnitt 2.3.5).

En lagidrottsutövare som är utlandsproffs befinner sig i en situation som inte går att jämföra med en arbetstagare inom de flesta andra yrken. Även om spelaren har ett kontrakt som sträcker sig över en viss tid, ofta tre-fem år, är det inte ovanligt att detta avbryts i förtid, antingen då spelaren gjort bra ifrån sig och köps av en större klubb eller då han eller hon misslyckats och säljs vidare av den anledningen. Att svenska spelare återvänder till Sverige innan kontraktstidens utgång är inte något ovanligt.

Med hänsyn till den osäkra situation som ett utlandsproffs befinner sig i, kan det tyckas hårt att den obegränsade skattskyldigheten kan fortsätta att omfatta den enskilde även om det är helt klart att han eller hon inte uppehåller sig i landet. Vidare går det att argumentera för att det är rimligt att den skattskyldige skall kunna behålla sin bostad i Sverige för det fall att en plötslig återkomst hit blir aktuell. Att spelarens skattskyldighet är beroende av att familjen flyttar med till utlandet är också något som inte tycks befogat i alla fall. Även här är idrottsutövarens speciella situation något som bör beaktas – ett anbud kan komma plötsligt, varefter en flytt genomförs kort därefter. Att i det fallet kräva att även mannen eller hustrun skall lämna jobb och gemensam bostad i all hast för att den obegränsade skattskyldigheten skall upphöra är ett mycket högt uppställt krav.

Precis som i föregående avsnitt går det att argumentera för att det inte finns någon anledning att särbehandla välbetalda idrottsutövare. Återigen går det att bemöta ett sådant resonemang med att reella hänsyn bör tas till den situation som idrottsutövare befinner sig i. Jämfört med arbetstagare inom många andra yrken är arbete för en utländsk arbetsgivare i utlandet något som är relativt vanligt för lagidrottsutövare på elitnivå. Dessutom bör det beaktas att det ofta handlar om korta tider från förhandling till flytt, liksom att den osäkra situationen som proffslivet innebär ofta medför att återkomsten till Sverige sker tidigare än förväntat.

## **2.2 Begränsat skattskyldiga**

De idrottsutövare som kommer till Sverige och stannar en kortare period, det vill säga mindre än sex månader, är endast begränsat skattskyldiga här i landet. Det finns också en möjlighet att bo utomlands och dagpendla till Sverige, vilket gör det möjligt att upprätthålla den begränsade skattskyldigheten under obegränsad tid.

För begränsat skattskyldiga idrottsutövare finns en mycket förmånlig skattereglering, den så kallade artistskatten, eller A-SINK, som innebär 15 procents definitiv källskatt. En tränare omfattas inte av A-SINK, men däremot av SINK som innebär en 25-procentig källskatt på bruttointkomsten. Dessa specialregleringar medger ingen möjlighet till personliga avdrag, men den som omfattas av SINK kan begära att istället beskattas enligt reglerna i IL och på så sätt få tillgång till avdragen.

Avgränsningen mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet är något som utnyttjas vid spelarköp då en signing bonus betalas ut till spelaren av den köpande klubben. Genom att betala denna bonus till en spelare i utlandet, innan han eller hon har flyttat till Sverige, beskattas bonusen enligt A-SINK. Detta oavsett om spelaren efter flytten till Sverige skall betraktas som obegränsat skattskyldigt från första dagen.

Den här möjligheten att göra en förtida bonusutbetalning är i praktiken ett enkelt sätt att kringgå de svenska skattereglerna. Skatteverket har emellertid sanktionerat sättet på vilket detta går tillväga, så länge en rimlig avvägning görs mellan storleken på bonusen och den senare betalda lönen, vilket måste sägas vara både relativt oväntat och ovanligt praktiskt resonerat. En strikt tillämpning av A-SINK hade effektivt satt stopp för den här lösningen, då det är mycket svårt att se hur den ryms inom tolkningen av 7 § 1 st. A-SINK: ”Skattepliktig inkomst för [...] idrottsman [...] är kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för [...] idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige”. Jag håller med JurK (se ovan, avdelning 3, avsnitt 1.2.1) i deras kritik mot upplägget – ingen idrottslig verksamhet bedrivs vid tidpunkten för utbetalningen. Är det fråga om en förskottsbetalning, gäller den idrottslig verksamhet som inte kommer att omfattas av A-SINK när utövaren anländer till Sverige eftersom han eller hon då är (eller kommer att bli) obegränsat skattskyldig. Det tycks märkligt att någon kan omfattas av bestämmelserna i A-SINK med hjälp av förskottsbetalningar, när betalningar som genomförs ”i rätt tid” inte ryms inom lagens tillämpningsområde.<sup>116</sup>

Vidare är det en delikat fråga att hitta skiljelinjen mellan signing bonus och förskottsbetalning av lön. Skulle Skatteverket (vilket inte tycks helt orimligt) anse att bonusen i själva verket är en del av den lön som spelaren får för att spela för den nya klubben, finns en möjlighet att frångå kontantprincipen och beskatta bonusen enligt reglerna i IL. En signing bonus som beskattas enligt IL istället för A-SINK är en dyr affär för den utbetalande klubben, som får stå för den ökade kostnaden eftersom det normalt finns ett avtal om nettolön.<sup>117</sup>

Även en ”omvänd” signing bonus som betalas ut av en svensk klubb till en spelare som lämnat landet beskattas enligt A-SINK, förutsatt att spelaren inte har väsentlig anknytning till Sverige. Således finns ytterligare en möjlighet för svenska klubbar att komma undan de höga svenska skatterna, genom att förhandla med spelaren om en lägre lön i utbyte mot en större ersättning vid en flytt till utlandet. För klubbarna finns stora pengar att tjäna på att förskjuta löneutbetalningen på det här sättet, då nettolöneavtal gör att skattekostnaden övervältras på dem.

På samma sätt som med den ”normala” signing bonusen tycks det här vara ett mycket enkelt sätt att gå runt skattereglerna genom att helt enkelt se till att betala ut vad som är att jämställa med ett avgångsvederlag eller en bonus för väl utfört arbete efter att arbetstagaren har flyttat från landet. En intressant fråga är var Skatteverket, som inte tycks ha några invändningar mot det här förfarandet,<sup>118</sup> drar gränsen. Om den köpande klubben betalar den säljande svenska klubben innan spelaren har lämnat Sverige, kan då den svenska klubben sitta och hålla på pengarna tills spelaren hunnit lämna landet?

Ännu märkligare blir det att den här lösningen är möjlig när den ses på i ljuset av Regeringsrättens dom i RÅ 2006 ref. 29. Målet gällde om en utbetalning av bonus för tidigare utfört arbete skulle omfattas av expertskattereglerna, trots att betalningen gjordes efter det att treårsgränsen för sådan beskattning passerats. Då bonusen hänförde sig till arbete som utförts inom treårsgränsen, menade Regeringsrätten att expertskattereglerna var tillämpliga även på

---

<sup>116</sup> För de fall utövaren inte stannar länge nog för att bli obegränsat skattskyldig, ser jag inga problem med att signing bonus beskattas enligt A-SINK.

<sup>117</sup> I avtalet mellan IFK Göteborg och Stefan Selakovic fanns en bestämmelse som sade att eventuella skatter på signing bonusen skulle betalas av klubben, vilket kostade IFK Göteborg flera miljoner kronor då Länsrätten kom fram till att Selakovic varit obegränsat skattskyldig vid tidpunkten för bonusens betalning. Se Länsrättens i Göteborg dom i mål 5008-07.

<sup>118</sup> JurK, *Idrottens Skatteutredning, ”Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden*”, s. 98 f.

senare utbetalad bonus. Med ett motsvarande synsätt på ”omvänd” signing bonus tycks det uppenbart att en sådan skall beskattas enligt IL.

### 3 Individuella idrottsutövare

Individuella idrottsutövare har, till skillnad från lagidrottsutövare, en relativt stor möjlighet att själva bestämma över sitt boende. För de allra mest framgångsrika utövarna kan det inom vissa sporter till och med vara förenat med betydande svårigheter att utöva sin idrott och ha sitt hemvist i Sverige. En professionell golfspelare behöver tillgång till ett varmt klimat året runt för att kunna träna och spela, något som inte är möjligt i Sverige. Vidare vill en spelare på USA-touren av praktiska skäl rimligtvis vara bosatt på den västra sidan av Atlanten.

#### 3.1 Obegränsat skattskyldiga

Även om en liten, framgångsrik minoritet av de svenska individuella idrottsutövarna är bosatt i utlandet, så är den stora merparten bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige. Det kan röra sig både om halvprofessionella utövare som har ett jobb vid sidan av sin idrott, men också om mer framgångsrika utövare som av olika skäl har valt att stanna kvar i Sverige.

En stor skillnad mellan de individuella utövarna och lagidrottsutövarna är att de förstnämnda normalt inte har någon arbetsgivare. För att kunna utnyttja möjligheten med idrottspension krävs det att det finns en arbetsgivare som kan göra pensionsavsättningarna. En möjlighet att komma runt problemet är att sätta sin idrottsverksamhet på bolag, varefter bolaget tar upp intäkterna från idrottsverksamheten och därefter betalar ut lön till den aktive.<sup>119</sup> Emellertid är en bolagslösning relativt komplicerad och för dem som inte bedriver näringsverksamhet finns i nuläget ingen alternativ lösning.

##### 3.1.1 Förslaget om idrottsutövarkonto

Frågan hur man skall kunna förbättra den skattemässiga situationen för idrottsutövare i Sverige har diskuterats flitigt de senaste årtiondena. En lösning i form av ett idrottsutövarkonto har föreslagits i omgångar och därefter också debatterats flitigt i media.<sup>120</sup> Men vad innebär egentligen ett sådant konto och är det ett genomtänkt förslag?

Tanken bakom införandet av ett idrottsutövarkonto är att idrottsutövare normalt har en kort karriär, som dessutom innebär svårigheter att studera på högskola eller skaffa sig en yrkesutbildning. Genom att införa en möjlighet att bättre fördela inkomsterna från karriären får idrottsutövaren bättre ekonomiska förutsättningar att anpassa sig till ett liv utan idrotten som inkomstkälla. Det anförs vidare att ett idrottsutövarkonto både är enklare att hantera och kan vara en bättre ekonomisk lösning för den enskilde, jämfört med att bilda bolag. Dessutom tror utredningen att införandet av ett sådant konto skulle ge Skatteverket bättre vetskap om idrottsutövares inkomster, vilket skulle leda till ett minskat skatteundrandragande.<sup>121</sup>

<sup>119</sup> Mer om detta upplägg, se ovan, avdelning 2, avsnitt 1.1 samt även SRN 2003-05-27.

<sup>120</sup> Sedan 1998 har 19 riksdagsmotioner lämnats in till stöd för införandet av idrottsutövarkonto. Statistiken kommer från en sökning på Riksdagens hemsida, [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se). Lista på motioner om idrottskonto återfinns i källförteckningen.

<sup>121</sup> SOU 2006:23 s. 157 f.



Så gott som samtliga motionärer i ärendet pekar på att införandet av ett idrottsutövarkonto skulle leda till att de mest framgångsrika idrottsstjärnorna i ökad utsträckning skulle stanna kvar i Sverige efter karriärens avslutande. Även i utredningen uppmärksammas en sådan effekt som möjlig.<sup>122</sup>

Till att börja med kan det konstateras att ett idrottsutövarkonto skulle kunna medföra betydande skattefördelar för de utövare som omfattas av förslaget.<sup>123</sup> För de allra flesta utövare är de inkomster som inflyter genom utövandet inte tillräckliga för att säkra en framtid efter idrottskarriären utan en ny yrkesbana och utbildning. För dessa skulle förslaget med största sannolikhet underlätta övergången till en civil karriär.

I riksdagsmotionerna framstår förslaget om idrottsutövarkonto närmast som revolutionerande, en lösning som skulle kunna rädda en idrottsrörelse i förfall. Desto större blir förvåningen när det i utredningen till förslaget framgår att endast cirka 300 personer skulle förväntas utnyttja ett sådant konto.<sup>124</sup> Utan att förringa den personliga effekten av förslaget för dessa utövare, ger den till antalet begränsade personkretsen ett intryck av att det har gjorts en ganska stor höna av en rätt så liten fjäder.

Det har vidare anförts som stöd för förslaget att ett idrottsutövarkonto skulle öka benägenheten hos Sveriges främsta idrottare att behålla sin bosättning och sina pengar inom landets gränser. För det första omfattar inte förslaget lagidrottsutövare, vilket omedelbart utesluter en mycket stor del av de största stjärnorna. För det andra omfattar förslaget endast de individuella utövare som *inte* bedriver näringsverksamhet, vilket också torde utesluta en stor del av de stora stjärnorna.

Ytterligare begränsningar i utformningen av förslaget synes bidra till att försvaga den praktiska nyttan av ett eventuellt införande, inte minst följande två föreslagna regler:

- Som förutsättning för avdrag gäller att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång.<sup>125</sup>
- Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning gjordes, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.<sup>126</sup>

Kravet på obegränsad skattskyldighet innebär att en svensk idrottsutövare med skatterättsligt hemvist i utlandet aldrig kan komma i åtnjutande av de förmånligare skattereglerna för idrottsutövarkonto. En person som är bosatt utomlands under sin karriär (och följaktligen begränsat skattskyldig) kan således inte lockas att flytta hem till Sverige efter karriärens slut, med hjälp av det här förslaget.<sup>127</sup> Den föreslagna tioårsregeln tycks innebära att förslaget

---

<sup>122</sup> SOU 2006:23 s. 205.

<sup>123</sup> Det finns ingen exakt formel som visar hur mycket en utövare skulle spara i skatt varje år, eftersom det beror på inkomstens storlek och hur stora avsättningar som görs. En schablonuträkning där en inkomst på 1 000 000 kr delas upp i tre delar där 500 000 kr tas ut under intjänandeåret och därefter 250 000 kr i två omgångar ger vid handen en nettoinkomst om drygt 700 000 kr. Skulle motsvarande inkomst tas upp till beskattning under ett och samma år blir nettoförtjänsten istället drygt 550 000 kr.

<sup>124</sup> SOU 2006:23 s. 20. 300 personer motsvarar cirka 1/30 000 av Sveriges befolkning.

<sup>125</sup> Föreslagen lydelse av 12 a kap. 3 § IL.

<sup>126</sup> Föreslagen lydelse av 12 a kap. 8 § 2 st. IL.

<sup>127</sup> Förslaget om att idrottsutövarkonto endast skall omfatta obegränsat skattskyldiga bygger dessutom på en tämligen grov feltolkning av EG-domstolens dom i mål C-279/93 *Schumacker*. Se SOU 2006:23 s. 189. Utredningen har i sin analys av rättsfallet till synes helt missat de ändringar i den svenska interna rätten som ägt

främst riktar sig mot de utövare som har lägre inkomster, alternativt kortare karriärer. En utövare som sätter in större belopp på kontot måste alltså inom en relativt snar framtid också lyfta stora summor därifrån. Den som har mycket stora inkomster från sitt utövande begränsas på det sättet i hur mycket han eller hon kan föra över till kontot och ändå behålla de förmånliga skatteeffekterna.<sup>128</sup> På samma sätt begränsas de personer med långa karriärer i det faktum att de till följd av tidsbegränsningen blir tvungna att börja lyfta medel från kontot under sin aktiva karriär.<sup>129</sup>

Slutligen måste den stora skillnaden i skattetryck mellan Sverige och skatteparadis som Monaco påtalas. Att en i Sverige bosatt idrottsutövare skulle välja att bo kvar i landet efter avslutad karriär, till följd av att beskattningen med hjälp av idrottsutövarkonto blir så fördelaktig är ett argument som tycks sakna underlag. För dem som tjänat allra mest blir, som jag påtalat, skatteeffekten begränsad i och med den tidsmässiga begränsningen för kontots utnyttjande. Dessutom bygger idén med idrottsutövarkonto på att den som använder det inte vill ta upp särskilt stora summor till beskattning varje år. För den som exempelvis vill använda sin inkomst för en större investering ett visst år försvinner således den önskade effekten av kontot.

Med hänsyn till vad som anförts ovan menar jag att förslaget om idrottsutövarkonto är behäftat med så stora brister att det inte bör genomföras.<sup>130</sup> Lagstiftarens goda intentioner väger inte upp det faktum att förslaget är baserat på förhoppningar om effekter som i mycket ser ut att inte uppfyllas. Min förhoppning är istället att förslaget får ligga till grund för en fortsatt diskussion kring idrottsutövarnas skattesituation, men den här gången med ett mer genomtänkt förslag som resultat.

### 3.2 Begränsat skattskyldiga

För de utövare som kommer till Sverige för att delta i en tävling är gränsdragningen mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet oproblematisk. Det kan till exempel handla om en tennisspelare som tillbringar någon vecka här i landet för att spela Swedish Open i Båstad eller en löpare som deltar i Göteborgsvarvet. Denna kategori utövare omfattas av A-SINK och har således en mycket förmånlig beskattning.

En situation där gränsdragningsproblematik kan aktualiseras är när svenska utövare tillbringar en stor del av sin tid i utlandet för att träna och tävla. En friidrottare som behöver ett gynnsamt utomhusklimat för att kunna träna är av nödvändighet förvisad från Sverige under vinterhalvåret. Vidare kan en stor del av årets övriga tid tas upp av internationella tävlingar, varför vistelsen här i landet kan bli begränsad även av den anledningen. I sådana situationer kan det tänkas bli en bedömningsfråga huruvida en utövare är att se som begränsat skattskyldig eller inte i Sverige.

---

rum till följd av att den grova kategoriseringen mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga inte är möjlig att upprätthålla och som följer av nämnda fall respektive C-169/03 *Wallentin*. Jämför ovan, avdelning 3, avsnitt 3.3.

<sup>128</sup> En person som för över tio miljoner kronor ett år, måste alltså lyfta minst en miljon kronor om året från kontot för att pengarna inte skall tvångsutbetalas. Vid så höga inkomster/utbetalningar blir skatteprogressiviteten hög, idrottsutövarkontot till trots.

<sup>129</sup> Ta till exempel bordtennisspelaren Jan-Ove Waldner, som har varit i världseliten i sin sport i över 20 år.

<sup>130</sup> Sedan utredningen om idrottsutövarkonto (SOU 2006:23) lämnades in till regeringen i februari 2006 har det varit märkligt tyst i frågan från den politiska sidan, vilket tyder på att ett genomförande av förslaget åtminstone inte kommer att göras den närmsta tiden.



Även när en svensk idrottare lämnar landet efter karriärens avslutande kan frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet komma att prövas. I det fallet handlar det ofta om väsentlig anknytning hit, snarare än om vistelsetiden i Sverige. Att gränsdragningen är av stor vikt för den enskilde är naturligt, då skattetrycket kan variera högst väsentligt mellan olika länder.

## 4 Avslutande kommentarer

Idrottsbranschen har växt från att vara en folkrörelse full av amatöriddrottare, till att vara big business med stora pengar att tjäna för de inblandade. För utövarna handlar det ofta om relativt korta karriärer, varför möjligheten till en hög nettoinkomst är något som tas stor hänsyn till i val av klubb eller bosättningsland.

Lagidrotten arbetar med idrottspensioner och höga signing bonusar för att motverka de höga svenska skatterna. Att det är åtgärder som står sig relativt dåligt i den internationella konkurrensen torde stå utom allt rimligt tvivel vid en närmare anblick på spelarflykten till våra nordiska grannländer, inte minst på fotbollsområdet. Dessutom befinner sig institutet med signing bonus och A-SINK-beskattning i vad som måste betraktas som en rättslig gråzon, men där Skatteverket valt att inte ingripa av till synes praktiska hänsyn till de svenska klubbarna. Lagtextens utformning har lämnat luckor som klubbarna varit smarta att utnyttja, men som skulle kunna täppas till om Regeringsrätten prövade frågan och valde att tolka lagen bokstavstroget. Jag efterlyser därför en översyn av regelverket, med en lösning anpassad till de konkreta problem som elitklubbarna ställs inför.

Det finns även en möjlighet för klubbarna att kontraktera spelare på artistkontrakt, det vill säga att spelaren stannar under så kort tid att han eller hon endast är begränsat skattskyldig och beskattas enligt A-SINK. Ekonomiskt är detta mycket fördelaktigt för klubbarna, som betalar låg skatt och inga sociala avgifter, men det är en kortsiktig lösning som normalt innebär att spelaren inte ens kan delta i en hel säsong. Genom att låta idrottsutövare omfattas av expertskatten skulle de svenska klubbarna kunna planera mer långsiktigt och stärka sin internationella konkurrenskraft.

De individuella utövarnas situation ser annorlunda ut och här är en av de mest debatterade frågorna hur dessa lämnar Sverige för att bosätta sig utomlands. I vissa fall är det befogat med hänsyn till möjligheten att utöva idrotten året runt, medan det i andra fall är mer tydligt att flytten beror på det höga svenska skattetrycket. I ett försök att komma tillrätta med situationen har det föreslagits att ett idrottsutövarkonto skall införas, för att kunna fördela inkomsten över tid och på så sätt minska skatten. Att det här inte är ett fullgott alternativ, eller ens en rimlig lösning, framgår av min redogörelse ovan.

I stället för halvhjärtade förslag (idrottsutövarkonto) och finurliga lösningar för att försöka komma runt existerande regler (signing bonus, idrottspension) skulle jag vilja se att lagstiftaren tog tag i skatteproblematiken för idrottsutövare på allvar. Jag är fullt övertygad om att det skulle löna sig ekonomiskt ifall den svenska elitidrotten gavs bättre möjligheter att konkurrera internationellt. Biljettintäkter från utsålda arenor i europeiska cuper, gästande supportrars övernattnings på hotell, ökade sponsorintäkter – listan kan göras lång på de sidoeffekter som nya framgångar för exempelvis de svenska fotbollsklubbarna skulle innebära. I utbyte mot minskade skatteintäkter från utövarnas löner skulle staten få intäkter från många andra håll som skulle väga upp den tidigare förlusten.

Sedan finns det andra värden som inte går att mäta i pengar, som den glädje och stolthet det innebär att som IFK Göteborg-anhängare få se sitt favoritlag vinna matcher i Champions League mot klubbar som Barcelona, Manchester United och Milan. För att kommande generationer svenska fotbollsfans skall få en möjlighet till liknande upplevelser i framtiden måste något göras på idrottsskatteområdet – och det med det snaraste.

## Källförteckning

### Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del I*, upplaga 6:1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Berg, Emma & Welander, Jenny, *Förordningen (EEG) nr 1408/71 och den svenska socialförsäkringen i tillämpning*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, andra upplagan, Studentlitteratur, 2007.

Dahlman, Roland & Fredborg, Lars, *Internationell beskattning. En översikt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 & 2*, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007.

Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, fjortonde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2004.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Prose Design & Grafik, fjärde omarbetade upplagan, Lund, 2006.

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus Förlag, Uppsala, 2007

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, nittonde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Riksidrottsförbundets juridiska kommitté, *Idrottens Skatteutredning, ”Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden”*, Stockholm, 2003.

### Artiklar

Brink, Cecilia, *Skattefrågor vid utbetalning av transfersummor till fotbollsspelare*, Idrottsjuridisk skriftserie Nr 9, Artikelsamling 2004 s. 44-49, Svensk IdrottsJuridisk Förening, 2004.

Carnhede, Anna-Maria, *Hockeystjärnan dömd till fängelse*, Expressens nätupplaga, 2005-04-22.

Tillgänglig på: <http://www.expressen.se/1.198114> [2008-05-21]

Ceder, Peter, *Dags att reformera expertskatt*, Svenskt Näringslivs hemsida, 2007-01-30.

Tillgänglig på: [http://www.svensknaringsliv.se/fragor/visa\\_skatterna/article23114.ece](http://www.svensknaringsliv.se/fragor/visa_skatterna/article23114.ece) [2008-04-04]

Larsson, Martin, *Expertbeskattning av utländska idrottare*, Idrottsjuridisk skriftserie Nr 6, Artikelsamling 2001 s. 121-129, Svensk IdrottsJuridisk Förening, 2001.

Pressmeddelande, *Förstärkt jobsatsning för unga*, Regeringens hemsida, 2008-03-19.

Tillgänglig på: <http://www.regeringen.se/sb/d/10038/a/101224> [2008-04-24]

Rydin, Urban, *Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster*, Skattenytt 1999 s. 23-33.  
Thornéus, Patrik, *Fängelse för Hinz – dyrt för Skellefteå*, Aftonbladets nätupplaga, 2005-04-23.

Tillgänglig på: <http://www.aftonbladet.se/sportbladet/hockey/allsvenskan/article281246.ab> [2008-05-21]

Tidningarnas Telegrambyrå, *Svensk expertskatt lockar få*, Dagens Nyheters nätupplaga, 2007-01-19.

Tillgänglig på: <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=607828> [2008-04-04]

## Lagtextkommentar

Karnov, lagtextkommentar.

## Rättsfall

### *EG-domstolen*

102/76 *Perenboom*

C-279/93 *Schumacker*

C-415/93 *Bosman*

C-324/01 *Gerritse*

C-169/03 *Wallentin*

### *Regeringsrätten*

RÅ 1947 Fi 445

RÅ 1952 ref. 12

RÅ 1952 not. 259

RÅ 1952 not. 260

RÅ 1972 ref. 46

RÅ 1974 ref. 97

RÅ 1974 A 738

RÅ 1975 Aa 909

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 85 1:39

RÅ 1987 not. 800

RÅ 1987 not. 801

RÅ 1989 ref. 18

RÅ 1989 ref. 103

RÅ 1989 ref. 118

RÅ 1989 not. 443

RÅ 1992 not. 367

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 1993 ref. 104

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 1999 ref. 25

RÅ 2001 ref. 60  
RÅ 2001 not. 1  
RÅ 2001 not. 41  
RÅ 2002 ref. 70  
RÅ 2002 ref. 99  
RÅ 2003 ref. 52  
RÅ 2003 ref. 58  
RÅ 2004 ref. 85  
Regeringsrättens beslut den 3 november 2004, mål nr 3565-03  
RÅ 2004 ref. 88  
RÅ 2004 ref. 111  
RÅ 2006 ref. 16  
RÅ 2006 ref. 29

### *Kammarrätten*

Kammarrättens i Göteborg dom den 13 maj 1993, mål nr 1631-1992  
Kammarrättens i Sundsvall dom den 29 oktober 1996, mål nr 3603-1995  
Kammarrättens i Göteborg dom den 21 november 2002, mål nr 5143--5144-1999  
Kammarrättens i Göteborg dom den 10 november 2006, mål nr 3336-05

### *Länsrätten*

Länsrättens i Göteborg dom den 20 mars 2008, mål nr 5008-07

### *Skatterättsnämndens förhandsbesked*

SRN 2003-05-27 Beskattning av idrottslig verksamhet i eget bolag  
SRN 2006-03-07 Väsentlig anknytning

### *Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden*

RSV/FB Dt 1986:9

## **Offentligt tryck**

Proposition 1927:102	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m. m.; given Stockholms slott den 22 februari 1927.
Proposition 1984/85:175	Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring
Proposition 1994/95:41	Förändringar i finansieringen av det allmänna pensionssystemet, m.m.
Proposition 1994/95:122	Finansiering av medlemskap i EU
Proposition 1998/99:119	Socialförsäkringens personkrets
Proposition 2000/01:8	Ny socialavgiftslag
Proposition 2000/01:12	Beskattning av utländska nyckelpersoner

- Proposition 2003/04:149 Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor m.m.
- Proposition 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta
- Proposition 2006/07:84 Nedsättning av socialavgifter för personer som fyllt 18 men inte 25 år

### *Statens offentliga utredningar*

- SOU 1962:59 Internationella skattefrågor.
- SOU 2003:12 Beskattningen av utomlands bosatta.
- SOU 2006:23 Nya skatteregler för idrotten

### *Departementsserien*

- Ds 1999:25 Beskattning av utländska nyckelpersoner

### *Betänkanden*

- 1990/91:SfU10 Socialavgifter för vissa idrottsutövare

### *Riksdagsmotioner om idrottsutövarkonto (tillgängliga på [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se))*

- 1998/99:Sk611 Idrottskonto, Marianne Andersson/Margareta Andersson (c), 1998-10-28
- 1998/99:Kr27 med anledning av prop. 1998/99:107 En idrottspolitik för 2000-talet - folkhälsa, folkrörelse och underhållning, Birgitta Sellén (c), 1999-05-05
- 2000/01:Sk617 Idrottskonto för elitidrottare, Birgitta Sellén/Marianne Andersson (c), 2000-10-05
- 2000/01:Sk708 Idrottskonto för elitidrottare, Kent Olsson/Ingvar Eriksson (m), 2000-10-05
- 2000/01:Kr524 Idrottspolitik för gemenskap, hälsa och livskvalitet Birgitta Sellén m.fl. (c), 2000-10-05
- 2001/02:Sk301 Idrottskonto för elitidrottare, Birgitta Sellén/Kenneth Johansson (c), 2001-10-05
- 2001/02:Sk381 Idrottskonto för elitidrottare, Kent Olsson/Ingvar Eriksson (m), 2001-10-05
- 2001/02:Kr279 Kultur- och idrottspolitik, Agne Hansson m.fl. (c), 2001-10-05
- 2002/03:Kr266 Idrottsrörelsen, Lennart Kollmats m.fl. (fp), 2002-10-23
- 2002/03:Kr335 Idrott, Birgitta Sellén m.fl. (c), 2002-10-23
- 2003/04:Kr285 Idrott, Birgitta Sellén m.fl. (c), 2003-10-07
- 2004/05:Kr365 Liberal idrottspolitik, Lennart Kollmats m.fl. (fp), 2004-10-04
- 2005/06:Sk407 Beskattning av elitidrottare, Kerstin Kristiansson Karlstedt/Hans Stenberg (s), 2005-09-29
- 2005/06:Kr334 Kultur, Birgitta Sellén m.fl. (c), 2005-10-01
- 2005/06:Kr375 En liberal idrottspolitik, Lennart Kollmats m.fl. (fp), 2005-10-03
- 2006/07:Sk230 Idrottskonto, Claes Västerteg (c), 2006-10-27
- 2006/07:Sk232 Idrottens skatteregler, Birgitta Sellén/Sven Bergström (c), 2006-10-27
- 2006/07:Sk239 Inrättande av idrottskonto, Jörgen Johansson (c), 2006-10-27
- 2007/08:Sk358 Nya förutsättningar för svensk elitidrott, Mats G. Nilsson (m), 2007-10-03

### **Material från Skatteverket**

Handledning för internationell beskattning 2007, SKV 352 utgåva 11, Fritzes, Stockholm, 2007.

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter. EU:s regler, socialförsäkringskonventioner, svensk lagstiftning. Skatteverket, 2006.

RSV 2003:3 *Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet*, 2003-12-30

SKV A 2007:15 *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter m.m. fr.o.m. beskattningsåret 2007 samt fr.o.m. 2008 års taxering*, 2007-06-29

SKV M 2007:12 *Skatteverkets information om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter m.m. fr.o.m. beskattningsåret 2007 samt fr.o.m. 2008 års taxering*

Skatteverkets skrivelse 050214, diarienummer 130 92654-05/111, *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse?*

Skatteverkets skrivelse 050214, diarienummer 130 92658-05/111, *Ansvar för arbetsgivaravgifter - mottagare omfattas inte längre av A-SINK*

Skatteverkets skrivelse 050318, diarienummer 130 156509-05/111, *Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform*

Skatteverkets ställningstaganden 22/05, 2005-11-15, diarienummer 131 612166-05/111, *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*

Skatteverkets ställningstaganden 26/05, 2005-12-05, diarienummer 131 656725-05/111, *Folkbokföringens betydelse för begreppet "bosatt i Sverige" i 3 kap. 3 § IL*

Skatteverkets ställningstaganden nr 11/06, 2006-03-28, diarienummer 131 187591-06/111, *"Sign on fee" till idrottsmän bosatta i utlandet*

Skatteverkets ställningstaganden nr 14/06, 2006-04-25, diarienummer 131 218841-06/111, *Utländska personers m.fl. avdrag för ökade utgifter för logi vid bostadsförmån*

Skatteverkets ställningstaganden nr 19/06, 2006-05-18, diarienummer: 131 320553-06/111, *Efterskottsbetalningar till utländska nyckelpersoner m.fl.*



Detta verk är licensierat under Creative Commons Erkännande-Ickekommersiell-Dela Lika 2.5 Sverige licens. För att se en kopia av denna licens, besök <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/se/> eller skicka ett brev till Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California, 94105, USA.