



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Begränsad skattskyldighet för fysiska personer

Med inriktning på begreppet
stadigvarande vistelse,
samt beskattning av artister

Av: Johanna Pernborn
Sommar och höst 2008

Programmet för Juris kandidatexamen, 270 hp (f.d. 180 p).
Kursen för tillämpade studier, 30 hp (f.d. 20 p).
Handledare och examinator: universitetsadjunkt Elleonor Fagerfjäll.

Innehåll

1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	5
1.2 Disposition och avgränsningar	5
1.3 Metod	6
2 SVENSK INTERN INTERNATIONELL SKATTERÄTT	7
2.1 Skatterättslig status	7
2.1.1 Obegränsad skattskyldighet – bosättning.....	8
2.1.2 Obegränsad skattskyldighet – stadigvarande vistas	9
2.1.3 Obegränsad skattskyldighet – Väsentlig anknytning	11
2.1.4 Sexmånadersregeln och ettårsregeln	12
2.1.5 Begränsad skattskyldighet och EG-rättens inverkan	13
2.2 <i>Stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott i praxis</i>.....	15
2.2.1 KamR 2006 – T.A. från Grekland	16
2.2.1.1 Analys	17
2.2.2 RegR 2008 – Mikael från Sydafrika	18
2.2.2.1 Analys	19
2.2.3 KamR 2008 – Lars från Danmark.....	20
2.2.3.1 Analys	20
2.2.4 KamR 2008 – Mauno från Finland.....	21
2.2.4.1 Analys	21
2.2.5 Sammanfattning och slutsats.....	22
2.3 Artistskatt.....	24
2.3.1 Skillnaderna mellan SINK och A-SINK.....	25
2.3.2 Allmänt om beskattning enligt A-SINK.....	27
2.3.3 Definition av artistisk verksamhet	28
2.3.4 Definition av idrottslig verksamhet.....	30
2.3.5 "Tillfälligt avbrott" för en artist.....	31
2.3.6 Skattepliktig ersättning	32
2.3.7 Skattefri ersättning	33
2.3.7.1 Frivilligt uppträdande.....	34
2.3.8 Signing bonus	34
2.3.8.1 Signing bonus från utlandet	37

3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALS RÄTT	39
3.1 OECD:s modellavtal	40
3.1.1 Metod.....	40
3.1.2 Definitioner	40
3.1.3 Fördelningsartiklar	41
3.2 En jämförelse mellan A-SINK och artikel 17	43
3.2.1 Socialavgifter i samband med internationellt arbete	45
4 SAMMANFATTNING.....	47
5 KÄLLFÖRTECKNING	49
5.1 Offentligt tryck	49
5.2 Praxis	49
5.3 Myndighetspublikationer.....	49
5.4 Litteratur	50
5.5 Övrigt.....	50

1 Inledning

I dagens globaliserade värld är det vanligt att personer arbetar i flera olika länder under olika långa perioder vilket ofta aktualiserar skatterättsliga frågor. Eftersom en av staters största inkomstkälla är skatteinkomster, finns ett oerhört incitament för varje stat att bevaka sin beskattningsrätt och regelverken är under ständig utveckling. Att flytta mellan olika länder kan även ge stora ekonomiska konsekvenser för en individ baserat på vilken skatterättslig status vederbörande har eller kommer att få.

Sverige använder sig av två kategorier av skatterättslig status för fysiska personer, obegränsat eller begränsat skattskyldig. Detta avgör vilka inkomster som är skattepliktiga i Sverige och skattesatsens storlek. En viktig faktor som bestämmer en persons skatterättsliga status i Sverige är hur länge personen kommer att vistas i landet. Vistas, det vill säga övernattar, vederbörande stadigvarande i Sverige kommer personen att betraktas som obegränsat skattskyldig. Det är dock inte helt klarlagt i svensk rätt hur mycket man måste vistas i landet för att anses vara stadigvarande vistande, och denna osäkerhet kan leda till stora konsekvenser för den skattskyldige.

Vistelsens betydelse diskuteras en del i media och då främst rörande utländska elitidrottsmän. Dessa idrottsstjärnor väljer ibland att inte komma till Sverige i början av sin idrottssäsong eftersom en för lång vistelse kan ge upphov till stora ekonomiska konsekvenser för dem. Ett aktuellt exempel är ishockeyklubben Luleå HF och klubbens, inför hockeysäsongen 2008/2009, nyförvärv av den tjeckiske spelaren Radek Philipp. Luleå HF lät Radek Philipp bo de första veckorna av hockeysäsongen i finländska Torneå vilket medförde att Philipp dagpendlade 26 mil tur och retur till Luleå för träning och hemmamatcher.¹ Efter säsongens inledande bortamatch mot Djurgården flögs Philipp till Luleå för att fortsätta med bil till Torneå, och efter en bortamatch mot Färjestad åkte Philipp bil till Norge för att spendera natten på hotell. Syftet med upplägget var att minimera Philipps antal nätter i Sverige för att kunna behålla honom i truppen under en längre tid på fördelaktiga skattemässiga villkor.

Utöver idrottsvärldens uppfinnserikedom vad gäller antal övernattningar i Sverige, finns andra skatterättsliga dilemman som har att göra med den bonus som ofta ges till främst fotbollsspelare vid byte av klubb. Det har under en längre period varit osäkert hur dessa bonusar skall behandlas skattemässigt i Sverige. Skatteverket har emellertid klargjort sin inställning i ett ställningstagande från år 2005, vars ekonomiska konsekvenser kan bli oerhört gynnande för idrottsmän. Än så länge har dock inte frågan prövats av domstol och många verksamma jurister inom området är tveksamma till om domstolen kommer att dela Skatteverkets inställning. Vägledande praxis på detta område saknas således och denna uppsats ämnar belysa problemen och rättsläget lite närmare.

¹ Abrahamsson Hans, "Tänjer på gränserna", Aftonbladet, Sportbladet den 18 september 2008.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utröna rättsläget i begreppet *stadigvarande vistelse* som finns som en faktor till obegränsad skattskyldighet i 3 kap. 3 § *inkomstskattelagen (1999:1229)*. Detta begrepp leder till mycket tveksamheter för skattskyldiga och här görs ett försök att bringa mer klarhet i hur Skatteverket resonerar och om detta överensstämmer med domstolarnas syn i frågan.

Uppsatsen kommer dessutom att behandla den skatterättsliga situationen för utomlands boende artister och idrottsmän. Fokus kommer att ligga på deras inblandning i diskussionen kring *stadigvarande vistelse* eftersom denna yrkeskategori ofta vistas tillfälligt i många olika stater. En viktig del av begreppet stadigvarande vistelse är att *tillfälliga avbrott* i vistelsen inte bryter tidsräkningen. En stor del av uppsatsen kommer därför att behandla vilka avbrott för vistelse utomlands som är *tillfälliga* och vilka som inte är tillfälliga. De avbrott som inte är tillfälliga har i uppsatsen kallats för *faktiska* avbrott.

1.2 Disposition och avgränsningar

Uppsatsen inleds med en redogörelse av grunderna i svenska interna internationella skatterätten och därmed fysiska personers olika skatterättsliga status. Begreppet *stadigvarande vistelse* kommer att behandlas mer ingående än andra begrepp eftersom rättsläget här är oklart. Nya rättsfall i frågan från kammarrätten kommer att belysas och två av dessa har beviljats prövningstillstånd i Regeringsrätten vilket kan medföra att rättsläget klarnar inom en snar framtid. Rättsfallen kommer att beskrivas och analyseras.

Härefter kommer en beskrivning av den skatterättsliga situationen för utomlands bosatta artister och idrottsmän som utför verksamhet i Sverige. Som samlingsnamn används begreppen "artist" och "idrottsman", oavsett kön. Deras skattskyldighet enligt *lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.*, även kallad A-SINK, kommer att behandlas och översiktligt vilka ersättningar som är skattepliktiga. Lagen behandlar även artistföretag och arrangörer, men dessa yrkeskategorier kommer här endast att behandlas översiktligt. I uppsatsen har ibland *artistskattelagen* använts för att beskriva lagstiftningen för A-SINK.

En beskrivning av den internationella dubbelbeskattningsavtalsrätten blir det sista område som behandlas i uppsatsen. Avsnittet inleds med en allmän redogörelse av OECD:s modellavtal, för att därefter beskriva utvalda artiklar mer ingående. För att konkretisera problemen kommer ett antal exempel att uppställas med tillämpning av intern internationell skatterätt och dubbelbeskattningsavtalsrätten.

Vissa delar av socialförsäkringsrätten med hänsyn till internationellt arbete, kommer att beröras och då med fokus på arbetsgivaravgifter. Beskrivningen kommer främst att avse skillnaderna för arbetsgivaravgifter med tillämpning av SINK alternativt A-SINK, men även avgifternas betydelse i dubbelbeskattningsavtalsrätten.

1.3 Metod

Ämnesvalet för denna uppsats studeras bäst genom att använda klassisk juridisk metod. Jag kommer således att utgå från den traditionella rättskälleläran, där lagtext, dess förarbeten, praxis samt doktrin granskas och analyseras. Som komplement studeras även diverse artiklar från organisationer som Riksidrottsförbundet samt andra relevanta publikationer. Högst intressanta skrivelser är några av Skatteverkets ställningstaganden och dessa kommer att redogöras för, samt argumenteras kring. Utöver detta kommer den internationella skatterätten att behandlas med OECD:s modellavtal. Kommentarererna kring vissa artiklar i modellavtalet kommer att granskas och därefter görs en jämförelse med den svenska interna internationella skatterätten för att beskriva skillnaderna dem emellan.

Som komplement till den teoretiska framställningen har jag haft fördelen av att få viss inblick i praktisk skattejuridik tack vare Deloitte AB. Jag har intervjuat Mato Saric, manager på Deloitte i Malmö, som gav mig intressanta och bra synvinklar på de frågor jag ställde. Utöver detta har jag fått betydelsefull hjälp av Riksidrottsförbundets idrottsjurist Thomas Karlsson, och Skatteverket skattejurist Per Swanström och Lena Eriksson.

2 Svensk intern internationell skatterätt

Olika länder använder olika beskattningsprinciper för att tillskansa sig beskattningsrätt över inkomster. De vanligaste är *domicilprincipen* och *källstatsprincipen*. Den förra innebär att det är den stat där den skattskyldige har sitt domicil, bosättningsstaten, som har rätt att beskatta den skattskyldiges inkomster oavsett ifrån vilket land inkomsterna härstammar. Källstatsprincipen innebär att vissa inkomster anses ha en sådan koppling till staten att det är motiverat för staten att ha beskattningsrätt till inkomsten. Man kan enkelt säga att det är den stat där inkomsten har uppkommit eller viss egendom är belägen som är den stat som skapat förutsättningarna för inkomsten och gör därför anspråk på beskattning.

Det finns även en princip som kallas *nationalitetsprincipen* som endast används av ett fåtal stater, däribland USA. Denna princip innebär att medborgarskapet avgör statens beskattningsrätt. Utgångspunkten är att varje amerikansk medborgare skall beskattas i USA för alla dess inkomster oavsett var medborgaren bor och oavsett var inkomsten intjänas.

Det vanligaste är att stater vid sitt beskattningsanspråk använder en kombination av *domicilprincipen* och *källstatsprincipen*.

2.1 Skatterättslig status

Sverige använder främst *domicilprincipen* för att avgöra en persons skatterättsliga status och beskattningsrätten avgränsas genom att man skiljer mellan *obegränsat* och *begränsat* skattskyldiga.

Vilka det är som skall betala skatt, på vilka inkomster samt hur mycket skatt som skall betalas regleras främst i inkomstskattelagen, hädanefter refererad som IL. En fysisk person blir *obegränsat skattskyldig* i Sverige om denne är *bosatt* eller *stadigvarande vistas* i Sverige eller om han har en *väsentlig anknytning* till Sverige, se 3 kap. 3 § IL. Konsekvensen av att bli *obegränsat skattskyldig* är att personen blir skattskyldig för sina globalinkomster i Sverige och kan då bli skyldig att betala skatt i Sverige för alla inkomster, oavsett om dessa intjänas i eller utanför Sverige, 3 kap. 8 § IL. Beskattning av *obegränsat skattskyldiga* sker enligt en progressiv skattskala beroende av storleken på den skattskyldiges inkomster.² En *obegränsat skattskyldig* i Sverige som beskattas enligt den progressiva skatteskalen, har enligt IL rätt att göra diverse kostnadsavdrag i sin deklaration, för exempelvis resor till och från jobbet och dubbelbosättning. Dessa avdrag minskar då vederbörandes beskattningsbara inkomst innan den slutliga skatten avgörs.

Uppfylls inte kraven i 3 kap. 3 § IL och personen därmed inte ses som *obegränsat skattskyldig*, innebär det att denne är *begränsat skattskyldig* i Sverige, 3 kap. 17 § IL. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige och här kommer således källstatsprincipen till uttryck. De inkomster som omfattas av

² Kommunalskatt på ca 30 procent samt statlig skatt om 20 plus 5 procent.

Sveriges beskattningsrätt är bland annat löner som erhålls genom verksamhet här i landet, ålderspension samt kapitalinkomster som härrör från i Sverige belägen fastighet.

Utgångspunkten för beskattning av en *begränsat skattskyldigs* arbetsinkomster och pensioner är att beskattning sker enligt 5 § *lag (1991:589) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta*, nedan kallad SINK. Beskattning av kapitalinkomster sker enligt 3 kap. 18-19 §§ IL och utdelning beskattas enligt *Kupongskattelagen (1970:624)*. De skattskyldiga som önskar beskattning enligt SINK får ansöka om detta hos Skatteverket,³ och beviljas ansökan skall den skattskyldige betala 25 procent skatt på uppräknade inkomster i SINK, se 5 § och 7 §. En liknande rätt att göra kostnadsavdrag som *obegränsat skattskyldiga* har enligt 12 kap. IL saknas i SINK, varför dessa istället kompenseras med en fördelaktigare skattesats.

Enligt 4 § SINK och 3 kap. 18 § punkt 1 IL, har de *begränsat skattskyldiga* en möjlighet att välja att istället bli beskattad enligt IL. Detta medför att de blir beskattade på samma sätt som *obegränsat skattskyldiga* enligt en progressiv skatteskala. Denna valmöjlighet har tillkommit på grund av EG-rätten, vilket jag återkommer till under 2.1.5.

Om en *begränsat skattskyldig* person arbetar som artist eller idrottsman, kan denne omfattas av A-SINK. Detta medför att skatt på endast 15 procent beräknas på vissa angivna inkomster, se 7-9 §§ A-SINK. Denna artistskatt kommer att behandlas mer ingående under 2.3, där även skillnaderna mellan A-SINK och SINK skall behandlas.

2.1.1 Obegränsad skattskyldighet – bosättning

Som tidigare angivits i uppsatsen återfinns i 3 kap. 3 § första stycket, tre punkter med kriterier som avgör om en person skall ses som obegränsat skattskyldig. Den första punkten stadgar att en person är obegränsat skattskyldig om personen är *bosatt* i Sverige. Med det menas att personen faktiskt skall vara bosatt här, det vill säga normalt alla som är folkbokförda i Sverige eller annars spenderar sin dygnsvila i landet.⁴ Även om bedömningen tar hjälp av folkbokföringsregistret, är registret inte avgörande för en persons skatterättsliga status. Om en person inte är folkbokförd i landet kan denne aldrig antas ha sin bosättning i Sverige utan särskild utredning. I det praktiska arbetet på Skatteverket utgår man i huvudsak ifrån att om en person inte är folkbokförd i Sverige är han inte *bosatt* i Sverige.⁵ Det är dock de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet som skall beaktas. Enligt Skatteverkets handledning skall det vara fråga om en verklig och varaktig bosättning, varför Skatteverket anser att en person som flyttar in i Sverige inte kan anses vara *bosatt* i Sverige om denne inte uppfyller det tidsmässiga kravet på *stadigvarande vistelse*.⁶

³ Skatteverkets broschyr, SKV 442 utgåva 5.

⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008, sid. 34.

⁵ A.a, sid. 35.

⁶ A.a. sid. 34.

2.1.2 Obegränsad skattskyldighet – stadigvarande vistas

I 3 kap. 3 § punkt 2 stadgas att den som *stadigvarande vistas* i Sverige likställs med en person som är *bosatt* i Sverige. Det finns inte något uttalande i vare sig lagtext eller förarbeten om hur länge en person måste vistas i Sverige för att anses som *stadigvarande vistas*. Den allmänna uppfattningen är dock att en vistelse anses vara stadigvarande om den pågår i minst sex månader och av rättspraxis kan man utläsa ett krav på att dygnsvila skall ske i Sverige.⁷ I tidsberäkningen tas ingen hänsyn till årsskiften och den skattskyldiges syfte med sin vistelse saknar betydelse.⁸

Vistelsen skall vara sammanhängande men upphör inte om den skattskyldige gör *tillfälliga* avbrott utomlands, vilket fastslogs i den så kallade Looman-domen från 1997.⁹ Denna dom handlar om en nederländsk medborgare som under ett år och fyra månader delvis arbetade i Sverige. Han flög till Sverige på måndag morgon för att arbeta och kom sedan tillbaka till Nederländerna på fredag eftermiddag. Under arbetsveckan avbröts vistelsen i Sverige för en till två dagars arbete i Norge eller Danmark med övernattnings. Alla längre ledigheter tillbringade Looman i Nederländerna där han hade bostad och familj. Majoriteten av Regeringsrätten ansåg att hans vistelse i Sverige utgjorde *stadigvarande vistelse*, medan minoriteten ansåg det motsatta. Den skattskyldige hade uppgett att han sovit två *till* tre nätter i Sverige och det verkar som om minoriteten tog fasta på osäkerheten i antalet nätter och därav ansåg att det inte fanns skäl att se honom som obegränsat skattskyldig genom *stadigvarande vistelse*. Oavsett denna meningsskiljaktighet har domen tillämpats på så vis att en person som sover i Sverige tre nätter i veckan under en sexmånadersperiod ses som *stadigvarande vistas* här i landet. Avbrottet av fyra nätter i veckan ses alltså som ett *tillfälligt* avbrott som inte bryter vistelsetiden.

Efter domen och fram till slutet av år 2005 är det verksamma skattejuristers allmänna uppfattning att Skatteverket konsekvent beviljade ansökningar om SINK-beskattnings för skattskyldiga som vistats i Sverige mindre än 78 nätter på en sexmånaders period (26 veckor * 3 övernattnings per vecka). Om den skattskyldige sovit fler än 78 nätter i Sverige under den löpande sexmånadersperioden avsågs ansökan.¹⁰

I november år 2005 framhöll dock Skatteverket i ett ställningstagande att Looman-domen inte skall tolkas som att det krävs 78 övernattnings under en sexmånadersperiod.¹¹ Detta eftersom en person, som under normala arbetsveckor övernattar i Sverige tre nätter per vecka, sannolikt kommer att ha en längre ledighet eller semester under sexmånadersperioden. Denna ledighet som ofta spenderas utomlands tas med i beräkningen varför personen knappast kan ha spenderat så många övernattnings som 78 stycken under sexmånadersperioden. Därav kan man inte upprätthålla en strikt gräns på 78 övernattnings. Ställningstaganden upprättas endast i syfte att uppnå en mer enhetlig tillämpning inom verket. Detta ställningstagande är därför inte

⁷ RÅ 1981 Aa 4.

⁸ Prop. 2004/05:19, sid. 30.

⁹ RÅ 1997 ref 25.

¹⁰ Sabelström Holmberg, Anna, *Stadigvarande vistelse – kommer Regeringsrätten att klargöra vad som gäller?*

¹¹ Skatteverkets ställningstagande *Krävs 78 övernattnings för stadigvarande vistelse?* Dnr 131 612166-05/111, daterad 2005-11-15.

bindande för andra än Skatteverkets handläggare. Påpekas kan att detta ställningstagande kom utan att det skett någon förändring i vare sig lag eller praxis.

Looman-domen tycks ge en klar regel att förhålla sig till, men i situationer där såväl vistelsen som avbrotten är längre och mer sammanhängande blir det svårt att tillämpa tre-nättersregeln. Det förekommer fall där såväl vistelse i Sverige som avbrott för vistelse i utlandet uppgår till flera månader, och för att klargöra hur sådana situationer skall hanteras kom Skatteverket år 2005 ut med ytterligare ett ställningstagande med riktlinjer för hur man skall behandla *tillfälliga* avbrott.¹² Där konstateras först att om en person avbryter sin vistelse i Sverige för en vistelse i utlandet som överstiger sex månader, kommer detta avbrott alltid att bryta en *stadigvarande vistelse* i Sverige. Detta avbrott kan kallas ett *faktiskt* avbrott, tillskillnad från *tillfälliga* avbrott. Därefter konstaterades två riktlinjer:

1. Om avbrottet är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige ses det som *tillfälligt* och skall därmed räknas in i vistelsen i Sverige.
2. Om en person som vistats i Sverige gör ett avbrott som överstiger den tidigare vistelsen och därefter återvänder hit, är avbrottet att anse som *tillfälligt* om den efterföljande vistelsen i Sverige är lika lång eller längre än avbrottet.

I ställningstagandet framgår att Skatteverket kan komma att frångå dessa riktlinjer. Detta blir främst aktuellt i två situationer, dels vid *regelbundet återkommande vistelser*, dels när en *vistelse i Sverige är mycket kort* i förhållande till avbrottet för vistelse utomlands.

Angående den första undantagssituationen om *regelbundet återkommande vistelser*, framhäver Skatteverket betydelsen av kontinuitet i vistelsen. Detta undantag grundar sig på att det av rättspraxis framgår att vistelsen i Sverige kan vara stadigvarande trots att det skett färre övernattningar i Sverige än utomlands. Skatteverket hänvisar således här till Looman-domen där tre av veckans sju nätter spenderades i Sverige, men där detta skedde tre nätter per vecka, varje vecka. Här anser Skatteverket alltså att det var fråga om en regelbundet återkommande vistelse varför verket anser att kontinuiteten i vistelsen skall vara en viktig del i bedömningen. Skatteverket kan därför frångå riktlinjerna ovan, och se även mer sammanhängande avbrott i utlandet som *tillfälliga*. Detta gäller oavsett om avbrotten är längre än både den föregående och efterföljande vistelsen i Sverige eftersom avbrotten kan karaktäriseras som *tillfälliga* på grund av kontinuiteten i upplägget. Kontinuiteten kan bestå i återkommande vistelser i Sverige med uppdrag för en och samma arbetsgivare eller om den skattskyldige tillhandahåller sina specifika yrkeskunskaper till olika arbetsgivare men under återkommande vistelser i Sverige.

Den andra situationen där Skatteverket kan frångå sina riktlinjer är *vid mycket korta besök i Sverige*. Låt säga att en person gör en mycket kort vistelse i Sverige för att sedan vistas utomlands. Därefter återkommer personen till Sverige för en längre vistelse och frågan är nu om den första mycket korta vistelsen skall räknas in i tiden i Sverige. Om man hade följt riktlinje nummer två hade det långa avbrottet utomlands ändå setts som *tillfälligt* eftersom den

¹² Skatteverkets ställningstagande *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse*. Dnr. 130 92654-05/111, daterad 2005-02-14.

efterföljande vistelsen i Sverige är minst lika lång som avbrottet. Men här säger Skatteverket att avbrottet för utlandsvistelsen inte skall ses som *tillfälligt* på grund av att det saknas kontinuitet i upplägget. Man gör således ett undantag från riktlinje nummer två.

Stadigvarande vistelse är det kriteriet som uppfattas som mest problematiskt för skattskyldiga. Det saknas vägledande praxis på området, men begreppet diskuteras intensivt både bland praktiker och bland teoretiker. Ett flertal fall från kammarrätterna har avgjorts de senaste åren och en del fall har beviljats prövningstillstånd hos Regeringsrätten. Begreppen *stadigvarande vistelse* och *tillfälligt avbrott* kommer att diskuteras mer ingående nedan under rubrik 2.2, och analyseras i ljuset av de aktuella rättsfallen. Nedan kommer begreppet även att behandlas utifrån idrottsmäns perspektiv och belysa de effekter som kan uppstå för främst idrottsklubbarna, se under 2.3.5.

2.1.3 Obegränsad skattskyldighet – Väsentlig anknytning

Sista punkten i 3 kap. 3 § IL stadgar att man blir obegränsat skattskyldig i Sverige om man har en *väsentlig anknytning* till landet. Detta kan endast drabba personer som tidigare varit *bosatta* i Sverige, men som nu inte uppfyller kraven på *stadigvarande vistelse*. Exempel på omständigheter som skall beaktas i denna bedömning är om den skattskyldige är svensk medborgare, hur länge han eller hon var bosatt i Sverige, om vederbörande har en åretruntinredd bostad i landet, om familjen finns här, om personen bedriver näringsverksamhet eller har ett ekonomiskt engagemang som ger honom eller henne ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige.¹³

Vissa omständigheter väger tyngre än andra, till exempel om den skattskyldige innehar en permanentbostad i landet, men det måste ändå göras en samlad bedömning i det enskilda fallet för att avgöra om det föreligger *väsentlig anknytning*. Till denna bestämmelse har man kopplat en presumptionsregel i 3 kap. 7 § IL, som i dagligt tal brukar benämnas femårsregeln. Denna regel innebär att det under fem år från utflytten från Sverige åligger den utflyttade att visa att han eller hon saknar *väsentlig anknytning* och därmed inte skall ses som obegränsat skattskyldig i Sverige efter utflytt. Därefter har Skatteverket bevisbördan att visa att *väsentlig anknytning* finns och att personen är obegränsat skattskyldig. Denna särskilda bevisbörderegeln gäller både svenska och utländska medborgare, men för utländska krävs det att de varit *bosatta* eller *stadigvarande vistats* i Sverige under sammanlagt minst tio år.

Om en obegränsat skattskyldig person lämnar Sverige och förvärvar en bostad utomlands, får denne anses upphöra att vara bosatt i Sverige vid avresan, under förutsättning att utlandsvistelsen kommer att pågå under längre tid än ett år.¹⁴ Denna prövning görs i efterhand vid taxeringen och grundas endast på objektiva förhållanden rörande personens bosättning. Om vederbörande skulle ha kvar familj, bostad och en näringsverksamhet i Sverige kan detta medföra att denne likväl blir att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige, men detta då på

¹³ För mer ingående diskussion om de olika omständigheterna hänvisas läsaren till Lodin Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt*, sid. 546-550.

¹⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008, sid. 50.

grund av *väsentlig anknytning* enligt 3 kap. 3 § punkt 3 IL och inte på grund av att personen anses *bosatt* i Sverige, punkt 1. Personen ses då som obegränsat skattskyldig tills den dagen då *anknytningen* inte längre ses som *väsentlig*.

Om en person *flyttar in* till Sverige anses denne obegränsat skattskyldig från inresedagen på grund av bosättning. Om personen *stadigvarande kommer att vistas* i Sverige, kan denne retroaktivt komma att klassificeras som obegränsat skattskyldig från den första dagen av den sammanhängande vistelseperioden.¹⁵

2.1.4 Sexmånadersregeln och ettårsregeln

Den person som blir klassificerad som obegränsat skattskyldig, blir skattskyldig i Sverige för alla inkomster som intjänas såväl i landet som utanför. Det fick dock två undantag till detta globala skatteanspråk från Sveriges sida och dessa finnes i 3 kap. 9 § IL och kallas *sexmånadersregeln* och *ettårsregeln*.

I paragrafens första stycke behandlas sexmånadersregeln som anger att om den obegränsat skattskyldige vistas utomlands för arbete i minst sex månader skall dennes inkomst inte beskattas i Sverige till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Man har velat förhindra att inkomsten blir skattefri i både Sverige och i utlandet varför man har infört kravet på att inkomsten skall beskattas i verksamhetsstaten för att bli skattefri i Sverige.¹⁶ Däremot ställs inga krav på hur stor skatten skall vara, men det är upp till den skattskyldige att *visa* att beskattning skett. Detta kan ske genom uppvisande av kvitto eller ett intyg som skall vara utfärdat av beskattningsmyndigheten i den utländska staten.¹⁷

I 3 kap. 9 § andra stycket återfinns ettårsregeln. Denna stadgar att anställningen måste bestå under minst ett år i samma land för att inkomsten från anställningen skall bli skattefri i Sverige. Här finns inget krav på att inkomsten skall beskattas i verksamhetsstaten vilket kan leda till att inkomsten inte beskattas överhuvudtaget. Att inkomsten inte beskattas i verksamhetsstaten skall bero på landets lagstiftning, administrativ praxis i landet eller annat avtal än skatteavtal, och det ankommer på den skattskyldige att visa att han blivit skattebefriad på någon av dessa grunder. Ett exempel på ett skattefritt land är Saudi-Arabien. Till skillnad från sexmånadersregeln måste man arbeta i *ett* land under minst ett år. Däremot krävs det inte alltid att det är fråga om en och samma anställning.¹⁸ Enligt sexmånadersregeln räcker det att man vistas *utomlands* i sex månader och det är irrelevant om man gör detta i ett eller flera länder.

Det saknar betydelse om arbetsgivaren är svensk eller utländsk eller om lönen utbetalas från Sverige eller från utlandet. Undantagsreglerna till skattskyldighet för globalinkomst blir tillämpliga så snart den skattskyldige har lämnat landet om dess avsikt är att vara utomlands för anställning minst den föreskrivna tiden.¹⁹ Reglerna gäller således endast för *anställda* och

¹⁵ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008, sid. 51.

¹⁶ Pelin Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, sid. 47.

¹⁷ Prop. 1989/90:110, sid. 386.

¹⁸ Pelin, sid. 51.

¹⁹ A.a. sid. 44.

omfattar därmed inte egenföretagare. Lönen och förmåner som fri bil och dylikt, skall hänföra sig till arbetet utomlands för att omfattas av skattebefrielsen. Det har ingen betydelse om utbetalningen sker före eller efter utlandstjänstgöringen så länge inkomsten hänförs till arbetet.²⁰ Kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte infaller i början eller i slutet av utlandsanställningen påverkar inte tillämpningen av sexmånaders- och ettårsregeln enligt 3 kap. 10 § IL. Med kortare avbrott förstås högst sex dagar per månad eller sammanlagt högst 72 dagar per anställningsår. Den sammanlagda tiden för tillåtna avbrott räknas alltså in i tiden för utlandsvistelsen.

2.1.5 Begränsad skattskyldighet och EG-rättens inverkan

Om en persons skattskyldighet inte ses som *obegränsad* enligt någon av punkterna i 3 kap. 3 § IL, kommer vederbörande därmed motsatsvis att klassificeras som *begränsat skattskyldig* i Sverige enligt 3 kap. 17 §.

En begränsat skattskyldig person blir i Sverige, som utgångspunkt beskattad med en definitiv och proportionell källskatt om 25 procent enligt SINK. Med detta menas att skattesatsen är konstant oavsett hur mycket inkomst vederbörande intjänar och att avdrag ej medges för kostnader i samband med arbetet. Det finns dock en valmöjlighet i 3 kap. 18 § punkt 1 IL och 4 § SINK att välja att istället bli beskattad enligt IL som om man vore obegränsat skattskyldig. Den skattskyldige behåller dock sin status som begränsat skattskyldig, men blir beskattad som en obegränsat enligt en progressiv skatteskala och får rätt till alla kostnadsavdrag som en obegränsat skattskyldig har, det vill säga resor till och från arbetet, dubbelbosättning etc.

Denna valmöjlighet följer bland annat av att det finns situationer där en begränsat skattskyldig person som blir beskattad med en definitiv källskatt om 25 procent enligt SINK skulle ha hamnat i en mindre gynnsam ekonomisk situation än om personen under i övrigt lika förhållanden hade blivit beskattad med progressiv skatt och fått rätt till kostnadsavdrag enligt kapitel 12 IL. I och med Sveriges medlemskap i EU där en av grundstenarna är att man inte får diskriminera andra EU-medborgare, har den svenska lagstiftningen fått ändras till följd av den överordnade EG-rätten.

En dom från EG-domstolen från 1993, den så kallade Schumacker-domen, gällde den omständighet att den skattskyldige hade huvuddelen av sin inkomst i ett annat land än där han var bosatt.²¹ Schumacker var belgisk medborgare men arbetade i Tyskland där han var begränsat skattskyldig. Enligt tysk lagstiftning kunde inte vissa regler angående sambeskattnings mellan makar tillämpas på begränsat skattskyldiga och Schumacker invände att denna särbehandling var oförenligt med den fria rörligheten för arbetstagare, nuvarande artikel 39 i EG-fördraget. EG-domstolen konstaterade att begränsat och obegränsat skattskyldiga personer är som huvudregel inte jämförbara subjekt varför en stat kan behandla dessa personer olika utan att göra sig skyldig till diskriminering enligt EG-fördraget. Men en begränsat skattskyldig person som uppbär *huvuddelen* av sin inkomst i arbetsstaten befinner sig i allmänhet i samma

²⁰ RÅ 83 1:58.

²¹ C-279/93, Schumacker.

situation som en i landet bosatt person och skall därför medges samma rätt till exempelvis personliga avdrag.

I fallet Gerritse från 2001 prövades om tysk källskatt var förenlig med den fria rörligheten för tjänster.²² Den nederländske medborgaren Gerritse utförde ett uppdrag som musiker i Tyskland och den tyska beskattningsmyndigheten beskattade hans inkomst med 25 procent källskatt samt nekade honom att göra kostnadsavdrag för de kostnader som uppstått vid inkomstens förvärvande. Gerritse begärde att få bli beskattad som om han vore obegränsat skattskyldig för att bli berättigad till ett grundavdrag, vilket skulle medföra att han inte behövde erlagga någon skatt i Tyskland. EG-domstolen konstaterade först att det stred mot EG-rätten att inte ge Gerritse rätt till kostnadsavdraget. Domstolen klargjorde att Gerritises kostnader var direkt kopplade till den verksamhet som gett upphov till den skattepliktiga inkomsten och detta innebar att den situationen som Gerritse befann sig i var jämförbar med den situationen en obegränsat skattskyldig person i Tyskland befann sig i. Det andra EG-domstolen hade att ta ställning till var det nekade grundavdraget. Här uttalade dock domstolen att det är motiverat att endast bevilja grundavdrag till personer som uppbär *huvuddelen* av sin beskattningsbara inkomst i staten.

I ett fall från EG-domstolen från 2003 där Sverige var motpart, konstaterades att Sveriges handlande stred mot den fria rörligheten av arbetstagare då den svenska staten nekade den tyske medborgaren Wallentin grundavdrag.²³ Wallentin hade ingen beskattningsbar inkomst i Tyskland och under ett par månader arbetade han i Sverige för svenska kyrkan och intjänade ca 8 700 kr, vilket således utgjorde hans globalinkomst. Skatteverket ville beskatta Wallentins inkomst enligt SINK med 25 procent skatt medan Wallentin önskade att hans inkomst skulle beskattas enligt IL med rätt till grundavdrag. Detta nekades och när fallet kom till Regeringsrätten begärde rätten ett förhandsavgörande från EG-domstolen för att avgöra om nekandet stred mot artikel 39 i EG-fördraget. EG-domstolen konstaterade att eftersom all Wallentins inkomst intjänades i Sverige är han jämförbar med en i Sverige obegränsat skattskyldig och eftersom avdragen inte kan medges i hemviststaten åligger det verksamhetsstaten att bevilja dessa.²⁴

Som tidigare påpekats nekas en i Sverige begränsat skattskyldig person att göra avdrag enligt SINK för kostnader som uppstått i samband med inkomstens förvärvande. Av EG-domstolens uttalande i Gerritse- domen, framgår att denna särbehandling strider mot den fria rörligheten av arbetstagare eftersom en begränsat skattskyldigs situation med kostnader för att förvärva inkomster blir lika som för en obegränsat skattskyldig. För att lösa detta problem infördes år 2005 möjligheten för en begränsat skattskyldig att välja att istället beskattas enligt IL med rätt till kostnadsavdrag.

Den rätt en begränsat skattskyldig person har att alltid kunna välja att bli beskattad som en obegränsat skattskyldig innebär dock inte att denne har alla rättigheter som en obegränsat

²² C-234/01, Gerritse.

²³ C-169/03, Wallentin.

²⁴ Se RÅ 2004 ref. 111 för att se Regeringsrättens avgörande som var i enlighet med EG-domstolens yttrande.

skattskyldig. Av fallen från EG-domstolen ovan finner man att en begränsat skattskyldig person måste intjäna *huvuddelen* av sin inkomst i Sverige för att bli behandlad som en i Sverige obegränsat skattskyldig. För att ha rätt till personliga avdrag som allmänna avdrag och grundavdrag har man i Sverige utformat ett krav på att den begränsat skattskyldiges inkomst *uteslutande eller så gott som uteslutande* måste utgöras av inkomst från Sverige, se 62 kap. 9 § och 63 kap. 2 § IL. Rent konkret innebär detta att den begränsat skattskyldige bör intjäna åtminstone 90 procent av sin globalinkomst i Sverige.²⁵

Även vad gäller rätt till ränteavdrag finns begränsningar för begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldiga har rätt att göra avdrag för alla ränteutgifter enligt 42 kap. 1 § 2 stycket IL. Enligt detta stycke har begränsat skattskyldiga endast rätt att i Sverige göra avdrag för de ränteutgifter som är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Den 1 januari 2008 kom emellertid ett tredje stycke som stadgar att en begränsat skattskyldig som valt att beskattas enligt IL istället för SINK, även har rätt att göra avdrag för ränteutgifter som hänförs till annat än att förvärva eller bibehålla inkomster. Avdrag medges dock endast för den del som den skattskyldige inte har medgetts avdrag för i sitt hemland. Som ytterligare förutsättningar har i lagtexten angivits att personen skall vara bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att globalinkomsten skall ha intjänats *uteslutande eller så gott som uteslutande* i Sverige.

Möjligheten att välja progressiv skatt med rätt till avdrag som anges i 4 § SINK, saknas i A-SINK. Det har diskuterats om detta är diskriminerande och om samma möjlighet borde införas i A-SINK, men någon ändring har inte gjorts.²⁶ Det torde dock vara mer sällsynt att den skattskyldige artisten skulle ha hamnat i en mer gynnsam ekonomisk position ifall denne beskattats med progressiv skatt och haft rätt till kostnadsavdrag, jämfört med att endast beskattas med en definitiv källskatt om 15 procent.

2.2 Stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott i praxis

Under rubriken 2.1.2 behandlades begreppet *stadigvarande vistelse* och *tillfälligt avbrott*. Där beskrevs Skatteverkets ställningstagande om att det inte krävs 78 övernattningar i Sverige under en sexmånadersperiod, som en konsekvens av Looman-domens krav på tre övernattningar i veckan.²⁷ En beskrivning gjordes även av det ställningstagande som beskriver vad som utgör ett *tillfälligt avbrott*.²⁸

I detta avsnitt skall istället ett antal rättsfall, främst avgjorda av kammarrätterna, beskrivas och diskuteras. Jag kommer att göra återkopplingar till ställningstagandena och göra jämförande analyser mellan rättsfallen. Som jag konstaterat ovan utgör inte ställningstagandena gällande rätt, utan är endast bindande för Skatteverkets egna tjänstmän i syfte att skapa en enhetlig tillämpning av lagstiftningen. Inte sällan verkar det dock som att även domstolarna resonerar

²⁵ Prop. 2004/05:19, sid. 45.

²⁶ För att se delar av denna diskus se SkatteNytt nr 7-8 2004, artikel av Caroline Naumburg. Samt SkatteNytt nr 9 1995, artikel av Lars Pettersson.

²⁷ Skatteverkets ställningstagande om *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*

²⁸ Skatteverkets ställningstagande om *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse.*

utefter ställningstagandet om vad som definierar ett *tillfälligt* avbrott, varför jag finner det intressant att koppla ihop domarna med ställningstagandet.

I år har det kommit ett avgörande från Regeringsrätten som behandlar stadigvarande vistelse. Det ligger även två beviljade prövningstillstånd i Regeringsrätten som kan komma att avgöras inom snar framtid. Förhoppningsvis kan rättsläget därför klarna, vilket skulle hjälpa många skattskyldiga att bättre kunna förutse dess skatterättsliga status.

2.2.1 KamR 2006 – T.A. från Grekland

Ett avgörande från kammarrätten i Jönköping från 2006 rörde den skattskyldige T.A. som ville bli beskattad enligt SINK för den lön som han uppbar som VD i ett svenskt dotterbolag i en utländsk koncern.²⁹ T.A. var även en högt uppsatt chef för bolag inom koncernen i Grekland och Cypern och han delade sin tid mellan dessa tre länder. Han hade sin fasta bostad i Grekland och arbetsbelastningen i Grekland och Cypern var högre än i Sverige varför han var tvungen att spendera minst hälften av sin tid i Grekland. Han uppskattade att hans vistelse i Sverige skulle uppgå till 128 dagar under år 2006. Skatteverket ansåg att den skattskyldige skulle ses som obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom han kontinuerligt befann sig i landet. Han spenderade visserligen inte mer än 78 nätter i Sverige under en sexmånadsperiod men Skatteverket ansåg inte heller att detta krävdes enligt Looman-domen.³⁰ Sammantaget ansåg Skatteverket att det var klarlagt att en normal arbetsvecka för T.A. innebar att han övernattade i Sverige under längre sammanhängande perioder (vanligen 12 till 18 övernattningar per period) vid tio perioder under år 2006. Myndighetens inställning var att det på samma sätt som i Looman-domen var fråga om *regelbundna kontinuerligt återkommande* vistelser i Sverige under en längre anställningsperiod. T.A. har varit anställd som VD sedan år 1999.

T.A. hävdade dock att hans vistelser i Sverige avbryts genom att de återföljs av längre vistelser i Grekland. Genom att vistelserna i Grekland så gott som alltid var längre än både föregående och efterföljande vistelse i Sverige, skall dessa avbrott betraktas som annat än *tillfälliga* avbrott enligt Skatteverkets ställningstagande.³¹ Skatteverket hävdar dock i ställningstagandet att vid *regelbundet återkommande vistelser* i Sverige kan vistelsen ses som stadigvarande eftersom kontinuiteten är viktig i bedömningen.

Kammarrätten fastställde länsrättens avgörande där länsrätten klargör att förhållandena i målet skiljer sig ifrån den rättspraxis som finns på området och att ledning därför inte kan hämtas från praxis. Länsrätten framför att *”T.A:s vistelser med övernattning i Sverige utgör mindre än hälften av det möjliga antalet under år 2006. Hans vistelser är dock en del av ett längre anställningsförhållande, som har pågått sedan 1999. Det rör sig om regelbundet återkommande vistelser som består av längre sammanhängande perioder. – Mot bakgrund av dessa omständigheter gör länsrätten bedömningen att T.A. skall anses vistas stadigvarande i Sverige.”*

²⁹ RK 3939-06. Dom meddelad i Jönköping den 7 juni 2007.

³⁰ RÅ 1997 ref. 25 samt Skatteverkets ställningstagande *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?*

³¹ Skatteverkets ställningstagande om *Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse.*

2.2.1.1 Analys

För att utgöra stadigvarande vistelse skall vistelserna vara sammanhängande, men bryts inte av *tillfälliga* avbrott.³² Flera vistelseperioder kan således läggas samman endast om det sker *tillfälliga* avbrott i vistelsen.

Eftersom T.A:s upplägg av sina vistelser i Sverige inte likar Loomans upplägg, kan tre-nättersregeln vara mindre lämplig att tillämpa på T.A:s fall. För sådana här situationer har Skatteverket skapat riktlinjer och med tillämpning av dessa anser jag att T.A:s vistelser i utlandet inte var *tillfälliga* eftersom vistelserna utomlands så gott som alltid var längre än både föregående och efterföljande vistelse i Sverige. Hans utlandsvistelse borde därmed ha avbrutit tidsräkningen för hans vistelse i Sverige.

Men Skatteverket har gjort undantag till sina riktlinjer och på grund av att verket anser att kontinuiteten i vistelserna skall beaktas, ansågs T.A. betraktas som en obegränsat skattskyldig. I sin argumentation i fallet konstaterar Skatteverket att T.A:s normala "arbetsvecka" innebär att han övernattar i Sverige under längre sammanhängande perioder (12 till 18 övernattningar per period) vid tio tillfällen. *"På samma sätt som i Lo.-domen är det fråga om regelbundna kontinuerligt återkommande vistelser i Sverige under en längre anställningsperiod, sedan år 1999."*³³ Uppfattningen att T.A:s fall liknar Looman är något som klaganden inte delar. För att synliggöra skillnaderna gör T.A. en konkret jämförelse mellan sin situation och den situation som Looman befann sig i:

1. *Lo. tillbringade varje normal arbetsvecka i Sverige. T. A. gör inte detta.*
2. *Lo. hade normalt omkring tre övernattningar i Sverige under varje normal arbetsvecka. T. A. övernattar inte i Sverige varje normal arbetsvecka.*
3. *Lo:s vistelse i Sverige under varje normal arbetsvecka avbröts av kortare tjänsteresor till Danmark och Norge. T. A. vistelse i Sverige avbryts av längre vistelser i Grekland.*
4. *Lo. var uppenbarligen baserad i Sverige under varje normal arbetsvecka trots de kortare besöken i Danmark och Norge. T. A. är uppenbarligen inte baserad i Sverige under varje normal arbetsvecka på grund av de längre vistelserna i Grekland.*
5. *Arbetet som VD vid det svenska dotterbolaget var Lo:s enda, eller huvudsakliga, arbete. Arbetet som VD för det svenska dotterbolaget är inte T. A. enda, eller ens huvudsakliga, arbete.*³⁴

Skatteverkets ställningstagande tillkom som sagt för situationer där Looman-domen inte är tillämplig. I såväl Skatteverkets beslut att neka T.A. beskattning enligt SINK, som i Skatteverkets argumentation i domstolen hänvisar verket till att det på samma sätt som i Looman-domen rör sig om *regelbundet återkommande vistelser*. Skatteverket hänvisar således till Looman-domen fastän verket har konstaterat att ställningstagandet finns för situationer som inte liknar Looman. Man använder alltså Looman som belegg för att låta kontinuiteten avgöra fall som inte liknar

³² RÅ 1997 ref 25.

³³ RK 3939-06, sid. 3.

³⁴ RK 3939-06, sid. 2.

Looman. Även länsrätten konstaterar att förhållandena i fallet inte var jämförbara med Looman-domen, men dömer ändå enligt Skatteverkets mening.

Bara detta cirkelresonemang låter för mig besynnerligt, men vad som är än mer besynnerligt är att det i Looman-domen inte framkommer något i domskälen där Regeringsrätten diskuterar "kontinuitetens" betydelse. Regeringsrätten säger endast att Looman verkar ta flyget till Sverige på måndag morgon och flyget tillbaka till Nederländerna på fredag eftermiddag. Han vistas i Sverige från måndag till fredag med en till två dagars avbrott för att besöka Norge och Danmark. Regeringsrätten fastställde länsrättens domslut, men inte heller i länsrättens domskäl nämns kontinuitet och regelbundenhet. *"Med hänsyn till att L. beräknas tillbringa tre nätter per vecka i övernattningslägenheten i Helsingborg under en tidsperiod om två år, finner länsrätten att L. skall anses vistas stadigvarande här i landet."* Av denna formulering kan man visserligen läsa in att hänsyn tagits till frekvensen av Loomans besök, men inget uttalas konkret om regelbundenheten eller kontinuitetens betydelse.

I T.A:s fall anser inte länsrätt och kammarrätt att fallet är likt Looman, men avgör ändå T.A:s skatterättsliga status på kontinuiteten i upplägget trots att det inte finns något stadgande i varken lagtext eller praxis om att kontinuiteten är betydelsefull. Detta går endast att finna indirekt i det resonemang som ledde fram till Looman-domen, samt i Skatteverkets riktlinjer, som inte är bindande för domstolar.

2.2.2 RegR 2008 – Mikael från Sydafrika

Regeringsrätten har nyligen avgjort ett ärende som behandlade stadigvarande vistelse.³⁵ Domen meddelades den 15 maj 2008 och där behandlades följande. Mikael har sitt ursprung från Sydafrika där han har sin bostad och fru men han har arbetat i Sverige i flera år. Mikael har blivit beskattad enligt SINK för alla sina perioder i Sverige, men i sin ansökan om beskattning enligt SINK under perioden 13 november 2005 till 6 maj 2006, nekades han av Skatteverket. Detta beslut överklagades sedan hela vägen till Regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterar att man även skall beakta omständigheter som ligger utanför den tidsperiod som är aktuell inför ansökan om SINK-beskattning. Detta hävdas även av Skatteverket som menar att annars skulle tillämpningen bli godtycklig om verket endast har att ta ställning till den period vilken ansökan hänför sig till. Såväl ansökningsperioder som anställningsperioder skulle i sådana fall kunna delas upp i önskad längd.

Mikael har återkommande arbetat i Sverige i perioder där vistelsen vanligtvis uppgått till nästan sex månader. Sverigebesöken har alltid föregåtts och efterföljts av ett avbrott på två till tre månader. Regeringsrätten ansåg att vid sådana här förhållanden får Mikael ha ansetts *vistats stadigvarande* i Sverige trots att han alltid har varit i landet i mindre än sex månader.

³⁵ RegR 6734-2007. Dom meddelad 15 maj 2008.

2.2.2.1 Analys

Av detta fall kan man först dra slutsatsen att det krävs ett längre avbrott än två till tre månader på varje sexmånadersperiod för att utgöra ett *faktiskt* avbrott och inte endast ett *tillfälligt* avbrott.

Jag anser att detta avgörande går utmärkt att tillämpa på fall med liknande omständigheter. Hur man skulle tillämpa utgången av fallet Mikael i en situation där såväl vistelser i Sverige, som avbrott i utlandet, är lika långa eller där vistelsen i Sverige är kortare, anser jag dock inte kan avgöras med denna dom. Mikael hade upprättat ett system där han var i Sverige mellan fem till sex månader, åkte utomlands i två till tre månader för att sedan komma tillbaka till Sverige för en fem till sexmånaders period. Mikael hade en skrivelse från en handläggare från skattekontoret i Stockholm, daterad 23 april 2002, där handläggaren skriver att för att ett avbrott i den sammanhängande vistelsen inte skall anses som *tillfälligt* bör den i vart fall uppgå till två månader. Enskilda tjänstemän på Skatteverket saknar dock laglig möjlighet att för Skatteverket lämna bindande förhandsbesked i skattefrågor. Det är endast Skatterättsnämnden som kan lämna bindande förhandsbesked efter särskild ansökan. Därutöver kan Skatteverket lämna sin syn på vissa skatterättsliga frågor i form av ställningstaganden. Skatteverket kom inte förrän år 2005 med ett ställningstagande om vad som utgör ett *tillfälligt* avbrott.

Den skattskyldige verkar ha förlagt sin arbetstid efter den information som gavs från handläggaren år 2002. Han tros därmed ha handlat inom ramarna för vad som krävs för att få bli beskattad enligt SINK. Man kan se hans situation ur flera synvinklar. För rättssäkerheten- och förutsägbarhetens skull kan man hävda att Mikael bör fortsätta att ses som begränsat skattskyldig eftersom han tidigare klassificerades som det och har inte ändrat sitt upplägg. Man skulle också kunna anse att han bör betraktas som obegränsat skattskyldig eftersom hans upplägg tyder på att han inte har andra avsikter än att undgå progressiv skatt. Han jobbar intensivt i Sverige under fem till sex månader och betalar endast 25 procent skatt, för att sedan ta semester i två till tre månader. Att ha två månaders semester är inte orimligt om man ser till att det i Sverige finns en lagstadgad rättighet att ta ut 25 semesterdagar. En "vanlig" arbetare som är obegränsat skattskyldig i Sverige kan arbeta in lite komplement och ta ut sin semester för att vistas utomlands i två till tre månader för att hälsa på sin utomlandsboende partner utan att denne förlorar sin status som obegränsat skattskyldig. Varför skulle Mikael behandlas annorlunda?

Jag finner dessvärre inte detta rättsfall särskilt informativt. Det hade varit mer spännande om Mikael vistats utomlands lika länge som han vistats i Sverige, det vill säga i ca sex månader. Hade detta utgjort ett *faktiskt* avbrott? Det finns ju en klar riktlinje från Skatteverket som säger att ett avbrott på sex månader alltid är ett *faktiskt* avbrott. Det hade varit intressant om detta hade testats av Regeringsrätten.

2.2.3 KamR 2008 – Lars från Danmark

Under året har det kommit två avgöranden från kammarrätterna som berör *stadigvarande vistelse* och *tillfälliga* avbrott. Båda dessa avgöranden har blivit beviljade prövningstillstånd i Regeringsrätten.

Det första fallet handlar om Lars som är läkare med fast anställning på Arvika sjukhus där han arbetar i perioder, resten av tiden arbetar han som läkare i Danmark.³⁶ Han har bostad, familj och tjänar den största delen av sin inkomst i Danmark. Fallet gäller Skatteverkets avslag på hans ansökan om att bli beskattad enligt SINK för inkomståret 2005.

Lars hade arbetat 18 veckor i Sverige under perioden februari till november 2004 och inkomsten hänförlig till denna period hade beskattats enligt SINK. Under första halvan av 2005 arbetade han i Sverige i fyra tvåveckorsperioder samt midsommarveckan. Skatteverket anser att arbetsperioderna under 2005 är en direkt fortsättning på de liknande arbetsperioderna under 2004 varför Lars skall betraktas som att han *stadigvarande vistas* i Sverige och skall därmed betala progressiv skatt istället för källskatt enligt SINK om 25 procent.

I kammarrättens domskäl anger kammarrätten att fyra tvåveckorsperioder samt midsommarveckan, det vill säga sammanlagt nio veckor på en sexmånadersperiod inte är att betrakta som *stadigvarande vistelse*. Detta eftersom Lars har vistats i Danmark mellan varje arbetsperiod och vistelsen i Danmark har ständigt varit längre än både föregående och efterföljande vistelse i Sverige, och därmed skall avbrotten inte ses som *tillfälliga* som skall räknas in i vistelsetiden. Enligt kammarrätten skall Lars således betraktas som en begränsat skattskyldig person som har rätt till SINK-beskattnings.

2.2.3.1 Analys

Här verkar det som om kammarrätten har stött sin argumentation på Skatteverkets ställningstagande.³⁷ Ingen hänvisning görs dock till denna av vare sig den klagande, Skatteverket eller domstolen. Eftersom Lars vistelser i Danmark är lika långa eller längre än vistelserna i Sverige skall avbrotten enligt Skatteverkets riktlinjer inte ses som *tillfälliga*, utan som *faktiska* avbrott. Att Skatteverket ändå har avslagit Lars ansökan om SINK-beskattnings tolkar jag som att Skatteverket har tillämpat det undantag som rör *regelbundet återkommande vistelser* i Sverige som anges i ställningstagandet.

Kammarrätten verkar endast ha beaktat perioden under 2005 och inte gjort någon koppling till vistelserna som avslutades i november 2004. Regeringsrättens dom i fallet med Mikael från Sydafrika kom efter att kammarrätten meddelade dom i fallet Lars, och i Mikael-fallet klagade Regeringsrätten att det inte endast är de omständigheter som föreligger i den aktuella perioden för ansökningen som skall beaktas. Med hänsyn till detta är det inte möjligt att bedömningen i högsta instans i fallet Lars mer beaktar vistelserna under 2004. Det framkommer inte när Lars första vistelse skedde 2005. Låt säga att om Lars var i tjänst redan 1 januari 2005, rör det sig om

³⁶ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6020-06. Dom meddelades den 8 januari 2008. Regeringsrätten har beviljat prövningstillstånd, RegR PT, 1801-2008. Protokoll den 30 april 2008.

³⁷ Skatteverkets ställningstagande om *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse*.

ett avbrott i Sverigevistelsen på en till två månader under november och december 2004. Med tanke på att vistelseperioderna under 2004 också bestod av tvåveckorsperioder borde avbrottet, med tillämpning av ställningstagandet, definitivt avbrutit vistelsetiden och inte bli betraktat som *tillfälligt*.

Med beaktande av detta resonemang borde bedömningen i Regeringsrätten inte bli annorlunda än kammarrättens även om man beaktar omständigheter utanför den aktuella tiden 2005. Detta beror givetvis på om Regeringsrätten använder Skatteverkets ställningstagande eller ej. Regeringsrättens avgörande av Lars-fallet kan således ge en indikation på om verkets riktlinjer kan användas i bedömningen om stadigvarande vistelse.

2.2.4 KamR 2008 – Mauno från Finland

Ytterligare ett fall har den 30 april 2008 beviljats prövningstillstånd av Regeringsrätten.³⁸ Skatteverket nekade den finländske Mauno beskattning enligt SINK för inkomståret 2006 och detta överklagades till kammarrätten som gjorde samma bedömning som Skatteverket.

Mauno tar färjan från Åbo dagen innan hans arbetspass som speditör börjar i Sverige. Han spenderar en natt på färjan för att sedan spendera sex nätter i Sverige. Efter arbetspasset är slut på den sjunde dagen återvänder han med färjan från Stockholm till Åbo. Han sover då en natt på färjan för att sedan sova hemma med sin familj i Finland i sex nätter. Mauno tillbringar således regelbundet en natt på färja, sex nätter i Sverige, en natt på färja och sex nätter i Finland varefter ett nytt arbetspass påbörjas i Sverige. Av Maunos egna uppgifter tillbringar han mellan 60 till 70 nätter i Sverige per halvår. Skatteverket har ansett att hans vistelser i Sverige är *regelbundet kontinuerligt återkommande* under en lång anställningsperiod då han har arbetat på detta sätt i sju år. Därmed skall han ses som stadigvarande vistas i Sverige och betala progressiv skatt.

Länsrätten säger att Mauno får anses vistas i Sverige i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att hans vistelse skall anses stadigvarande och kammarrätten finner ingen anledning att ändra länsrättens bedömning. Regeringsrätten har som sagt beviljat prövningstillstånd och eventuellt kan ett slutgiltigt svar fås innan årsskiftet.

2.2.4.1 Analys

Om min första tanke kring fallet skall avslöjas så verkar det onekligen som att Skatteverket tillåter skattskyldiga att vara SINK-beskattade till en början. Men om den skattskyldige fortsätter med samma upplägg år efter år omkategoriserar myndigheten den skattskyldige till att bli obegränsat skattskyldig på grund av att denne vistas här regelbundet.

Jag har varit lite kluven i hur man skall bedöma Maunos vistelse. Han vistas i Sverige sex nätter i veckan, varannan vecka sedan flera år tillbaka. I jämförelse med Looman-domen torde kriteriet för stadigvarande vistelse vara uppfyllt där kravet sattes vid tre nätter per vecka.

³⁸ Överklagad dom är Kammarrätten i Stockholms dom som meddelades den 17 mars 2008, mål nr 2245-07. Regeringsrätten har beviljat prövningstillstånd, RegR PT 2132-2008. Protokoll den 30 april 2008.

Om man däremot tillämpar Skatteverkets riktlinjer betraktas ett avbrott som är kortare eller lika långt som den föregående och efterföljande vistelsen i Sverige, som ett *tillfälligt* avbrott. Om vistelsen avbryts för vistelse utomlands som är *längre* borde detta medföra att avbrottet ses som ett *faktiskt* avbrott. Mauno spenderar sex nätter i Sverige, två nätter på färja och sex nätter i Finland. Frågan är hur man skall behandla nätterna ombord på färjan. Hänsyn skulle kunna tas till under vilket lands flagga färjan går, eller när gränsen för svenskt farvatten passeras. Fast av Skatteverkets handledning framgår att de dagar som en person befinner sig i transit mellan två platser utanför verksamhetsstaten inte skall räknas. Detta framkommer dock under ett avsnitt som berör 183-dagarsregeln i 6 § SINK. Dagar i transit skall då inte räknas in i dessa 183 dagar som man får vistas i Sverige för arbete utan att beskattas för den lön som utbetalas av en utländsk arbetsgivare. Jag anser att det inte är orimligt att resonera på liknande sätt här, det vill säga att dagar i transit inte heller skall inräknas i tiden för beräkning av avbrott i bedömningen om vistelsen är stadigvarande. Om så är fallet blir det endast sex nätter i Sverige och åtta nätter utanför. Avbrottet från Sverige är därmed alltid längre och bör därför ses som ett *faktiskt* avbrott som avbryter Sverigevistelsen.³⁹

Frågan är dock om riktlinjerna skall tillämpas eftersom dessa skapades för situationer där såväl vistelserna i Sverige som avbrotten utomlands är längre och mera sammanhängande än vad som var fallet i Looman-domen. I jämförelse med fallen med Lars och Mikael är Maunos upplägg mer likt Looman varför tre-nättersregeln, och inte riktlinjerna, borde tillämpas.

Samtidigt vill jag hävda att om detta hade rört sig om ett nytt upplägg av arbetstid, det vill säga om Mauno aldrig tidigare hade arbetat i Sverige, skulle det sannolikt inte ha klassificerats som *stadigvarande vistelse* under det första halvåret. Endast det faktum att upplägget har varit så år ut och år in, anser inte jag automatiskt innebära att vistelsen skall ses som stadigvarande. Detta resonemang bygger i sådana fall på att *regelbundna* och *återkommande* vistelser alltid stadgar *stadigvarande vistelse*, men vart finns lagligt stöd för den uppfattningen? Återigen måste jag påpeka att det inte finns något i vare sig lagtext, förarbeten eller praxis som uttryckligen säger att *regelbundet återkommande vistelser* medför obegränsad skattskyldighet.

2.2.5 Sammanfattning och slutsats

För att man skall anses *stadigvarande vistas* i Sverige enligt 3 kap. 3 § punkt 2 IL, skall vistelsen i Sverige vara i minst sex månader och tid för vistelse i utlandet avräknas inte om utlandsvistelsen framstår som ett *tillfälligt* avbrott i en sammanhängande vistelse i Sverige. Den praxis som spelat en avgörande roll i bedömningen *stadigvarande vistelse* är dels fallet som anger att dygnsvilan skall ske i Sverige,⁴⁰ och dels Looman-domen.⁴¹ Det senare avgörandet konstaterade att den skattskyldige vistas stadigvarande i Sverige om vistelserna sker i en sammanhängande period med minst tre övernattningar varje vecka. Egentligen verkar Looman-domen mer avgöra att vistelsen i Sverige inte behöver vara längre än vistelsen utomlands för att man skall bli obegränsat skattskyldig genom *stadigvarande vistelse*. Det räcker att man vistas här tre nätter i

³⁹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008, sid. 119.

⁴⁰ RÅ 1981 Aa 4.

⁴¹ RÅ 1997 ref 25.

veckan, resten ses som *tillfälliga* avbrott. För enkelhetens skull använde Skatteverket denna dom som en 78-nattsregel, det vill säga att skattskyldiga som vistats i Sverige i mindre än 78 nätter är begränsat skattskyldiga. År 2005 kom dock Skatteverket fram till att domen inte skall tolkas som ett exakt krav på 78 övernattningsperioder på en sexmånadersperiod eftersom hänsyn skall tas till den skattskyldiges ledigheter och dylikt.

Om den skattskyldige däremot vistas såväl i Sverige som utomlands i längre och mer sammanhängande perioder, är Looman-domen svårare att tillämpa och därmed kom Skatteverket år 2005 ut med sina riktlinjer i form av ett ställningstagande. Riktlinjerna säger att om vistelsen i utlandet är längre än såväl den föregående som den efterföljande vistelsen, är avbrottet att betrakta som ett *faktiskt* avbrott och inte som ett *tillfälligt*. Ställningstagandet anger dock att man kan frånga riktlinjerna om vistelserna är *regelbundet återkommande*.

I kammarrättens avgörande i T.A.-fallet bedöms T.A. vara obegränsat skattskyldig genom stadigvarande vistelse i och med att hans vistelser är regelbundet återkommande under en lång anställningsperiod. Den skattskyldige, Skatteverket, länsrätt och kammarrätt konstaterar alla att omständigheterna i fallet inte liknar omständigheterna i Looman-domen, men rätten anser ändå att regelbundet återkommande vistelser medför stadigvarande vistelse. Denna formulering hittas i Skatteverkets ställningstagande där hänvisning görs till Looman-domen.

I fallet med Mikael från Sydafrika ansågs hans vistelser i Sverige vara stadigvarande då han var i Sverige i fem till sex månader och utanför Sverige i två till tre månader. Skatteverket konstaterade att Mikael avbrott är kortare än både föregående och efterföljande vistelse i Sverige, och av Regeringsrätten bedömning framgår att "*[S]amtliga arbetsperioder i Sverige har således föregåtts och efterföljts av förhållandevis kortvariga avbrott.*" Denna formulering känns igen från ställningstagandet, fast ingen uttrycklig koppling görs. Regeringsrätten gick på Skatteverkets linje och nekade Mikael SINK-beskattnings.

I fallet med Lars från Danmark anser Skatteverket att han skall ses som *stadigvarande vistas* i Sverige eftersom hans vistelser är återkommande. I Lars situation är jag av uppfattningen att Skatteverket använder sig av undantaget till riktlinjerna i ställningstagandet för att neka honom SINK-beskattnings. Lars vistades i Sverige under våren 2005 i tvåveckorsperioder med längre efterföljande vistelser i Danmark, och jag anser att hans utlandsvistelser med tillämpning av riktlinjerna borde ses som *faktiska* avbrott i den svenska vistelsen. För att Skatteverket skall ha kommit till en annan uppfattning måste verket därmed ha tillämpat undantaget för att frånga riktlinjerna.

Slutligen har vi fallet med Mauno som vistas i Sverige i sex nätter men vistas i Finland längre tid. Enligt riktlinjerna borde även dessa avbrott i utlandet ses som *faktiska* avbrott men Skatteverket nekar honom SINK-skatt på grund av att hans vistelser är *regelbundet återkommande*. Skatteverket grundar här sitt beslut på Looman-domen och eftersom Maunos fall mer liknar Looman är det sannolikt så att riktlinjerna inte skall tillämpas.

Att Skatteverket först tolkade Looman-domen som ett krav på maximalt 78 övernattningsperioder på en sexmånadersperiod, kan anses vara en alldeles förenklad tolkning av rättsfallet. Samtidigt gjorde

tolkningen rättsläget mer klart och tillämpningen av *stadigvarande vistelse* förenklades för alla parter. Nu finns det istället två system för att utröna om en vistelse är stadigvarande. Som utgångspunkt finns Regeringsrättens avgörande från 1997 i Looman-domen, men detta kan egentligen bäst tillämpas på fall där den skattskyldige vistas varje/varannan vecka i Sverige. På personer som inte har ett lika enformigt upplägg av sin arbetstid, har Skatteverket skapat ett alternativt system genom sina riktlinjer i ställningstagandet.

Det måste finnas en möjlighet för skattskyldiga att överblicka skatteeffekterna av ett visst handlande och kunna anpassa sitt agerande därefter och min uppfattning är att ha två system försvårar överskådligheten. Jag tycker att det andra systemet som skapades genom Skatteverkets ställningstagande hade goda intentioner, men vars upplägg kan ge upphov till skilda tolkningar. Ställningstagandet togs för situationer där Looman-domen inte kan tillämpas och istället för Loomans tre-nättersregel om vilka avbrott som är *tillfälliga*, finns två riktlinjer. Riktlinjerna är egentligen direkt motsägande till Looman-domen. Looman vistades tre nätter i Sverige och fyra nätter utomlands, och om man skulle tillämpa riktlinjerna på Looman skulle avbrotten vara *faktiska* avbrott eftersom de är längre än både föregående och efterföljande vistelse i Sverige och därmed skulle Looman inte anses *stadigvarande vistas* i Sverige. Skatteverkets undantag till riktlinjerna grundar sig på Looman-domen, trots att verket konstaterat att Looman inte är tillämplig på de situationer som ställningstagandet är tillämpligt på. Eller menar Skatteverket att undantaget är detsamma som Looman-domen? Oavsett anser Skatteverket således att Looman-domen stadgar att regelbundet återkommande vistelser medför *stadigvarande vistelse*, men detta framkommer inte uttryckligen i domen. Enligt min mening verkar undantaget mest finnas för att Skatteverket skall kunna ingripa när en skattskyldig brukat källskatten för länge.

Det skulle underlätta om ett system utarbetades för att avgöra om vistelser anses stadigvarande eller ej. Detta system skulle kunna bygga på att det för *stadigvarande vistelse* krävs sammanhängande vistelser som inte avbryts av *tillfälliga* avbrott, och att *regelbundet återkommande vistelser* endast skall beaktas om avbrotten vistelserna emellan är *tillfälliga*. Vilka avbrott som är *tillfälliga* borde kunna avgöras genom en omarbetning av Skatteverkets riktlinjer tillsammans med Looman-domen. Min mening är att om det rör sig om *faktiska* avbrott borde dessa inte kunna medföra *stadigvarande vistelse* oavsett hur ofta man återkommer. Om ett upplägg tidigare har godkänts för SINK-beskattnings borde individen kunna hålla sig till detta upplägg och vara förvissad om dess skattemässiga konsekvenser. Allt annat känns godtyckligt och riskerar att angripa rättssäkerheten i och med att förutsägbarheten minskar. Alternativet är att reglera hur ofta en skattskyldig skall kunna komma tillbaka utan att personens vistelser ses som stadigvarande.

2.3 Artistskatt

Under rubrik 2.1.5 redogjordes för begränsad skattskyldighet i Sverige och hur EG-rätten har påverkat lagstiftningen på området. Som framgått blir en person begränsat skattskyldig som en konsekvens av att denne inte blir obegränsat skattskyldig, och en faktor som kan leda till obegränsad skattskyldighet är om personen stadigvarande vistas i Sverige. Ovan har detta

begrepp diskuterats utifrån SINK, vilken är den lag som oftast används vid beskattning av begränsat skattskyldiga. Men som inledningen till uppsatsen antyder är just begreppet stadigvarande vistelse en viktig omständighet i avgörandet när artister och idrottsmän skall komma till Sverige och hur länge dessa skall stanna. Därför skall detta avsnitt behandla den skatterättsliga situationen för begränsat skattskyldiga och främst artister och idrottsmän.

2.3.1 Skillnaderna mellan SINK och A-SINK

Begränsat skattskyldiga kan under vissa omständigheter omfattas av A-SINK istället för SINK. Detta medför att den skattskyldige skall omfattas av 15 procent skatt istället för 25 procent enligt SINK. Uppfylls inte kraven för att beskattas med artistskatt kommer vederbörande att beskattas enligt SINK, se 6 § punkt 4 *é contrario*. De två lagarnas uppbyggnad liknar varandra men i ett par avseenden finns det betydande skillnader dem emellan. Dessa skillnader skall här belysas närmare.

När en skattskyldig önskar att sin inkomst beskattas enligt SINK lämnas en ansökan in till Skatteverket som meddelar ett beslut. Det uppställs inga formella krav på vem som skall ta initiativet till ett så kallat SINK-beslut.⁴² Om en skattskyldig önskar beskattning enligt A-SINK kan denne dock inte erhålla ett beslut på detta i förväg. Möjligen kan ett informellt utlåtande ges, men inget bindande beslut. Artisten, idrottsmannen och utbetalaren av ersättningen får göra en egen bedömning av om ersättningen kvalificeras till artistskatt och hoppas att Skatteverket delar deras uppfattning.

I SINK finns en så kallad 183-dagarsregel i 6 § punkt 1. Denna regel stadgar att vissa arbetsinkomster är skattefria om mottagaren vistas i Sverige i max 183 dagar under en tolv månadersperiod. Avlöningen måste då utgå av annan anställning än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting och ersättningen får inte betalas av en arbetsgivare med hemvist i Sverige eller belasta arbetsgivarens fasta driftställe i Sverige. Detta ger arbetstagaren en tidsfrist att vistas i Sverige för arbete utan att behöva betala svensk skatt på inkomsten. Denna tidsfrist ges inte till artister med utländsk arbetsgivare som skall beskattas enligt A-SINK.

Ytterligare skillnader lagarna emellan finns i regler om vart inkomsten måste intjänas. Eftersom skattskyldigheten för en begränsat skattskyldig hör ihop med att inkomsten måste härröra från Sverige kan det uppstå frågor om vart verksamheten anses *utövad*. I 5 § 1 stycket punkt 2 SINK stadgas att avlöning som utgått på grund av anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, är skattepliktig i Sverige i den mån den förvärvats genom *verksamhet i riket*. Det finns således ett krav på att arbetet fysiskt sett utförs i Sverige. I 5 § 3 stycket SINK utvidgas dock lagens tillämpningsområde på så vis att verksamhet anses utövad i Sverige även om den skattskyldige under vissa omständigheter faktiskt utfört en viss del av arbetet utomlands. Där stadgas att tjänsteresor utanför Sverige för ett svenskt företags räkning, eller för ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, anses *utövad* i Sverige. Detta medför således att den skattskyldige skall beskattas för inkomster som hänförs till tjänsteresorna. Av paragrafen framgår även att verksamheten anses utövad i Sverige om den skattskyldige utför

⁴² Prop. 2004/05:19, sid. 32.

arbetet i sin bostad utomlands. Inkomst hänförligt till arbetet i bostaden är således skattepliktigt i Sverige om tiden för arbetet uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under en tremånadersperiod. I A-SINK definieras däremot skattepliktig inkomst på ett annorlunda sätt. I 7 § stadgas att skattepliktig inkomst är inkomst som *uppbärs från* Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som *bedrivs i Sverige* eller på svenskt fartyg. Detta innebär att det endast är inkomst för verksamhet som sker *i Sverige* som är skattepliktigt enligt A-SINK, någon utökning liknande 5 § 3 stycket SINK finns ej.

Kravet på att inkomsten måste *uppbäras från Sverige* som finns i 7 § A-SINK innebär att utbetalningen måste ske från *inkomst som har sin källa i Sverige*. Av propositionen framgår dock i klagörande syfte att en utländsk *arrangörs* utbetalning till en utländsk artist för artistisk verksamhet i Sverige ingår i begreppet *uppbärs från* och är därmed skattepliktig.⁴³ Detta skall skiljas ifrån stadgandet i 5 § A-SINK som anger att en artist eller idrottsman inte skall beskattas för inkomst som erhålls från ett *artistföretag* hemmahörande i utlandet. I A-SINK finns således ett uttryckligt krav på varifrån betalningen skall ske för att ersättningen skall vara *skattepliktig*. I SINK finner man inte samma krav, däremot måste utbetalningen ske från utlandet och inte belasta ett fast driftställe i Sverige om ersättningen skall vara *skattefri* enligt 183-dagarsregeln, 6 § SINK.

Det finns även skillnader mellan lagarna om vem som är skyldig att betala in skatten. Om det gäller SINK och utbetalningen sker från Sverige är det utbetalaren som är ansvarig för att skatten betalas in, medan om utbetalningen sker från utlandet är det den skattskyldige själv som ansvarar för betalningen av den särskilda inkomstskatten, enligt 9 b § SINK. I A-SINK är det alltid utbetalaren som hålls ansvarig för att skatten betalas in, aldrig artisten.

Ovan har konstaterats att obegränsat skattskyldiga har rätt att göra kostnadsavdrag för exempelvis resor till och från jobbet, enligt 12 kap. 1L. Denna rätt saknar begränsat skattskyldiga som skall beskattas enligt SINK och A-SINK. Däremot finns 4 § SINK som tillsammans med 3 kap. 18 § punkt 1 1L, ger den skattskyldige rätten att välja att beskattas enligt 1L med progressiv skatt och rätt till kostnadsavdrag, istället för att beskattas enligt SINK med definitiv källskatt. Någon motsvarighet till 4 § SINK saknas i A-SINK. Om denna avsaknad ligger i linje med EG-rätten är en diskussion för sig, men konstateras kan att risken är liten att den skattskyldige får ett sämre ekonomiskt resultat av att bli beskattad enligt A-SINK jämfört med beskattning enligt 1L.

En annan viktig faktor är sociala avgifter. Den som betalar ut avgiftspliktig ersättning skall betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 1 § *socialavgiftslagen (2000:980)*. En utbetalare av ersättning till en skattskyldig som skall beskattas enligt A-SINK, behöver dock inte betala arbetsgivaravgifter på ersättningen enligt 2 kap. 13 § *socialavgiftslagen*.

Det finns således en del betydelsefulla skillnader mellan SINK och A-SINK och i syfte att belysa de olika skatteeffekter som kan uppstå kan följande exempel ges:

⁴³ Prop. 1990/91:159, sid. 30.

Om en utomlands boende artist erhåller 5 miljoner kr i ersättning för ett arbete som klassificeras som artistisk verksamhet och därmed skall beskattas enligt A-SINK, kommer utbetalaren att behöva betala in 750 000 kr i skatt. Om artistens verksamhet inte lever upp till kraven enligt A-SINK utan är skattepliktigt enligt SINK blir beloppet som skall betalas in till staten i skatt 1 250 000 kr och dessutom tillkommer arbetsgivaravgifter på 32,42 procent, (5 miljoner kronor x 32,42 %) vilket ger 1 621 000 kr i arbetsgivaravgifter. Om den begränsat skattskyldige skulle bli omklassificerad till obegränsat skattskyldig, till exempel på grund av att denne har vistats för länge eller för ofta i Sverige så att kravet för *stadigvarande vistelse* är uppnått, blir skillnaden ännu tydligare. Med den höga lönen om 5 miljoner kr kommer vederbörande att betala både kommunalskatt på ca 32 procent och statlig skatt på 25 procent samt att arbetsgivaren måste betala sociala avgifter.⁴⁴ Arbetsgivaren måste då betala 1 621 000 kronor i avgifter och artisten får betala en 57 procentig marginalsatt på sin lön, vilket kan medföra en skatteinbetalning på upp emot 2 750 000 kronor.

2.3.2 Allmänt om beskattning enligt A-SINK

För att bli beskattad enligt A-SINK krävs att man utför *artistisk* eller *idrottslig verksamhet* i Sverige eller på svenskt fartyg, 7 § A-SINK. Det är den kontanta ersättningen, annat vederlag eller förskott på sådant vederlag, som ges till artisten, idrottsmannen, eller till artistföretaget som skall beskattas med artistskatt. Även den som arrangerar en idrottslig- eller artistisk verksamhet skall beskattas om denna är hemmahörande i utlandet. Arrangören skall då beskattas för biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter som arrangören uppbär från en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg, 7 § 2 stycket A-SINK.

I 8 § finns en uttömmande uppräkningslista av sådan inkomst som undantas från skatteplikt enligt lagen. Där uppräknas bland annat ersättning som ges till gatumusiker, inkomst av näringsverksamhet som hänförs till ett fast driftställe i Sverige, vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande.

Som tidigare nämnts är det inte den begränsat skattskyldige artisten eller idrottsmannen som är ansvarig för att betala in skatten. Det är istället den som utger ersättningen som är avdrags-, redovisnings- och betalningsskyldig för svensk skatt enligt 6 §, 12 § och 14 § A-SINK. Anledningen härtill är att lagstiftaren ville skapa ett lätthanterligt system för både artister, idrottsmän och myndigheter. Den begränsat skattskyldige är således inte skyldig att lämna in en deklARATION eftersom detta skulle försvåra förfarandet. Efter framträdandet lämnar artisten vanligtvis Sverige och finns därefter inte tillgänglig för skatteanspråk och möjligheterna att få de skattskyldiga att lämna deklARATION med styrkta uppgifter om kostnadsavdrag m.m. är inte särskilt stora.⁴⁵

Som framgått ovan behöver inte utbetalaren av ersättning till artister och idrottsmän erlagga arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 13 § socialavgiftslagen. Det kan dessvärre bli så att den skattskyldiges situation förändras efter inbetald artistskatt på så sätt att kraven för artistskatt inte längre är uppfyllda utan vederbörande skall ses som obegränsat skattskyldig. Den

⁴⁴ Avgifterna och skattesatserna är i enlighet med 2008 års taxering och ingen hänsyn har tagits till eventuella kostnadsavdrag, personliga avdrag, grundavdrag och jobbskatteavdrag.

⁴⁵ Prop. 1990/91:159, sid. 21.

skattskyldige omtaxeras då retroaktivt och skall betala progressiv skatt för hela inkomsten. Denna omtaxering drabbar även de sociala avgifterna. Skatteverket har i ett ställningstagande gjort bedömningen att när en ersättning inte längre omfattas av 2 kap. 13 § socialavgiftslagen skall arbetsgivaravgifter betalas. Detta gäller oavsett om det vid utbetalningstillfället inte var känt för utbetalaren att ersättningen till artisten, vid en senare prövning, inte var skattepliktigt enligt A-SINK.⁴⁶ Detta kan visa sig bli en obehaglig överraskning för utbetalaren.

2.3.3 Definition av artistisk verksamhet

I 3 § A-SINK finner man ett antal välbehövliga definitioner. Där stadgas att en person är *artist* om denne utövar *artistisk verksamhet*. Med *artistisk verksamhet* menas ett personligt framträdande med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande inför publik eller via ljud- eller bildupptagning. Det kan synas relativt klart vilka som härmed klassificeras som artist, men det finns ändå vissa gränsdragningsproblem.

Framträdandet måste ske inför publik, antingen genom att publiken är direkt närvarande eller att publiken kan tillgodogöra sig framträdandet med hjälp av teknisk utrustning för ljud- och bildupptagning. De personer som uppträder på scen, kommer att klassificeras som artister om de utövar artistisk verksamhet på scenen. Därmed faller scenpersonal och dylika bort, ersättningen till dessa skall alltså beskattas enligt SINK och inte enligt A-SINK. Detsamma gäller kategorier som regissörer och koreografer.⁴⁷ Det diskuterades i förarbetena om det inte vore betydligt enklare för skattskyldiga, arrangörer och inte minst för beskattningsmyndigheten, om samtliga som medverkar i den utländska artistgruppen skulle beskattas enligt A-SINK.⁴⁸ Enligt det gällande systemet måste det ske en uppdelning av personalen där vissa skall beskattas enligt A-SINK, andra genom SINK eller IL och vissa inte alls, exempelvis på grund av 183-dagarsregeln i 6 § punkt 1 SINK. Men det konstaterades i förarbetena att det saknades utrymme för att inkludera personer som inte personligen uppträdde på scen, eftersom detta krav finns i OECD:s modellavtal. Merparten av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått är utformade efter modellavtalet och genom att dubbelbeskattningsavtalen inte lämnar utrymme för undantagande av kravet, skulle inte heller den svenska interna rätten göra det. Det konstaterades att beskattningsmyndigheten får lita på de bedömningar som arrangören och utbetalaren gör om vilka som utför artistisk verksamhet och skall beskattas enligt A-SINK.

Enligt lagens förarbeten skall ren undervisnings- eller bildningsverksamhet inte ge upphov till skattepliktig inkomst enligt A-SINK. Det förekommer dock att en artist under en tillställning både undervisar och ger ett musikframförande, jag kallar denna artist för den "utbildande artisten". För dessa situationer kan man använda sig av *huvudsaklighetsprincipen*. Det gäller då att utröna om tillställningen till huvudsak innehåller utbildning eller sång. I svårbedömda fall får ledning

⁴⁶ Skatteverkets ställningstagande *Ansvar för arbetsgivaravgifter – mottagare omfattas inte längre av A-SINK*. Dnr 130 92658-05/111, daterad 2005-02-14.

⁴⁷ Prop. 1990/91:159, sid. 25.

⁴⁸ A.a. sid. 25.

sökas i vad som förefaller vara det huvudsakliga syftet med framställningen eller vilket som är den framförandes normala sysselsättning eller yrke.⁴⁹

Om det däremot går att särskilja personens uppträdande, får man beskatta den del av ersättningen som belöper på sångframträdandet enligt A-SINK medan utbildningsdelen beskattas enligt SINK. Kan man inte av avtalet med artisten utläsa hur mycket av ersättningen som gavs för sångframträdandet respektive föreläsningen, får man göra en uppskattning som skall vara rimlig och skälig. En uppskattning kan också behövas om avtalet anger en orimlig fördelning av ersättningen.⁵⁰ Sammanfattningsvis görs således *antingen* en uppdelning av inkomsterna mellan de båda lagarna, *eller* så beskattas all inkomst enligt en lagstiftning om man kan utröna det huvudsakliga syftet.

Även andaktsutövning har undantagits från A-SINK:ens tillämpningsområde.⁵¹ Förarbetena har belyst problematiken av att det under en andaktsutövning ofta förekommer inslag av musik. I propositionen står det att inkomst som är kopplad till själva andaktsutövningen inte skall beskattas enligt A-SINK. Om den "religiöse artisten" i egenskap av artist *endast* framför sång och musik skall detta betraktas som artistisk verksamhet och beskattas enligt A-SINK, men om artisten däremot utöver musiken deltar som ledare i andakten, läser en betraktelse eller håller en predikan anses denne inte utöva artistisk verksamhet och skall därmed inte beskattas enligt A-SINK.

I gränsdragningen mellan *utbildning och musik* kan det som sagt ske en uppdelning av inkomsterna mellan SINK och A-SINK. Vad gäller propositionens diskussion om gränsdragningen mellan *andakt och musik* nämns ingenting om en sådan uppdelning.⁵² Däremot diskuteras *huvudsaklighetsprincipen*. Frågan är om lagstiftaren menat att det skulle föreligga en skillnad mellan tillämpningen av gränsdragningen mellan *artistisk verksamhet och utbildning* å ena sidan, och *artistisk verksamhet och andakt* å andra sidan.

En sådan skillnad skulle då kunna få konsekvensen att en "utbildande artist" åtminstone kan få en del av sin inkomst beskattad enligt A-SINK och resten i SINK, medan en "religiös artist" endast kan få hela sin inkomst artistbeskattad om det *huvudsakliga syftet* med tillställningen är musik. Om tillställningen innehåller lika delar av *andaktsutövning och musikframträdande* och man därmed inte kan avgöra det huvudsakliga syftet, skulle all inkomst till artisten beskattas enligt SINK. Medan om det skulle vara samma fördelning mellan *utbildning och musik*, skulle i alla fall hälften av artistens inkomst beskattas enligt A-SINK. Varför skulle man vilja göra en skillnad mellan en "utbildande artist" och en "religiös artist"? Sannolikheten att detta var lagstiftarens intentioner är relativt liten.

⁴⁹ Prop. 1990/91:159, sid. 25.

⁵⁰ A.a. sid. 24.

⁵¹ A.a. sid. 24.

⁵² A.a. sid. 25.

2.3.4 Definition av idrottslig verksamhet

Som *idrottsman* definieras en person som utövar *idrottslig verksamhet*, vilket innebär personligt framträdande inför publik direkt, eller genom ljud- eller bildupptagningar. I propositionen framkommer det att det inte torde bli så mycket gränsdragningsproblem eftersom det i regel borde vara lätt att bestämma om *idrottslig verksamhet* föreligger eller ej. I de fall där det blir ett gränsdragningsproblem borde inkomsterna ofta ändå vara skattepliktiga enligt A-SINK på grund av reglerna om *artistisk verksamhet*.⁵³

Enligt en rapport från Riksskatteverket skall idrottstränare ses som *idrottsutövare* vilket kan medföra att det skall betalas mindre sociala avgifter för denne enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen.⁵⁴ Men att vara *idrottsutövare* är inte detsamma som att bli klassificerad som *idrottsman* enligt A-SINK. Eftersom det krävs ett personligt framträdande inför publik faller idrottstränare utanför definitionen av en *idrottsman*. Situationen att en idrottsman dels arbetar som tränare och dels uppbär ersättning för att han eller hon själv deltar i tävlingar är inte hela ovanliga. Denna person kommer då att bli beskattad enligt SINK för den inkomst som hänför sig till träningsarbetet, och enligt A-SINK för den inkomst som hänför sig till det egna deltagandet vid tävlingarna.⁵⁵ Kravet på publikt framträdande är således ett mycket viktigt kriterium för om man skall bli beskattad med artistskatt. En närliggande yrkeskategori till idrottstränare är idrottsdomare. Enligt min mening borde en utomlands boende domare i exempelvis hockey, kunna kvalificeras till artistskatt enligt A-SINK. Dessa domare är aktiva genom skridskoåkning tillsammans med spelarna inför publiken, och borde då sägas utöva *idrottslig verksamhet* och ses som *idrottsmän*. De "domare" som till exempel sköter videogranskning i sekretariatet borde dock enligt min mening inte kvalificeras till artistskatt. Under mitt samtal med Per Swanström, skattejurist på Skatteverket, bekräftades min uppfattning. Skatteverket anser att domare som inför publik hörs eller syns, omfattas av lagens definition och kan beskattas enligt A-SINK.⁵⁶

I propositionen till artistskattelagen står det att med *idrottslig verksamhet* avses framträdanden inför publik, direkt eller genom radio- och TV-inspelning, vid *tävling eller uppvisning*.⁵⁷ Att det måste ske vid *tävling* eller *uppvisning* är något som inte framkommer i lagtexten utan där står det endast att en *idrottsman* måste utöva *idrottslig verksamhet* för att få sin inkomst beskattad enligt artistskattelagen. Utövar man då *idrottslig verksamhet* under *träning*? När en idrottsman får betalt för sina insatser i idrottsklubben så borde denna ersättning normalt inkludera *allt* arbete som idrottsmannen gör, det vill säga allt ifrån att träna inför matcher, till att prestera väl på matcher.

Om man noggrant reflekterar över definitionen på *artistisk* och *idrottslig verksamhet* i 3 § A-SINK, så kan man dock verkligen ifrågasätta om ersättning för repetition och träning är skattepliktig ersättning enligt 7 § A-SINK. Där sägs att skattepliktig inkomst är den ersättning

⁵³ Prop. 1990/91:159, sid. 26.

⁵⁴ Riksskatteverkets allmänna råd om *beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet*, RSV 2003:3.

⁵⁵ Prop. 1990/91:159, sid. 66 samt Skatteverkets ställningstagande "*Sign on fee*" till idrottsmän bosatta i utlandet. Dnr 131 187591-06/111, daterad 2006-03-28.

⁵⁶ Telefonintervju den 1 oktober 2008 med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika.

⁵⁷ Prop. 1990/91:159, sid. 25.

som ges för *artistisk* och *idrottslig verksamhet*. Dessa två begrepp är dock definierade i 3 § med ett krav på publik. Eftersom det vanligaste är att det inte förekommer publik under en artist repetitionstid eller under en idrottsmans träning, borde det i konsekvens med lagtextens utformning medföra att ersättning hänförlig till träning och dylikt, inte skall beskattas med artistskatt. Dessa inkomster borde då beskattas enligt SINK med 25 procent skatt. Samtidigt ligger det i sakens natur att man måste träna för att kunna tävla och detta ihop med de administrativa svårigheter som en uppdelning skulle medföra, leder troligtvis till att hela ersättningen är skattepliktig enligt A-SINK. Enligt Mato Saric på Deloitte, kan man se det som att idrottsföreningen ersätter idrottsmannen för att föreningen har fått köpa idrottsmannens rättighet att tävla med andra lag.⁵⁸ Med detta synsätt skall hela ersättningen beskattas med A-SINK och man hamnar inte i gränsdragningsproblem mellan träning och tävling, publik och ingen publik.

Däremot är det idag relativt vanligt att man i praktiken möter gränsdragningsproblem. Singelidrottare som tennisproffs, friidrottsstjärnor och dylika blir inte sällan inbjudna till olika idrottsevenemang för att fungera som ett dragplåster för allmänheten. Idrottsmännen blir tillfrågade att göra en idrottslig uppvisning, men även mingla med sponsorer och fans, hålla en föreläsning, ställa upp på intervjuer med media etc. För detta erhåller idrottsmannen en så kallad appearance fee. Frågan är hur denna ersättning skall beskattas eftersom det bakom ersättning ligger moment som inte klassificeras som varken idrottslig verksamhet eller artistisk verksamhet. Här gäller det helt enkelt att grundligt utröna vad idrottsmannen har gjort och försöka dela upp ersättningen mellan SINK och A-SINK. Detta är sannolikt ingen enkel uppgift.

2.3.5 "Tillfälligt avbrott" för en artist

Ovan under rubrik 2.1.2 redogjorde jag för kriteriet stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § punkt 2 IL. Där behandlades problematiken kring vilka avbrott i vistelsen i Sverige som skall ses som *tillfälliga* och därmed inte bryta den pågående vistelsen. Skatteverket publicerade år 2005 ett ställningstagande med riktlinjer i denna fråga och bakgrunden till skrivelsen var en förfrågan om en utländsk idrottsmans vistelse i utlandet avbröt den tidigare vistelsen i Sverige och om idrottsmannen skulle ses som obegränsat eller begränsat skattskyldig.

Situationen var sådan att idrottsmannen hade varit i Sverige i 5,5 månader då han var kontrakterad med den svenska klubben A. Eftersom idrottsmannen var i Sverige mindre än sex månader betraktades han av klubben som begränsat skattskyldig och klubben betalade därmed endast 15 procent artistskatt enligt A-SINK för den ersättning som gavs till idrottsmannen. När kontraktet upphörde återvände idrottaren utomlands, men återkom efter 3,5 månad till den svenska klubben B. Hos denna klubb spelade idrottsmannen under sex månader och betraktades därmed som obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § punkt 2 IL. Frågorna som ställdes till Skatteverket var:

⁵⁸ Telefonintervju den 3 oktober 2008 med Mato Saric, manager på Deloitte i Malmö.

1. Är den tid som idrottsmannen vistades utomlands att se som ett *tillfälligt* avbrott, varför denna tid skall räknas in i Sverigevistelsen och därför medföra en obegränsad skattskyldighet för idrottsmannen redan från hans första dag i Sverige?
2. Hur långt skall ett avbrott i Sverigevistelsen vara för att det skall räknas som mer än tillfälligt?

Skatteverket gjorde bedömningen att då avbrottet för utlandsvistelsen var kortare än både den tidigare vistelsen och den efterföljande vistelsen, var avbrottet att betrakta som *tillfälligt*. Detta medför att tiden utomlands skall räknas in i idrottsmannens vistelse i Sverige med konsekvensen att denne blir betraktad som obegränsat skattskyldig från första dagen.

Detta blir definitivt en obehaglig överraskning för den första klubben A, som under kontraktet hanterat beskattningen enligt A-SINK på rätt sätt. Klubbens kalkyl över kostnaderna för spelaren blir avsevärt högre än förväntat eftersom spelaren senare blev klassificerad som obegränsat skattskyldig och skall betala en progressiv skatt enligt IL istället för källskatten om 15 procent. Dessutom skall sociala avgifter utgå eftersom 2 kap. 13 § socialavgiftslagen inte längre är tillämplig.⁵⁹ Klubb B påverkades mindre av beslutet eftersom klubben hade kontrakterat spelaren på sex månader och därmed var förberedda på att han skulle betraktas som obegränsat skattskyldig och anpassat ersättningen därefter. Men om klubb B hade tagit in spelaren för fem månader i hopp om att endast behöva kalkylera med en 15 procentig artistskatt, hade även denna klubb blivit negativt överraskad eftersom de antagligen trott att avbrottet utomlands avbröt den tidigare vistelsen.

Här gäller det följaktligen att idrottsklubbar och dylika organisationer, är uppmärksamma på när den utländske artisten eller idrottsmannen senast befann sig i Sverige. På Riksidrottsförbundets hemsida uppmärksammar förbundets jurist idrottsföreningarna på problematiken och föreslår även att man i avtalen med den utländske idrottsartisten tar med en klausul som ålägger idrottaren vid vite att inte återkomma till Sverige för vistelse under en viss tid. Man föreslår dessutom att klausulen skall ålägga idrottsmannen vite i det fall denne inte lämnar Sverige i rätt tid och orsaken beror på idrottaren själv.⁶⁰

2.3.6 Skattepliktig ersättning

För att beskattning skall ske enligt A-SINK krävs enligt 7 § att ersättningen *uppbärs från Sverige* för artistisk eller idrottslig verksamhet *i Sverige* eller på *svenskt fartyg*. Sverige skall alltså utgöra källan till inkomsten. När det gäller uttrycket *uppbärs från Sverige* klargörs i propositionen att uttrycket även skall avse ersättning som utländsk *arrangör* utger till utländsk artist eller till ett artistföretag för artistisk verksamhet här i riket. Frågan är om ersättningen skall beskattas enligt A-SINK om den utges till en utländsk artist för dennes artistiska verksamhet i Sverige, av ett företag som varken är *arrangör* eller bedriver verksamhet i Sverige.

⁵⁹ Skatteverkets ställningstagande *Ansvar för arbetsgivaravgifter – mottagare omfattas inte längre av A-SINK*.

⁶⁰ Riksidrottsförbundets hemsida, www.riksidrottsforbundet.se. Artikel *Varning för skattesmäll med utländska spelare*.

Som exempel kan tänkas en person som är anställd som vaktmästare på en Bygdegård i Danmark och har fiolspel som flitig hobby. Bygdegården skall delta vid ett nordiskt evenemang för folkdans som hålls i Sverige och Bygdegården ber sin anställda att bidra med sitt fiolspel. För detta erhåller den anställda 2 000 kronor. Vederbörande utför artistisk verksamhet i Sverige men uppbär ersättning från ett företag som inte är skattskyldig i Sverige och som inte är *arrangör* av evenemanget. Det kan diskuteras om detta inkluderas i uttrycket *uppbärs från*.

I SINK finns den så kallade 183-dagarsregeln i 6 § punkt 1. I det konstruerande exemplet ovan hade den anställda vistats i Sverige i mindre än 183 dagar och ersättningen hade betalats av en arbetsgivare som inte hade hemvist eller fast driftställe i Sverige. Men en liknande regel saknas i A-SINK. Hade regeln funnits i artistskattelagen hade den anställdes ersättning om 2 000 kronor varit skattefri, och man skulle kunna tolka avsaknaden av regeln som att ersättning därmed skall vara skattepliktig. Samma resultat fås vid en tillämpning av den princip som är grunden till lagen, det vill säga källstatsprincipen. Denna princip innebär att den stat som möjliggjort intjänandet skall ha beskattningsrätten. Samtidigt står det i A-SINK och dess förarbeten att utbetalaren skall vara redovisnings-, avdrags- och betalningsskyldig i Sverige eller vara arrangör. Bygdegården är inget av dessa eftersom fast driftställe saknas i Sverige, 6 kap. 11 § IL, och Bygdegården snarare deltar än arrangerar folkdansevenemanget. Detta innebär att ersättningen bör vara skattefri. Till detta skall man koppla den grundlagsstadgade fri- och rättigheten i Regeringsformen 2 kapitel 10 §, som anger att man inte får uttaga skatt utan lagstöd. Eftersom förutsättningarna för artistbeskattning inte är uppfyllda enligt A-SINK borde inkomsten om 2 000 kr enligt min mening vara skattefri.

Av 7 § A-SINK framkommer att den inkomst som beskattas med artistskatt är den kontanta ersättningen till artisten eller idrottsmannen. Av paragrafen framgår att även *annat vederlag* skall beskattas. Vad detta är framkommer varken i lagen eller i dess förarbeten, men det torde kunna röra sig om förmåner till artisten som fri bil eller bostad som inte har samband med inkomsternas förvärvande i den artistiska eller idrottsliga verksamheten.

2.3.7 Skattefri ersättning

Som nämnts i den generella beskrivningen av A-SINK uppräknas de skattefria inkomsterna enligt A-SINK i lagens 8 §. Där framgår att inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige inte skall beskattas med artistskatt. Detta har sin naturliga förklaring i att sådan inkomst är skattepliktig enligt IL enligt 6 kap. 11 §, och skall därmed inte beskattas enligt A-SINK.

En utländsk artist behöver heller inte skatta för vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande i den artistiska- eller idrottsliga verksamheten. Även ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag som uppgår till maximalt 0,03 basbelopp för en utbetalare under en redovisningsperiod, är skattefria enligt A-SINK. Utöver detta är inkomst som är undantagen beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal undantagna från beskattning enligt A-SINK.

Även royalty och liknande ersättning undgår beskattning enligt A-SINK. Detta hör samman med utformningen av OECD:s modellavtal. Den internationella dubbelbeskattnings-avtalsrätten kommer att behandlas nedan, men här kan i klargörande syfte konstateras att den artikel i modellavtalet som behandlar artister inte omfattar royalty. Sådan ersättning behandlas i en separat artikel varför även Sverige har valt att i sin interna lagstiftning om artister, inte blanda in ersättning som är av karaktären royalty.⁶¹ Problemet kan dock bli att urskilja vad som skall klassificeras som royalty och vad som skall klassificeras som annan ersättning av gagekaraktär som skall beskattas enligt A-SINK.⁶²

2.3.7.1 Frivilligt uppträdande

Uppräkningen i 8 § A-SINK av skattefria ersättningar är uttömmande och utöver de inkomster som behandlas ovan stadgas att ersättning som ges frivilligt till artister som uppträder genom sång, dans, musik, akrobatik och liknande på offentliga platser såsom gator, torg, tunnelbanestationer, inte skall belastas med artistskatt. Anledningen härtill är kontrollsvårigheter och svårigheter för privatpersoner att hantera regelverket.⁶³ Kännetecknande för denna typ av underhållning är att inträdesavgifter inte förekommer och att ersättning endast betalas på frivillig väg.⁶⁴

I en kyrka på västkusten anordnas sommarkonserter varje år där både mer och mindre välkända artister bjuds in. Vad som är säreget med dessa konserter är att åhörarna varken behöver köpa biljetter eller betala entréavgift, utan var och en får avgöra vad som känns rimligt att betala när kollekten upptas efter föreställningen. Utan att ha inblick i hur denna församling betalar sina artister eller vad kollekten används till, skapade jag en situation med en frågeställning rörande tillämpningen av 8 § A-SINK. Om det är så att församlingen bjuder in en utomlands boende artist för att uppträda i kyrkan och ersättning till artisten lämnas *från* den upptagna kollekten, är denna ersättning verkligen skattepliktig enligt A-SINK? Påpekas kan att jag här inte är ute efter gränsdragningen mellan *andakt och musikframträdande* som behandlas ovan under rubrik 2.3.3.

Efter att ha läst propositionen där kännetecknen för en skattefri inkomst anges, skulle jag besvara frågan jakande. Ingen entréavgift tas ut och åhörarna betalar endast på frivillig väg. Om församlingen däremot betalar artisten av *andra pengar än* kollekten uppdragas inte frågan utan församlingen skall betala artistskatt för den ersättning som ges. Om det emellertid är kollekten som är grunden till utbetalningen till artisten, är det inte omöjligt att församlingen hålls betalningsfri för artistskatt.

2.3.8 Signing bonus

Utöver de ersättningar som har behandlats ovan, skall även *förskott* på kontant ersättning eller annat vederlag, beskattas med artistskatt. Två avgöranden från kammarrätterna från i början av

⁶¹ Prop. 1990/91:159, sid. 31.

⁶² För mer ingående diskurs, se prop. 1990/91:159, sid. 31.

⁶³ Prop. 1990/91:159, sid. 31.

⁶⁴ A.a. sid. 31

1990-talet behandlade frågan om förskottsbetalningar. Det skall noteras att i båda dessa rättsfall tillämpades den lagstiftning som gällde innan A-SINK.

Det ena fallet rörde f.d. fotbollsspelaren Glenn Hysén som mottog 100 000 kr av IFK Göteborg för att skriva kontrakt med klubben. Hysén befann sig vid mottagandet i Holland där han var bosatt och arbetade, varför han var att betrakta som begränsat skattskyldig i Sverige. Skatteverket önskade beskatta denna ersättning och fick rätt i kammarrätten där det konstaterades att betalningen var ett förskott för framtida arbete i Sverige.⁶⁵

Även det andra fallet rörde en idrottsman. Denne var hockeyspelare i Canada och mottog ersättning från en svensk klubb för att kontakt skrevs mellan parterna. Liksom i det förra fallet ansåg kammarrätten att utbetalningen skall ses som ett förskott för det arbete som spelaren kommer att utföra i Sverige för den svenska klubben.⁶⁶

Ersättning som betalas ut för att en spelare skall skriva på ett kontrakt med en klubb, kallas "signing bonus" eller "sign on fee". Skatteverket kom år 2006 ut med ett ställningstagande om signing bonus till idrottsmän bosatta i utlandet, för att klargöra hur bonusen skall beskattas.⁶⁷ Skatteverkets uppfattning av rättsläget är att ersättningarna inte skall ses som något annat än ersättning för den *kommande* idrottsliga verksamheten i Sverige. Detta eftersom avtalet knyter idrottsmannen till den svenska klubben för att denne sedan skall utföra idrottslig verksamhet här i landet. Det fastställs även att stöd finns i 7 § A-SINK för att beskatta denna inkomst eftersom det i 7 § stadgas att *förskott* på kontant ersättning och annat vederlag också skall beskattas.

Däremot anser Skatteverket att signing bonus skall ses som en enskild betalning, skild från övrig ersättning som ges till idrottsmannen.⁶⁸ Detta för att betalningen har ett specifikt syfte att kompensera idrottsmannen för de inkomster denne förlorar genom byte av klubb och ersättningen symboliserar de pengar idrottsmannen skulle ha fått om denne fullföljt kontraktet. Om spelaren är kontraktlös då kontrakt skrivs och signing bonus utbetalas, symboliserar ersättningen det värde som idrottsmannen har upprättat.

Av ställningstagandet framkommer att Skatteverket anser att det är den skattskyldiges skatterättsliga status vid utbetalningen som avgör hur ersättningen skall beskattas.⁶⁹ Om idrottsmannen är obegränsat skattskyldig vid utbetalningstillfället skall ersättningen givetvis beskattas med progressiv skatt enligt IL eftersom man då är skattskyldig i Sverige för sina globalinkomster, se 3 kap. 8 § IL. Om idrottsmannen däremot är begränsat skattskyldig anser Skatteverket att ersättningen skall beskattas enligt A-SINK.

Det är således den skattskyldiges skatterättsliga status som avgör hur beskattning skall ske. Skatteverket tillåter till och med att signing bonus beskattas enligt A-SINK även om det är klart

⁶⁵ KamR Göteborg, mål nr 1631-1992. Dom meddelad den 13 mars 1993.

⁶⁶ KamR Sundsvall, mål nr 3603-1995. Dom meddelad den 29 oktober 1996.

⁶⁷ Skatteverkets ställningstagande "*Sign on fee*" till idrottsmän bosatta i utlandet. Dnr 131 187591-06/111, daterad 2006-03-28.

⁶⁸ Telefonintervju den 1 oktober 2008 med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika.

⁶⁹ Skatteverkets ställningstagande "*Sign on fee*" till idrottsmän bosatta i utlandet.

att idrottsmannen kommer att bli obegränsat skattskyldig i Sverige. Situationen kan vara sådan att idrottsmannen kontrakteras på flera år och kommer därför att bosätta sig i Sverige och följaktligen blir obegränsat skattskyldig. Men detta saknar således betydelse vid utbetalningen av signing bonusen. Är mottagaren begränsat skattskyldig vid utbetalning ska hela ersättningen beskattas med 15 procents artistskatt. Detta framgår dock ej av Skatteverkets ställningstagande. Riksidrottsförbundet kände ett behov av att klargöra Skatteverkets inställning i frågan efter det utkomna ställningstagandet och skickade en rättslig förfrågan. Från Riksidrottsförbundets skattejurist Thomas Karlsson, har jag fått ta del av Skatteverkets svar på denna förfrågan där Skatteverket klart anger att det är den skatterättsliga statusen vid utbetalningen som avgör oavsett om idrottsmannen kommer att bli obegränsat skattskyldig eller ej.⁷⁰ Detta bekräftades dessutom av Per Swanström under telefonintervjun den 1 oktober 2008.

Riksidrottsförbundet behandlade problematiken i förbundets skatteutredning från 2003. Där framgår förbundets dåvarande inställning att signing bonus skall beskattas enligt A-SINK om den idrottsliga verksamheten kommer att utföras under sådana omständigheter att artistskattelagen är tillämplig.⁷¹ Om däremot den kommande idrottsliga verksamheten för vilken idrottsmannen kontrakteras inte kommer att kvalificera sig till artistskatt, det vill säga om idrottsmannen blir obegränsat skattskyldig, ansåg förbundet att signing bonusen inte skall beskattas med A-SINK. I en utkommen artikel på förbundets hemsida som publicerades efter att förbundet erhållit svar på den rättsliga förfrågan, står det dock att förbundet inte har svårt att acceptera de ekonomiska konsekvenserna av Skatteverkets inställning att signing bonus skall belastas med artistskatt oavsett idrottsmannens kommande skatterättsliga status.⁷²

Skatteverket ställer emellertid ett krav på att den efterföljande lönen till idrottsmannen är rimlig. Denna efterföljande lön kommer redan från början att beskattas enligt IL och inte A-SINK om idrottsmannen kommer att bli obegränsat skattskyldig. Det saknas däremot ett givet svar på hur stor en signing bonus kan vara eller hur stor den efterföljande lönen skall vara. Detta måste givetvis bedömas från fall till fall beroende av en rad omständigheter. Bland annat måste man väga in hur länge kontraktet gäller, hur stor den efterföljande ersättningen är i förhållande till den signing bonus som betalades ut samt om idrottsmannens efterföljande lön ligger på en liknande nivå som andra jämförbara idrottsmän.⁷³

Att Skatteverket anser att det löpande måste utbetalas en rimlig lön under kontraktstiden är för att inte hela ersättningen till idrottsmannen skall kunna betalas ut som signing bonus och beskattas med en förmånligare skattesats. Om den efterföljande lönen och signing bonusen inte ligger i proportion med varandra kan Skatteverket komma att göra en genomsyn av upplägget i syfte att utröna om den utbetalade signing bonusen egentligen är att se som lön för det

⁷⁰ Skriftligt svar från Skatteverkets rättsavdelning, daterat 2006-04-04 med diarenummer 131 173391-06/111, till Riksidrottsförbundets skattejurist Thomas Karlsson.

⁷¹ Riksidrottsförbundets juridiska kommitté, *Idrottens skatteutredning – Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden*, sid. 97.

⁷² Riksidrottsförbundets hemsida, www.riksidrottsforbundet.se. Artikel *Förvånande – och positiv – besked om "Artistskatten"*.

⁷³ Telefonintervju den 1 oktober 2008 med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika.

kommande arbetet.⁷⁴ En återbetalningsklausul i kontraktet om att spelaren är skyldig att återbetala det utbetalade beloppet om han inte fullföljer kontraktet, kan bidra till att Skatteverket misstänker att det handlar om otillåten skatteplanering. Riksidrottsförbundets skattejurist ifrågasatte i sin artikel varför det måste till en rimlig efterföljande lön. ”*Om man lyfter allt i ett förskott så ändrar väl inte det karaktären av sådan ersättning som SkV anser inryms i A-sinken?*”⁷⁵ I förbundets rättsliga förfrågan till Skatteverket frågades dessutom vilken rättslig betydelse diskrepansen mellan förskott och kommande lön har. Detta besvarades dock inte av Skatteverket.

Riksidrottsförbundets fråga är för mig högst relevant. Skatteverket anser att signing bonus skall beskattas enligt A-SINK vilket framgår i dess ställningstagande.⁷⁶ Där framgår dock inte att det är beroende av om det utbetalas en rimlig lön eller ej. Det framgår inte heller att det är oberoende av den skattskyldiges skatterättsliga status under kontraktstiden. Om Skatteverket har ansett att en utbetalning av signing bonus har en sådan karaktär att den skall beskattas med artistskatt borde väl förbehåll för denna uppfattning klargöras i ställningstagandet? Å ena sidan anser Skatteverket att signing bonus skall ses som ett *förskott* för den kommande idrottsliga verksamheten i Sverige och därmed inryms i definitionen i 7 § A-SINK. Å andra sidan säger Skatteverket att signing bonus är en enskild betalning skild från övrig ersättning och att genomsyn av upplägget kan göras ifall det verkar som om signing bonusen innehåller lön för det kommande arbetet. Men om det ses som ett *förskott* så bör det ju per definition vara lön för kommande arbete, och ett förskott är väl ett förskott oavsett storleken på förskottet? Per Swanström besvarande denna fundering med att han tänker sig två definitioner av begreppet *förskott*. Å ena sidan en definition som gör att det inryms i 7 § A-SINK, och å andra sidan en definition som gör att det är en speciell betalning som inte skall sammanblandas med den övriga ersättningen som ges till idrottsmannen varför verket kan ställa krav på en efterföljande rimlig lön.

Thomas Karlsson, jurist på Riksidrottsförbundet, är ytterst tveksam till om en domstol skulle döma i enlighet med Skatteverkets inställning och jag delar hans uppfattning.

2.3.8.1 Signing bonus från utlandet

Diskussionen ovan berörde situationen att en utbetalning sker från en svensk idrottsklubb för att värva en i utlandet bosatt idrottsman. Som tidigare redogjorts för anser Skatteverket att med utbetalningen följer en förväntad motprestation som skall ske i Sverige varför ersättningen är skattepliktig enligt 7 § A-SINK.

I telefonintervjun med Per Swanström på Skatteverket ställdes frågan efter verkets uppfattning om det istället rör sig om en utländsk idrottsförening som betalar signing bonus till en i Sverige

⁷⁴ Telefonintervju den 1 oktober 2008 med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika.

⁷⁵ Riksidrottsförbundets hemsida, www.riksidrottsforbundet.se. Artikel *Förvånande – och positiv – besked om "Artistskatten"*.

⁷⁶ Skatteverkets ställningstagande "*Sign on fee*" till idrottsmän bosatta i utlandet. Dnr 131 187591-06/111, daterad 2006-03-28.

begränsat skattskyldig idrottsman.⁷⁷ Min fråga botten i utformningen av 7 § A-SINK, att utbetalningen skall *uppbäras från Sverige* för att omfattas av lagen och om utbetalningen i ett sådant här fall sker ifrån utlandet skulle lagstöd saknas för svenskt skatteanspråk.

Av svaret framgick att bedömningen var helt beroende av hur avtalet mellan parterna var skrivet. Om den utländska idrottsföreningen betalade bonusen till den svenska föreningen som därefter utbetalade hela eller en viss del till idrottsmannen, skulle utbetalningen belastas med artistskatt. Skatteverket ser detta som att utbetalningen görs från Sverige genom den svenska föreningen, varför kravet på *uppbärs från* i 7 § är uppfyllt.

En given följdfråga var Skatteverkets inställning om utbetalningen lämnades direkt till idrottsmannen och inte via den svenska idrottsföreningen. Här är det svårt att hävda att kravet på *uppbärs från* är uppfyllt och Per Swanströms uppfattning är att denna utbetalning inte kommer att belastas med svensk skatt. Den förväntade motprestationen till utbetalningen ligger dessutom i en idrottslig prestation i utlandet, varför ingen verksamhet skulle komma att ske i Sverige som skulle kunna ge upphov till källskatt.

Anledningen till frågeställningen var att Skatteverkets uppfattning är att det finns ett svenskt skatteanspråk när en svensk förening utbetalar signing bonus till en utomlands boende idrottsman. Detta på grund av betalningen avser en förväntad motprestation som utförs på svensk mark. I konsekvens med detta resonemang torde det innebära att en utländsk betalning av signing bonus till en i Sverige begränsat skattskyldig, innefattar en förväntad motprestation som skall ske på utländsk mark. Därmed borde det enligt min uppfattning inte kunna ställas ett svenskt skatteanspråk, fast Skatteverket är av en annan uppfattning om betalningen sker via den svenska föreningen. Hur idrottsföreningarna utformar sina avtal om byte av spelare kan således få en stor ekonomisk betydelse.

⁷⁷ Telefonintervju den 1 oktober 2008 med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika.

3 Dubbelbeskattningsavtalsrätt

De flesta stater grundar sitt beskattningsanspråk på både domicil- och källstatsprincipen, vilket innebär att staters beskattningsanspråk är omfattande och inkomster blir inte sällan föremål för internationell dubbelbeskattning.⁷⁸ En och samma inkomst kan alltså komma att bli beskattad i två olika stater. Exempelvis kan den skattskyldige vara bosatt i Finland men inneha en fastighet i Sverige varifrån hyresinkomster inflyter. Finland vill då beskatta vederbörande genom domicilprincipen, medan Sverige vill beskatta hyresinkomsten eftersom denna inflyter från en källa som finns i Sverige, det vill säga fastigheten.

Det finns svenska interna regler för att motverka internationell dubbelbeskattning. Det kan medges *avdrag* för utländska skatter och under vissa förutsättningar som ges i *lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt*, kan den utländska skatten *avräknas* mot den svenska. Skatt kan också *efterskänkas* om det finns ömmande omständigheter, 65 kap. 15 § IL.⁷⁹ För fysiska personer är avräkningslagen av störst intresse. Om förutsättningarna i lagen är uppfyllda nedsätts den svenska skatten genom att man *avräknar* erlagd utländsk slutlig skatt, och på detta sätt kan i vissa fall internationell dubbelbeskattning helt undanröjas.⁸⁰

Oavsett om det finns interna nationella regler, är det främst internationella dubbelbeskattningsavtal som används för att undanröja dubbelbeskattningssituationer. I 2 § avräkningslagen stadgas därför att rätt till *avräkning* finns i princip inte om ett skatteavtal är tillämpligt eftersom detta då skall tillämpas för att undanröja dubbelbeskattningen. Stater ingår således dubbelbeskattningsavtal med andra stater, vanligtvis bilaterala avtal, för att undvika att den skattskyldige dubbelbeskattas. Det förekommer även multilaterala skatteavtal varav det nordiska avtalet är ett bra exempel. De nordiska länderna Sverige, Norge, Danmark, Finland och Island har således ett gemensamt avtal för hur en dubbelbeskattningssituation skall lösas.

Sverige är det land som har ingått flest dubbelbeskattningsavtal med andra länder och majoriteten av dessa avtal är utformade i enlighet med OECD:s modellavtal. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, OECD, är en organisation som för samman regeringsmakter i demokratiska länder i ekonomiska frågor, och organisationen har trettio medlemsländer.⁸¹ OECD skapade ett avtal som skall ses som en modell till ett dubbelbeskattningsavtal i syfte att dubbelbeskattningsavtalsrätten skall tillämpas mer enhetligt. Modellavtalet är inte bindande i någon mening, men ihop med sina kommentarer som speglar gemensamma tolkningar och principer, är modellavtalet en allmänt accepterad rättskälla vid tillämpning och tolkning av skatteavtal.⁸²

⁷⁸ Pelin, sid. 17.

⁷⁹ A.a. sid. 161.

⁸⁰ A.a. sid. 162.

⁸¹ www.oecd.org

⁸² Pelin, sid. 229.

3.1 OECD:s modellavtal

3.1.1 Metod

Modellavtalet har fått stor betydelse och följs även av stater som inte är medlemmar i OECD. Avtalet har ett trettiotal olika artiklar som behandlar olika inkomster med syftet att avgöra vilket land som får behålla sitt skatteanspråk för att därmed lindra dubbelbeskattningen för den skattskyldige.

En gyllene regel i dubbelbeskattningsavtalsrätten är att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa en stats beskattningsrätt, inte utvidga den. Detta innebär att om en stat inte kan beskatta en inkomst enligt dess interna lagstiftning, hjälper det inte att dubbelbeskattningsavtalet ger staten den rätten.

Huruvida beskattningsrätten helt försvinner för en stat eller endast begränsas, avgörs av den metod som man har använt i avtalet, *exempt-* eller *creditmetoden*. *Exempt* innebär att *hemviststaten* släpper beskattningsanspråket och låter *källstaten* ensam beskatta inkomsten. *Credit* innebär att båda stater behåller beskattningsrätten men att *hemviststaten* avräknar den skatt som den skattskyldige erlagt i *källstaten*. Det finns en mängd olika varianter av dessa metoder, men dessa skall dock inte behandlas här.

3.1.2 Definitioner

Av avgörande vikt är att utröna vilken stat som är *hemviststat* och vilken stat som blir *källstat*. Man kan säga att hemviststaten *alltid har* rätt att beskatta inkomsten, medan källstaten också *kan få* den rätten. Detta framkommer i avtalens olika artiklar med formuleringar som att "inkomsten beskattas *endast i*", och "inkomsten *får* beskattas i". Den förra innebär att inkomsten *endast* skall beskattas i hemviststaten, medan den senare formuleringen innefattar att hemviststaten har beskattningsrätt men att även källstaten *får* beskatta. Detta avgörs i modellavtalets artiklar 6-21 som kallas *fördelningsartiklar*. Här fördelas således beskattningsrätten mellan staterna. Om utgången blir att båda stater *får* beskatta inkomsten måste man gå vidare till avtalens *metodartikel*, artikel 23. Metodartikeln avgör vilken metod man skall använda för att undanröja dubbelbeskattningen, *credit* eller *exempt*.

I de inledande artiklarna i modellavtalet regleras *vilka* personer avtalet omfattar, och *vilka* skatter som omfattas. I artikel 3 finner man betydelsefulla definitioner och i artikel 4 görs valet av vilken stat som skall betecknas *hemviststat*. I artikel 4 stadgas först att hemviststat är den stat i vilken personen har sitt domicil. I Sverige har man sitt domicil om man är att betrakta som obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL. Låt säga att vi har en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av bosättning, men vederbörande är även obegränsat skattskyldig på Island eftersom hon arbetar på ön och därmed tillbringar alla veckodagarna på Island. Hennes lediga tid spenderas dock i Sverige med familjen i villan belägen i Göteborg. Hon är obegränsat skattskyldig i båda stater och har således sitt domicil i båda stater. Dessa situationer kan lösas genom att det i artikel 4 punkt 2 finns en "tie-break regel". Man går i denna punkt igenom ett antal olika trappsteg för att fastställa den starkaste anknytningen och därmed avgöra vilken stat som skall bli hemviststat. Först skall den skattskyldige anses ha

hemvist i den stat där hon har en bostad som stadigvarande står till hennes förfogande. Om hon har en sådan bostad i båda stater, anses hennes hemvist vara där hennes personliga och ekonomiska förbindelser är som starkast (centrum för levnadsintressen), artikel 4 punkt 2a. Om hon inte har någon bostad i någon av staterna eller det inte kan avgöras var hennes centrum för levnadsintressen är, blir hemviststat den stat i vilken hon stadigvarande vistas, punkt 2b. Vad som avses med stadigvarande vistas klargörs inte i varken avtalet eller i kommentaren. Det enda som sägs i kommentaren är att jämförelsen måste omfatta en tillräckligt lång tid för att det skall vara möjligt att avgöra om vistelsen i vardera stat är stadigvarande, samt att det är av vikt att utvärdera hur ofta vistelserna återkommer.⁸³ Om hon inte stadigvarande vistas i någon av staterna eller om hon stadigvarande vistas i båda, anses hon ha hemvist i den stat där hon är medborgare i, punkt 2c. Om hon är medborgare i bägge stater eller inte i någon av staterna, får de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse komma överens om vilken stat som skall klassificeras som hemviststat, punkt 2d.

3.1.3 Fördelningsartiklar

Olika artiklar tar sedan upp olika inkomster. Till exempel behandlar artikel 6 inkomst från fast egendom, artikel 7 inkomst från rörelse, artikel 11 och 12 behandlar räntor och royalty, artikel 18 pension och artikel 19 inkomst från offentlig tjänst. Inom ramen för denna uppsats är den mest intressanta artikeln artikel 17 som behandlar artister och sportutövares inkomst. Däremot uppkommer en inte sällan intressant gränsdragning till artikel 15 som behandlar inkomst från enskild tjänst. En skattskyldig kan således ha flera inkomster eller befinna sig i flera yrkesmässiga situationer som gör att denne kan kvalificeras för båda dessa artiklar.

Artikel 15 punkt 1 anger att lön och annan liknande ersättning från anställning skall beskattas i den stat där arbetet utförs. Detta medför att hemviststaten får beskatta all arbetsinkomst, medan källstaten får beskatta den inkomst som hänför sig till arbete utfört i källstaten. Om en person endast har ett arbete som utförs i en annan stat än personens hemviststat blir denna inkomst dubbelbeskattad genom att artikel 15 ger båda stater beskattningsrätt. Denna situation får sedan lösas genom metodartikel 23 i OECD:s modellavtal. Om personen däremot har ett extrajobb i sin hemviststat utöver sitt ordinarie arbete i den andra staten (källstaten), uppkommer ingen dubbelbeskattningssituation angående extrainkomsten. Artikel 15 stadgar nämligen att det är endast hemviststaten som har rätt att beskatta denna del eftersom arbetet utförs i hemviststaten. Här blir således begreppet *utförs* intressant. Mellan Sverige och Danmark finns det i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet ett tilläggsprotokoll till artikel 15. Detta tillägg anger att om man normalt arbetar i en annan stat än sin hemviststat, men utför visst arbete i hemviststaten eller i en tredje stat, kan detta arbete ändå anses *utfört* i den andra staten (källstaten). Detta blir aktuellt om arbetet utförs i bostaden i hemviststaten, eller om arbetet utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur i hemviststaten eller i en tredje stat. Arbetet i källstaten måste dock uppgå till minst hälften av arbetstiden under varje tremånadersperiod. Sammanfattningsvis innebär detta att tilläggsprotokollet kan ange att om en person normalt arbetar i en annan stat (källstat) än i sin hemviststat, men en dag i veckan

⁸³ Francke & Skurnik, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, sid. 77

arbetar personen hemifrån, anses denna arbetsdag ändå *utförd* i källstaten och denna stat har därmed rätt att beskatta inkomst hänförlig till arbetet i bostaden.

I artikel 15 punkt 2 anges ett undantag till punkt 1. Vi har här att göra med den så kallade 183-dagarsregeln. Källstaten mister beskattningsrätt över inkomsten om den skattskyldige vistas i källstaten maximalt 183 dagar under en tolv månadersperiod, förutsatt att ersättningen för arbetet betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i källstaten samt att ersättningen inte belastar arbetsgivarens fasta driftställe i källstaten. Det finns således en tidsfrist på 183 dagar och överstigs denna blir inkomsten dubbelbeskattad. Viktigt är här hur man beräknar dagarna. Det som avgör är fysisk närvaro i landet, och *del av en dag* räknas som *en dag*.

Artikel 17 är en undantagsbestämmelse till artikel 15. Om man kan använda sig av artikel 17, är det den som skall tillämpas framför artikel 15. I punkt 1 stadgas att den inkomst som den skattskyldige förvärvar i källstaten genom sin personliga verksamhet i egenskap av underhållningsartist, såsom musiker, teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist, eller i egenskap av sportutövare, får beskattas av källstaten. Härmed uppstår alltid en dubbelbeskattningssituation för artister och sportutövare.

I punkt 2 behandlas den situationen att ersättningen för verksamheten inte tillfaller artisten eller sportutövaren utan en annan person, till exempel ett artistbolag. Punkten finns för att motverka vissa arrangemang med syfte att undandra skatt och stadgar att den del som inte kan beskattas hos den som uppträder, får beskattas hos den som uppbär ersättningen. Om mottagaren saknar fast driftställe eller stadigvarande anordning i källstaten skulle beskattningsrätt över ersättningen saknas om det inte vore för denna bestämmelse.⁸⁴

Regeringsrätten har avgjort ett fall som bland annat berörde dessa två punkter i artikel 17.⁸⁵ Fallet handlade om ett bolag med säte i Nederländerna som arrangerar föreställningen Holiday on Ice i ett flertal länder. Skatteverket önskade beskatta bolaget för intäkterna från föreställningens turné i Sverige. Bolaget saknade fast driftställe i Sverige. Grunden för Skatteverkets beskattningsanspråk finns i 7 § 2 st. A-SINK där det stadgas att arrangör är skattskyldig för den inkomst som uppbärs från tillställningarna. Det föreligger således beskattningsrätt över inkomsten enligt svensk intern skatterätt, men frågan är om rätt finns enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Frågan som Regeringsrätten fick ta ställning till var vilken artikel i avtalet som skulle tillämpas. Skatteverket ansåg att beskattningsrätt förelåg enligt artikel 17 punkt 2, medan bolaget hävdade att eftersom det saknade fast driftställe i Sverige saknas beskattningsrätt för dess rörelseinkomster enligt artikel 7. I artikel 7 punkt 1 anges att man har rätt att beskatta ett företags inkomster i den mån företaget har fast driftställe i landet och inkomsterna är hänförliga till driftstället. Det råder således inga tvivel om att Sverige inte har beskattningsrätt över det nederländska bolagets rörelseintäkter genom artikel 7 punkt 1. I artikelns sjätte punkt sägs dock att om de aktuella inkomsterna behandlas särskilt i andra artiklar i avtalet skall dessa artiklar istället tillämpas. Skatteverket anser därav att det är artikel 17 punkt 2 som är tillämplig. Enligt artikelns första

⁸⁴ Francke & Skurnik, sid. 180.

⁸⁵ RÅ 2002 ref. 89.

punkt skall artisterna beskattas för den ersättning som de mottar. Det nederländska bolaget hade betalt in artistskatt för de medverkande artisterna som var utomlands bosatta och därmed begränsat skattskyldiga. Beskattning hade således skett i enlighet med punkt 1. Bestämmelsen i punkt 2 har som ovan konstaterats, tillkommit i syfte att motverka skatteundragande genom att upprätta artistbolag och dylikt som mottar ersättningen istället för artisten själv.⁸⁶ Regeringsrätten klargör då att bestämmelsen i punkt 2 får anses vara subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 och kan således endast träda in när beskattning enligt punkt 1 inte kan ske. Beskattningsrätt enligt punkt 2 förelåg således inte för bolagets intäkter eftersom artisterna beskattats enligt punkt 1, och i och med att fast driftställe saknas medgav inte heller artikel 7 beskattningsrätt.

3.2 En jämförelse mellan A-SINK och artikel 17

Enligt svensk rätt kan man endast åtnjuta den förmånliga skattesatsen om 15 procent enligt A-SINK om man är att anse som artist som utövar artistisk verksamhet, eller idrottsman som utövar idrottslig verksamhet. Vad detta innebär har diskuterats under rubrik 2.3. Bland annat finns ett krav på att utövandet skall ske direkt eller indirekt framför en publik. Detta medför bland annat att idrottstränare inte kvalificeras för artistskatt.⁸⁷ I en rapport från Riksskatteverket från 2003 går det att finna att idrottstränare skall betraktas som *idrottsutövare*, men däremot betraktas de inte som *idrottsmän* enligt A-SINK.⁸⁸ Artikel 17 i OECD:s modellavtal reglerar den inkomst som ges till artister och *idrottsutövare*. Ingenstans i artikeln framkommer ett liknande krav på att framträdandet måste ske inför publik som hittas i 3 § A-SINK. Kan detta medföra att en idrottstränare som inte beskattas enligt A-SINK enligt svensk rätt, kan betraktas som idrottsutövare enligt dubbelbeskattningsavtalsrätten och beskattas enligt artikel 17?

Det saknas som sagt ett uttryckligt krav på publik i artikel 17 i OECD:s modellavtal och i kommentaren till artikeln sägs ingenting om ett krav på publik. Men det är inte omöjligt att det indirekt framgår. Kommentaren säger att även om det inte ges en exakt definition av uttrycket sportutövare, så omfattas allt från traditionella friidrottsevenemang till golfare, jockeyer, fotbolls-, cricket- och tennisspelare liksom även racerförare.⁸⁹ Alla dessa idrottsutövare utför sin idrott framför publik. Om man jämför med vad kommentaren säger om definitionen av *artist* så anges scenartist, filmskådespelare och skådespelare i reklam-tv. Bestämmelsen sträcker sig å andra sidan inte till administrativ eller assisterande personal som till exempel fotografer, producenter, regissörer, koreografer och teknisk personal.⁹⁰ Alla dessa yrkeskategorier är exempel på personer som i yrket inte själva framträder på scen. Detta kan innebära att man skall tolka artikeln på så vis att det finns ett krav på framförande inför publik, vilket medför att idrottstränare inte skall omfattas av artikel 17 i OECD:s modellavtal.

⁸⁶ Prop. 1991/92:62, sid. 47.

⁸⁷ Prop. 1990/91:159, sid. 66.

⁸⁸ Riksskatteverkets allmänna råd om *beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottsligverksamhet*, RSV 2003:3.

⁸⁹ Francke & Skurnik, sid. 179.

⁹⁰ A.a. sid. 178.

I propositionen till A-SINK fördes en diskussion om det inte vore enklare att beskatta hela den utländska artistgruppen enligt artistskattelagen istället för att dela upp yrkeskategorier under olika lagar.⁹¹ Det konstaterades dock att reglerna i OECD:s modellavtal inte ger utrymme för en sådan anpassning. Detta kan tolkas som att den svenska lagstiftaren anser att det finns ett krav på publik i artikel 17 i modellavtalet, vilket medför att man måste tillämpa artikel 15, *inkomster från enskild tjänst*, för att lösa den dubbelbeskattningssituation som uppkommer för idrottstränare.

Tveksamheter beträffande idrottstränare och liknande personers tillhörighet i dubbelbeskattningsavtalsrätten kan ge upphov till ett intressant gränsdragningsproblem som kan få konsekvenser för staters beskattningsrätt. En jämförelse kan göras mellan artikel 15 och artikel 17 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet där artikel 15 har ett tilläggsprotokoll som gäller mellan Sverige och Danmark angående begreppet *utfört arbete*.

För att visa skillnaden kan följande exempel användas. En dansk idrottstränare som vistas i Sverige under fem månader för att träna ett fotbollslag, kvalificerar sig inte till artistskatt eftersom tränare inte utövar idrottslig verksamhet framför publik enligt 3 § A-SINK. Tränaren skall därför beskattas enligt SINK, 6 § punkt 4 *é contrario*. Den svenska fotbollsföreningen som har anställt tränaren samarbetar med en förening i Danmark och ett visst utbyte sker mellan föreningarna. Tränaren kommer därför ibland att träna ett danskt lag i Danmark, men lönen utbetalas fortfarande från den svenska föreningen. Inkomsten som är hänförlig till arbetet i Danmark skall fortfarande beskattas enligt SINK eftersom beskattningsrätten har utökats genom 5 § 3 stycket SINK. Där framgår att verksamhet som utförs i utlandet för den svenska arbetsgivarens räkning anses *utövad* i Sverige och kan därmed beskattas. Tränaren är dansk medborgare och har kvar fru och bostad i Danmark vilket medför att han är obegränsat skattskyldig i Danmark för sina globalinkomster. Både Sverige och Danmark vill således beskatta hela tränarens inkomst och en dubbelbeskattningssituation är för handen. Enligt dubbelbeskattningsavtalet anses tränaren ha sin hemvist i Danmark eftersom han har sitt domicil där. Frågan är då vilken fördelningsartikel som skall användas, artikel 15 för enskild tjänst eller artikel 17 för idrottsutövares inkomster. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet finns som sagt ett tillägg till artikel 15 som gäller mellan Sverige och Danmark. Detta tilläggsprotokoll liknar regeln i 5 § 3 stycket SINK, och anger att om arbetet normalt utförs i annan stat än hemviststaten, skall arbetet anses utfört i den andra staten trots att arbetet utförs i hemviststaten i form av tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. På grund av detta tillägg anses tränarens arbete i hemviststaten Danmark fortfarande utförts i Sverige. Allt arbete tränaren utför beskattas således i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet och artikel 15 anger att båda stater får beskatta hela inkomsten.

Artikel 17 saknar ett liknande tilläggsprotokoll. Detta medför att Sverige endast får beskatta inkomst som är hänförlig till personlig verksamhet *i Sverige*. För inkomsten som hänförs till Danmark är det endast Danmark som har beskattningsrätten eftersom arbetet *utförs* där och någon utökning av begreppet saknas.

⁹¹ Prop. 1990/91:159, sid. 25.

Vad Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet får beskatta är således sammankopplat med om artikel 17 innefattar ett krav på publik eller ej. Innefattar artikel 17 ett krav på publik, är det fördelningsartikel 15 som skall användas och då får Sverige beskatta hela inkomsten. Innefattar artikel 17 inte ett krav på publik skall denna artikel användas i fördelningen av beskattningsrätten och då kommer Sverige endast att ha rätt att beskatta inkomsten som hänförs till arbetet utfört i Sverige.

3.2.1 Socialavgifter i samband med internationellt arbete

Ovan har klargjorts att det kan bli konsekvenser för den svenska statens beskattningsrätt beroende på om artikel 15 eller 17 tillämpas i den situation som angavs som exempel. Skillnaden mellan fördelningsartiklarna kan även få konsekvenser för de sociala avgifter som skall inbetalas beroende på om det blir *credit-* eller *exempt-metoden* som skall tillämpas enligt avtalet.

Det är metodartikeln som avgör vilken metod som skall användas, och metodartikeln i OECD:s modellavtal är artikel 23, men i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet återfinns metodartikeln i artikel 25. I denna artikel har de olika nordiska staterna valt olika metoder för att undanröja dubbelbeskattningen för olika typer av inkomster. Om Sverige är hemviststat enligt artikel 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, medför artikel 15 och 17 olika resultat i metodartikel 25. Om det är artikel 15 som blir tillämplig skall dubbelbeskattningsituationen lösas genom artikel 25 punkt 6b som anger *exempt* som metod. Detta medför således att Sverige släpper beskattningsanspråket och inkomsten beskattas endast av källstaten. Om det däremot är artikel 17 som skall tillämpas anger artikel 25 punkt 6a att det är *credit-metoden* som skall lösa dubbelbeskattningen. Både källstaten och hemviststaten Sverige beskattar då inkomsten men Sverige avräknar erlagd utländsk skatt.

Nedan skall lämnas en elementär redogörelse för internationell socialförsäkringsrätt där jag vill visa på vilket sätt det kan bli fördelaktigare för en idrottstränare om denne inte klassificeras som idrottsutövare i artikel 17. För att visa detta måste exemplet ovan omkonstrueras något eftersom konsekvensen endast uppkommer om det är Sverige som är hemviststat.

Låt säga att idrottstränaren inte har kvar några anknytningspunkter i Danmark. Bostaden är såld och hustrun har flyttat med till Sverige för de fem månader som tränaren skall vara i Sverige. Däremot arbetar tränaren kvar en dag i veckan hos sin gamla idrottsförening i Danmark. I exemplet ovan skedde ett utbyte mellan föreningarna och den svenska föreningen betalade lönen, men nu är det den danske arbetsgivaren som betalar lönen för en dags arbete i veckan. Tränarens hemviststat enligt artikel 4 kommer nu anses vara Sverige eftersom han där har en stadigvarande bostad och centrum för levnadsintressen. Utan närmare kunskap om dansk rätt kan antas att Danmark önskar beskatta den lön som hänförs till de dagar tränaren utför arbete i Danmark. Om artikel 17 har ett krav på att framträdandet måste ske inför publik kommer tränarens dubbelbeskattningsituation att lösas genom artikel 15 vilket medför att det är *exempt-metoden* som skall tillämpas genom artikel 25 punkt 6a i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Inom EU finns bestämmelser om social trygghet för anställda, egenföretagare och deras familjemedlemmar när dessa flyttar inom gemenskapen. Bestämmelserna finns i förordning 1408/71 och dess tillämpningsförordning 574/72.⁹² Låt säga att vår idrottstränare har socialförsäkringstillhörighet i Sverige genom tillämpning av förordning 1408/71. Detta innebär att den danske arbetsgivaren skall betala svenska socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter. För att undvika detta kan arbetsgivaren och arbetstagaren komma överens om att skriva ett så kallat *omvänt likställighetsavtal*. Det omvända likställighetsavtalet används för att utländska arbetsgivare inte skall behöva betala in svenska arbetsgivaravgifter, utan istället tar arbetstagaren på sig att betala in sociala avgifter i form av egenavgifter, se 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § socialavgiftslagen.

De ekonomiska konsekvenserna kommer då att yttra sig i det faktum att egenavgifter endast skall betalas på inkomst som beskattas i Sverige, 3 kap. 12 § socialavgiftslagen. Eftersom metodartikeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet angav *exempt-metoden* medför detta att hemviststaten släpper beskattningsanspråket över den danska lönen. Danmark får således ensamt beskatta denna inkomst. Eftersom den danska lönen inte beskattas i Sverige kan den inte heller ligga till grund för svenska egenavgifter.

På grund av det omvända likställighetsavtalet behöver inte den danske arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter, och på grund av att *exempt-metoden* används i dubbelbeskattningsavtalet behövde inte tränaren betala egenavgifter. Den ekonomiska konsekvensen blir således att kostnader för sociala avgifter sparas. Detta är dock beroende av om artikel 17 innefattar ett krav på uppträdande inför publik eller ej.

⁹² År 2004 trädde den nya förordning 883/2004 i kraft som skall ersätta 1408/71. Denna skall dock inte tillämpas förrän en ny tillämpningsförordning har utarbetats, vilket beräknas ske tidigast i slutet av 2008.

4 Sammanfattning

I uppsatsen har berörts en mängd olika regelverk, både nationella och internationella. Svårigheten kan ligga i att hålla i sär begrepp som används i olika regelverk med olika betydelser samt att veta vilka konsekvenser de olika begreppen får. En grundlig redogörelse har gjorts av Skatteverkets ställningstaganden, men dessa är inte gällande rätt utan endast en myndighets försök att skapa en enhetlig tillämpning av lagen. Det är dock lätt att ta det myndigheten säger som en sanning, speciellt när domstolsväsendets lägre instanser använder uttryck som finns i ställningstaganden och när åsikt från högsta instans saknas.

Begreppet stadigvarande vistelse i 3 kap. 3 § IL är enligt min mening ett otydligt begrepp med för lite praxis som bringar klarhet. Visserligen har begreppet inte alltid känts lika oklart. Efter Looman-domen ansågs rättsläget vara klart och en regel hade utarbetats om att tre nätter i veckan ger *stadigvarande vistelse* och obegränsad skattskyldighet. Åtta år efter domen kom dock Skatteverkets ställningstagande om vad som anses utgöra ett *tillfälligt* avbrott som inte bryter tidsräkningen för vistelse i Sverige, och osäkerhet skapades i tillämpningen av *stadigvarande vistelse*.

Jag är av uppfattningen att det finns två parallella system som inte harmonierar med varandra. Det är oklart vilka avbrott som skall ses som *tillfälliga*, dels för att Looman-domen och ställningstagandet är motsägelsefulla, och dels för att det är ytterst osäker om ställningstagandet ens kan tillämpas. Få rättsfall finns på området men två av de kammarrättsavgörandena som jag ovan har redogjort för, har beviljats prövningstillstånd i Regeringsrätten. Om man granskar vissa kammarrätters domskäl framkommer formuleringar som återfinns i ställningstagandet, vilket kanske tyder på att domstolarna till viss del anser att ställningstagandet skall tillämpas. Jag önskar att Regeringsrätten ger ett svar, eller åtminstone en indikation på om Skatteverkets ställningstagande kan användas och i sådana fall hur den skall användas.

Frågeställningen om vad som utgör ett *tillfälligt* avbrott initierades av idrottsvärlden. Det är också här diskussionen är mest intressant ur ett mediaperspektiv. Utomlands boende artister och idrottsmän åtnjuter en förmånlig skatt om 15 procent, men min åsikt är att det inte alltid är helt klart vilka ersättningar som är skattepliktiga enligt A-SINK. Jag finner det exempelvis osäkert hur beskattning av signing bonus egentligen skall ske. Visserligen anses inte läget oklart av Skatteverket som tillåter en oerhört förmånlig beskattning av bonusen, trots att förutsättningarna för artistskatt ännu inte har uppfyllts. Skatteverket anser att det är den skattskyldiges skatterättsliga status som obegränsat eller begränsat skattskyldig vid utbetalningstillfället som avgör hur beskattningen skall ske. Detta oavsett om personen kommer att bli obegränsat skattskyldig när han eller hon väl kommer till Sverige. Idrottsjurister ställer sig tveksamma till Skatteverkets inställning och är mer eller mindre säkra på att domstolarnas syn i frågan kommer att bli annan. Praxis på området saknas efter Skatteverkets ställningstagande från år 2005. För mig känns det egendomligt att tillåta beskattning enligt en lag som skall tillämpas för begränsat skattskyldiga, när det är klarlagt att personen kommer att bli obegränsat skattskyldig vid ankomsten till Sverige.

Sist i uppsatsen har dubbelbeskattningsavtalsrätten med OECD:s modellavtal behandlats. Vad gäller artikel 17 i modellavtalet om artikeln innefattar ett krav på uppträdande inför publik likt den interna A-SINK beskattningen, verkar inte vara helt klarlagt. Personligen tror jag att publik krävs och att idrottstränare och dylika därmed inte omfattas av artikel 17. Jag har via exempel försökt visa att osäkerheten kan leda till beskattningskonsekvenser, kanske inte lika mycket för den enskilde, som för staters beskattningsunderlag. Det bör dock påpekas att konsekvenserna visades utifrån ett dubbelbeskattningsavtal som i flera avseenden har andra lösningar än modellavtalet. Metodartikel 23 i modellavtalet anger exempelvis credit som metod istället för exempt för att lösa dubbelbeskattningsituationen för lön (artikel 15). Tilläggsprotokollet mellan Sverige och Danmark till artikel 15 om var arbete anses utfört, är också en avvikelse ifrån modellavtalet. Men inte desto mindre kan det ge upphov till beskattningskonsekvenser utifrån ett nordiskt perspektiv.

Jag har därutöver visat att skillnaderna mellan artikel 15 och 17 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet kan ge upphov till ekonomiska konsekvenser på socialförsäkringsrättens område. I Sverige är arbetsgivaravgifter en stor utgiftspost för arbetsgivare och här finns utrymme för skatteplanering. För att koppla samman socialförsäkringsrätten med beskattning av artister har jag redogjort för Skatteverkets ställningstagande om retroaktivt ansvar för arbetsgivaravgifter när mottagaren inte längre omfattas av A-SINK. I detta ställningstagande menar Skatteverket att det blir ekonomiska konsekvenser för arbetsgivare om den begränsat skattskyldige artisten sedermera blir obegränsat skattskyldig. Den arbetsgivaren som inte betalat arbetsgivaravgifter eftersom artisten var begränsat skattskyldig, blir retroaktivt tvungen att betala avgifterna om artisten efter utbetalningen blir obegränsat skattskyldig. Lite egendomligt är dock att Skatteverket inte anser detsamma när idrottsmannen kommer att bli obegränsat skattskyldig efter att erhållit en signing bonus som beskattats enligt A-SINK. Hur som helst kan Skatteverkets inställning om ansvar för arbetsgivaravgifter bli en ekonomiskt besvärlig överraskning för utbetalare av ersättning till personer som har beskattats enligt A-SINK. Om artisten eller idrottsmannen vistas för ofta eller för länge i Sverige och anses som stadigvarande vistas, kan denne bli omtaxerad till obegränsat skattskyldig och arbetsgivaren blir skyldig att retroaktivt betala arbetsgivaravgifter. Här spelar avtalsrätten en stor roll genom att idrottsföreningarnas kontrakt med idrottaren måste beakta risken för en omtaxering och reglera vem som skall stå för denna kostnad.

Jag vill slutligen tacka för den hjälp jag har fått från Mato Saric, Deloittes expert på artistbeskattningen och för alla de råd jag fått om från min handledare Elleonor Fagerfjäll. Idrottsjuristen Thomas Karlsson från Riksidrottsförbundet har hjälpt mig mycket genom att kommentera de idéer jag har haft och för detta är jag väldigt tacksam. Skatteverkets skattejurist Per Swanström och Lena Eriksson, har varit mycket behjälplig med att svara på mina frågor om signing bonus och givit mig viktig information om Skatteverkets inställning i frågan. Denna uppsats hade heller inte varit genomförbar utan den generösa markservice som jag har blivit erbjuden under tiden som uppsatsen har skrivits, ett stort tack till berörda!

5 Källförteckning

5.1 Offentligt tryck

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, m.m.

Prop. 1991/92:62 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

5.2 Praxis

C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker

REG 1995, s. I-225

C-234/01 Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord

REG 2003, s. I-5933

C169/03 Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket

REG 2004, s. I-6443

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2002 ref. 89

RÅ 2004 ref. 111

KamR Göteborg, mål nr 1631-1992. Dom meddelad den 13 mars 1993

KamR Sundsvall, mål nr 3603-1995. Dom meddelad den 29 oktober 1996

KR i Sundsvall, mål nr 992-993-01

5.3 Myndighetspublikationer

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008

Skatteverkets ställningstagande *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse*. Dnr 130 92654-05/111, daterad 2005-02-14

Skatteverkets ställningstagande *Ansvar för arbetsgivaravgifter – mottagare omfattas inte länge av A-SINK*. Dnr 130 92658-05/111, daterad 2005-02-14

Skatteverkets ställningstagande *Krävs 78 övernattningar för stadigvarande vistelse?* Dnr 131 612166-05/111, daterad 2005-11-15

Skatteverkets ställningstagande *"Sign on fee" till idrottsmän bosatta i utlandet*. Dnr 131 187591-06/111, daterad 2006-03-28

Skatteverkets broschyr, SKV 442 utgåva 5

5.4 Litteratur

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, 2007

Francke Jan och Skurnik Hillel, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, lustus förlag, Göteborg 1995

Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt del 1 och 2*, elfte upplagan, Studentlitteratur AB

Naumburg Caroline, *Arnoud Gerritse och den definitiva källskatten i Europa*, SkatteNytt nr 7-8, 2004

Pelin Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde upplagan, Lund 2006

Pettersson Lars, *Otillåten diskriminering av utländska arrangörer*, SkatteNytt nr 9, 1995

5.5 Övrigt

Abrahamsson Hans, *"Tänjer på gränserna"*, Aftonbladet, Sportbladet den 18 september 2008
<http://www.aftonbladet.se/sportbladet/hockey/elitserien/lulea/article3340373.ab>
(20 september 2008)

Karlsson Thomas, *Förvånande – och positiv – besked om "Artistskatten"*. Riksidrottsförbundet den 23 november 2007
http://www.rf.se/templates/Pages/InformationPage_589.aspx?epslanguage=EN
(7 juli 2008)

Organisation for Economic Co- operation and Development, www.oecd.org (23 juli 2008)

Riksidrottsförbundet, *Varning för skattesmäll med utländska spelare*. Riksidrottsförbundet den 23 november 2007
http://www.rf.se/templates/Pages/InformationPage_579.aspx?epslanguage=EN
(7 juli 2008)

Sabelström Holmberg Anna, *Stadigvarande vistelse – kommer Regeringsrätten att klargöra vad som gäller?* Deloitte 7 mars 2008
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid=194472,00.html> (15 juli 2008)

Telefonintervju med Mato Saric, manager på Deloitte i Malmö, avdelning Global Employer Services, den 1 oktober 2008

Telefonintervju med Per Swanström, skattejurist på Skatteverkets enhet i Ludvika, den 1 oktober 2008