EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Kandidatuppsats i skatterätt
VT 2006

Artistskatten och dess betydelse

- en komparativ studie mellan Sverige och Danmark

Författare:
Christoffer Hansen

Handledare
Lars-Gunnar Svensson

Förkortningar ... 4
Förord ... 5
1 Inledning ... 6
1.1 Bakgrund ... 6
1.2 Syfte ... 8
1.3 Metod ... 8
1.4 Disposition ... 9
1.5 Avgränsningar ... 9
1.6 Källkritik ... 9
1.7 Problemdefinition ... 10
1.8 Problemformulering ... 10
2 Internationell skatterätt ... 11
2.1 Inledning ... 11
2.2 Sexmånadersregeln ... 11
2.3 Ettårsregeln ... 11
2.4 Dubbelbeskattningsavtal ... 12
2.4.1 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet ... 13
2.5 OECD:s modellavtal ... 13
2.6 EG-rätt ... 14
2.7 Internationell skatteflykt ... 15
2.8 Sammanfattning ... 16
3 Svensk skatterätt ... 17
3.1 Inledning ... 17
3.2 Obegränsat skattskyldig ... 17
3.3 Begränsat skattskyldig ... 18
3.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ... 19
3.4.1 Aktuell lydelse ... 19
3.4.2 Förarbeten till artistskatten ... 20
3.5 Expertskatt ... 23
3.6 Socialavgifter ... 23
3.7 Sammanfattning ... 24
4 Dansk skatterätt ... 25
4.1 Inledning ... 25
4.2 Obegränsat skattskyldig ... 25
4.3 Begränsat skattskyldig ... 26
4.4 Experter ... 26
4.4.1 Förutsättningar för beskattning enligt expertskatten ... 26
4.4.2 Beskattning enligt 25 procentregeln ... 27
4.4.3 Efterbeskattning ... 28
4.5 Socialavgifter ... 28
4.6 Sammanfattning ... 28
5 Signing bonus ... 30
5.1 Inledning ... 30
5.2 Signing bonus i praktiken ... 31
5.3 Sammanfattning ... 32
6 Intervjusvar ... 34
6.1 Inledning ... 34
6.2 Sammanfattning av intervjuerna ... 34
7 Anmälan till EU-kommissionen ... 38

7.1 Inledning ... 38
7.2 Klagomål ... 38
7.3 Svaromål ... 38
7.4 Sammanfattning ... 39
8 Analys och slutsatser ... 40
9 Slutdiskussion ... 42
Bilaga A ... 43
Luleå ... 43
Djurgården ... 44
Helsingborg ... 47
Skatteverket ... 49
Bilaga B ... 53
Käll- och litteraturförteckning ... 60
Rättsfallsförteckning ... 63

Förkortningar

AMFL	**Arbejdsmarkedsfondsloven**
A-SINK	**Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.**
BevL	**Lag om bevillningsavgifter**
DKK	**Danska kronor**
EES	**Europeiska ekonomiska samarbetsområdet**
EU	**Europeiska unionen**
FCK	**FC København**
IL	**Inkomstskattelagen**
KR	**Kammarrätten**
KSL	**Kildeskatteloven**
LL	**Ligningsloven**
LR	**Länsrätten**
MFF	**Malmö FF**
MIF	**Malmö Redhawks**
NHL	**National Hockey League**
OECD	**Organization for Economic Co-operation and Development**
PSL	**Personskatteloven**
RegR	**Regeringsrätten**
RSV	**Riksskatteverket**
RÅ	**Regeringsrättens årsbok**
SAL	**Socialavgiftslagen**
SEK	**Svenska kronor**
SEL	**Selskabsskatteloven**
SFS	**Svensk författningssamling**
SINK	**Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer**
SOU	**Statens offentliga utredningar**
WHR	**World Hockey Rights**
WTO	**World Trade Organization**

Förord

Jag vill rikta ett särskilt stort tack till framför allt Bo Lundquist, ordförande i Djurgården, som tog emot mig väl i Stockholm och gav mig mycket ingående svar beträffande Djurgården, artistskattens betydelse för Djurgården och allmänt om signing bonus. Erik Schauman förtjänar ett tack för bifogat material till uppsatsen. Jag vill även rikta ett stort tack till Per Swanström, skattejurist på Skatteverket, för dina utförliga svar och din hjälpsamhet. Jag vill även tillägna ett stort tack till Hans Carell, sportchef i Helsingborg, och Hans Chrunak, klubbdirektör i Luleå, för er medverkan till denna uppsats innehåll. Jag vill även rikta ett tack till skattejurist Pär Toms, verksam i Köpenhamn som hjälpt mig med att tolka det danska skattesystemet, vilket underlättat mitt arbete med uppsatsen. Jag vill även tacka Alex och Mikkel för era kritiska synpunkter. Sist och icke att förglömma vill jag rikta ett stort tack till min handledare Lars-Gunnar Svensson för de kritiska synpunkter och den hjälpsamhet jag erhållit under uppsatsens gång, samt för att du alltid tagit dig tid att hjälpa till och rätta till små skavanker till det bättre. Din inställning att materialet alltid kan bli bättre är en fin egenskap som har hjälpt denna uppsats att bli så bra som möjligt.

Malmö i juni 2006
Christoffer Hansen

1 Inledning

I detta avsnitt kommer det att beskrivas vilka bakomliggande orsaker som denna uppsats bottnar i samt uppsatsens syfte, metod, disposition, källkritik, problemdefinition och problemformulering. I denna del kommer att presenteras många namn och klubbar, vilket är mest för att påvisa att det finns många olika situationer där artistskatten har betydelse. Det skall inte tolkas som ett subjektivt ställningstagande från författarens sida.

1.1 Bakgrund

Svenska idrottsklubbar, framför allt fotbolls- och ishockeyklubbar, utsätts för hårdare konkurrens än någonsin. Numera konkurrerar ej klubbarna endast med varandra, utan även mot utländska skattesystem. En spelare som är bosatt utomlands kan spela för en svensk klubb med så kallad artistskatt under en sexmånadersperiod. Efter det beskattas spelaren enligt svenska regler för inkomst av tjänst. Artistskatten är 15 procent och klubbarna slipper betala socialavgifter, men det förutsätts att spelaren betalar skatt i sitt hemland. Tanken är att spelaren ej skall dubbelbeskattas. I Danmark medges artistskatt under en treårsperiod, vilket är enormt fördelaktigt för framför allt danska fotbollsklubbar, som således kan kontraktera utländska spelare med en hög nettolön under en treårsperiod, och sedan sälja spelaren till en annan klubb. Det är fördelaktigt för såväl klubb som spelare. De två danska toppklubbarna, inom nordisk fotboll, Brøndby IF (i fortsättningen kallat Brøndby) och FC København (i fortsättningen kallat FCK), dammsuger marknaden på svenska spelare som ej lyckats utomlands och som ser möjligheten till en hög nettolön i Danmark. De danska klubbarna kontrakterar även utländska spelare som utvecklats i Sverige och således ökat sitt värde. De svenska klubbarna kan ej konkurrera när de danska klubbarna lägger fram ett dubbelt så bra kontraktsförslag. FCK har kontrakterat spelare som Peter Ijeh, Marcus Allbäck, Alvaro Santos, Atiba Hutchinson samt Tobias Linderoth medan svenska klubbar ej kunnat matcha liknande nettolön. Brøndby har snuvat svenska klubbar på spelare som Joseph Elanga, Johan Elmander, Marcus Lantz samt Martin Ericsson. Rent sportsligt kan svenska klubbar såsom Djurgårdens IF (i fortsättningen kallat Djurgården) och Malmö FF (i fortsättningen kallat MFF) konkurrera, men långt ifrån löne- och skattemässigt. I takt med detta stormar FCK spikrakt framåt såväl sportsligt som ekonomiskt. Klubben är på väg in i en organisation bland Europas toppklubbar. Organisationen anser att en skandinavisk klubb är redo att ta steget in.[1] De svenska klubbarna är inte ens i närheten, vilket näppeligen beror på kunnande. FCK:s sportchef Niels Christian Holmstrøm uttrycker sig så här på frågan om artistskatten är en fördel för de danska klubbarna:[2]

> ”Ja, självklart. Men skattesystemen i Sverige och Danmark är ju väldigt olika överhuvudtaget. Jag kan inte gå in på detaljer för enskilda spelare, men visst är det en fördel. Men som jag sa är FCK en intressant klubb att spela för.”

FCK:s ekonomichef Carsten Holdt uttrycker sig så här:[3]

> ”Det är ju uppenbart för vem som helst att det är en fördel med artistskatten. Om spelaren får samma lön men kan betala mindre i skatt är det givetvis en fördel för oss.”

De danska fotbollsspelarna som alltså är obegränsat skattskyldiga i Danmark är ej speciellt nöjda med situationen som den ser ut nu, då klubbarna hellre kontrakterar svenska eller andra

[1] Göteborgs-Postens webbsida, http://www.gp.se/gp/jsp/Crosslink.jsp?d=128&a=258058, 2006-02-09.
[2] Dagens Nyheters webbsida, http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=647&a=198496, 2006-01-30.
[3] Dagens Nyheters webbsida , http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=647&a=198496, 2006-01-30.

utländska spelare som kan spela under så kallat artistkontrakt än att kontraktera danska spelare. Allt detta beror följaktligen på att det kostar mer att anställa en dansk spelare än en svensk. Detta är en diskussion som oftast får väldigt lite utrymme i media. Det mesta handlar som sagt om storklubbarna som dammsuger den svenska marknaden på svenskar och utlänningar, och ej att de danska inhemska spelarna de facto missgynnas. Denna situation torde ej hållbar i längden, då den danska ligan förmodligen kommer att innehålla fler och fler utländska spelare. Det är emellertid ej enbart fotbollsklubbar som har problem med artistskatten. Svenska ishockeyklubbar, som är erkänt kända för att betala svindlande löner, tampas också med artistskatten. Säsongen 2004/2005 strejkade spelarna i världens bästa liga NHL och det öppnade för spel i Elitserien i Sverige. För att klubbarna skulle kunna lösa dessa spelare fanns enbart artiskskatten som egentligt alternativ. Många av spelarna kom i början av säsongen och lämnade efter halva, varpå klubbarna fyllde på med nya spelare. Allt detta för att undgå full beskattning. I år har MoDo Hockey (i fortsättningen kallat MoDo) och Luleå HF (i fortsättningen kallat Luleå) värvat två respektive en spelare med slovakisk nationalitet. Samtliga har värvats med artistkontrakt och spelarna har varit en bidragande orsak till att såväl MoDo som Luleå avancerat till slutspelet. Först spelas en grundserie där samtliga lag möts flera gånger. När grundserien är färdigspelad spelar de åtta bästa lagen om det åtråvärda guldet. Om MoDo och Luleå går vidare från kvartsfinalspelet, kan lagen inte behålla sina slovakiska stjärnor för att det är ekonomiskt oförsvarbart. För att Luleå skall få behålla sin slovakiska poängkung Lubos Bartecko skall Luleå betala cirka 5 miljoner SEK i skatt till staten.[4] Luleås klubbdirektör Hans Chrunak säger så här till Expressen:[5]

> ”Vår plånbok har inte den typen av pengar. Visst förstår jag att det finns de som tycker att det här visar att vi inte satsar på att gå långt. Men guldet står inte och faller med en kille.”

MoDo har drabbats av en liknande situation som Luleå, då klubben tvingas släppa sina två slovaker Jan Parday och Rastislav Pavlikovsky. Elitserien hade aldrig fått tre så pass attraktiva stjärnspelare om det ej hade varit för artistskatten. Publiken har ökat i såväl Luleå som i Örnsköldsvik[6], vilket till stor del beror på de utländska stjärnorna. Detta ger högre intäkter till klubbarna, vilket förhoppningsvis leder till en bättre ekonomi och på sikt en bättre ungdomsverksamhet. Många supportrar känner sig lurade när klubbarna handlar med spelare som om det vore övrig utrustning. Klubbarna måste överleva och har i dagsläget ej råd att lösa dessa miljonkontrakt med tillkommande arbetsgivaravgifter.

Ändamålet med en idrottsverksamhet på elitnivå är att vinna och lagen rustar varje år för att för det första klara sig kvar i den högsta serien och sedan för att spetsa till sin trupp med utländska spelare. Det förefaller som en slags konstgjord andning om ett lag skall behöva värva spelare innan säsongen för att ta så många poäng som möjligt för att slippa degradering. Ett annat alternativ som somliga klubbar ägnar sig åt är att klubben värvar spelare under vintern för att de skall nå slutspelet och kunna ha kvar spelaren över hela slutspelet. Det går alltså ej att ha en utländsk hockeyspelare över en hel säsong, förutsatt att denne ej spelar under ett vanligt anställningsvillkor. Malmö Redhawks (i fortsättningen kallat MIF) avvaktade förra säsongen med att ta in några utländska spelare för att de villa spetsa truppen mot slutet, problemet var bara att det var för sent. Vad MIF däremot gjorde var att klubben kontrakterade den kanadensiske spelaren Brett McLean med så kallat artistkontrakt. När sex månader hade gått flyttade McLean till Köpenhamn och kunde således fortfarande spela i MIF. Vad som inträffade var endast att beskattningen enligt A-SINK övergick till beskattning

[4] Expressens webbsida, http://expressen.se/index.jsp?a=539404, 2006-03-05.
[5] Expressens webbsida, http://expressen.se/index.jsp?a=539404, 2006-03-05.
[6] Örnsköldsvik är hemstaden för Modo Hockey.

enligt SINK. I årets upplaga av MIF har två spelare, André Savage och Kim Staal, valt att bosätta sig i Köpenhamn och således beskattas dessa enligt SINK-reglerna. Södertälje SK (i fortsättningen kallat Södertälje) kontrakterade två spelare, Stanislav Neckár och Miroslav Zálesák, som skulle hjälpa klubben kvar i Elitserien, men deras artistkontrakt gick ut med fyra matcher kvar att spela.[7] Malmös placering i landet tyder på något övertag beträffande SINK-reglerna, då infrastrukturen i Öresundsregionen är välutbyggd och välplanerad. Det tar exempelvis ej längre tid att ta sig från Köpenhamn till Malmö än vad det tar att ta sig från en av Stockholms förorter till centrum av Stockholm. Därmed är det ej sagt att Malmö skulle ha en enorm fördel gentemot övriga klubbar, rent konkurrensmässigt, då det de facto handlar om att vinna, men helt klart ligger Malmö bra till. Detta torde missgynna övriga klubbar i landet, då konkurrensen ej sker på lika villkor på grund av parametrar som klubbarna ej kan styra över. I Sverige, rent geografiskt, är det endast tre städer med lag på elitnivå i fotboll och ishockey som kan dra fördel av SINK-reglerna. Det är Malmö, Helsingborg och Luleå.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur artistskatten ser ut i Sverige och jämföra det med motsvarande skatt i Danmark. Uppsatsen behandlar olika situationer som de skattskyldiga, det vill säga spelarna samt klubbarna bör ta i beaktning när kontrakt skrivs, hur övergången skall ske, hur och var beskattning skall ske, och om skattesystemen verkligen är neutrala.

1.3 Metod

Metoden är en klassisk rättsdogmatisk metod, vilket innebär studie av befintlig lagtext och doktrin har bedrivits.[8] Till viss del har en komparativ metod använts, då två länders system jämförts. Material till uppsatsen har framför allt varit svenska rättsfall inom området, förarbeten till lagtext, dansk och svensk doktrin inom skatterätt, svensk lagtext samt dansk lagtext Aktuella siffror, för bland annat aktuell kommunalskatt och socialavgifter har erhållits från Skattverkets webbsida. Den rättsliga analysen kompletteras med intervjuer. Datainsamling har erhållits genom intervjuer med berörda klubbar såsom Djurgårdens IF, Helsingborgs IF och Luleå HF. Datainsamling har vidare erhållits genom intervju med Skatteverkets avdelning för artistskatt. Detta har främst skett för att ge en helhetsbild av vad som är det huvudsakliga problemet med artistskatten och dess tillämpning. Vidare har material insamlats från EU-kommissionen i form av ett avgörande. Då dessa två aktörer, klubbarna kontra de fiskala myndigheterna, står på var sin sida i frågan är det av stort intresse att sammanställa de olika genmälena till en intressant diskussion i slutet av uppsatsen.

[7] Expressens webbsida, http://expressen.se/expressen/jsp/polopoly.jsp?a=554015, 2006-03-29.
[8] Peczenik (1995), s. 33.

1.4 Disposition

Uppsatsens disposition ser ut enligt följande:

- Internationell rätt med fokus på EG-rätt
- Svensk rätt med fokus på artistskatten
- Dansk rätt med fokus på expertskatten
- Signing bonus
- Intervjusvar
- Anmälan till EU-kommissionen
- Analys och slutsatser
- Slutdiskussion

1.5 Avgränsningar

Denna uppsats avgränsas till att endast belysa problematiken för framför allt fotbolls- och ishockeyklubbar, då det inom dessa två idrotter vållat störst uppståndelse kring artistskatten, dess tillämpning och utformning.

1.6 Källkritik

När det gäller tolkningen av den danska lagtexten, är det begränsat vad som är möjligt att få fram, då ej hela skattesystemet beaktas. Danska förarbeten behandlas i väldigt liten utsträckning. Vid exempelvis intervjuer med berörda parter, är det lätt att dessa agerar och resonerar aningen subjektivt, vilket är fullt naturligt. Detta skall dock tas i beaktning, vilket också är en av anledningarna till valet av intervjuobjekt. Anledningen till att Hans Chrunak, klubbdirektör i Luleå, valts som intervjuobjekt är för att han är verksam inom en ishockeyklubb. Anledningen till att två fotbollsklubbars intervjuats är dels för att en stor klubb och en liten klubb ser olika på saker och ting, dels beträffande omsättning, men även beträffande mål och värderingar. Hans Carell, som sportchef i Helsingborg, är kanske den mest drabbade sportchefen i landet, vad gäller förlorade spelare till Danmark. Bo Lundquist, ordförande i Djurgården, har länge figurerat i media och har sett problematiken med spelarflykt i flera års tid. Djurgården är även Sveriges bästa klubb, resultatmässigt, under 2000-talet. Tanken var att intervjuer skulle ske med MFF, FCK och Brøndby, men samtliga tre har ej visat denna uppsats något intresse. Att de danska klubbarna valt att avstå från denna uppsats är naturligtvis beklagligt, då det hade varit intressant att undersöka hur danska klubbarna agerar. Vidare har Per Swanström, skattejurist på Skatteverket i Ludvika, intervjuats. Hans åsikter och tankar kring artistskatten och dess betydelse är nog det närmsta författaren kan komma beträffande tolkandet av lagen, då det finns ytterst få rättsfall inom området. Swanström arbetar särskilt med internationella frågor beträffande artister och har stor erfarenhet genom många år inom Skatteverket. Genom att intervjua två oberoende parter av helt olika uppfattning, blir jämförelsen helt och hållet subjektiv utifrån mitt eget perspektiv. När det gäller artiklar och krönikor ur dagspressen gäller det även där att höja ett varningens finger, då även dessa tenderar att agera subjektivt och mindre sällan även osakligt. I en juridisk uppsats skall hänsyn tas till lagtext, hur denna tillkommit, och hur den skall

tolkas. Vad en icke sakkunnig anser om en viss regel har egentligen ingen dignitet, mer än att det kan tänkas ha ett intresse för hur den breda allmänheten uppfattar och tolkar problematik och eller fördelar med vissa regler.

1.7 Problemdefinition

I Danmark kan en idrottsman som är utomlands bosatt, och således att betrakta som begränsat skattskyldig i landet, vistas och beskattas med förmånliga skatteregler under 36 månader. Detta ger upphov till stora neutralitetsbrister, dels gentemot övriga länder och dels gentemot de inhemska spelarna som är missgynnade. På grund av olikheter mellan dansk och svensk artistskatt föreligger ej neutralitet, vilket innebär att de svenska klubbarna torde vara de som är mest drabbade. Vanligtvis kan idrottsmännen skatta i utlandet och således ej i sitt hemland under en begränsad period. Denna begränsade period är *sex månader*[9], vilken är en internationellt sett bruklig regel. I Danmark kan en utomlands bosatt idrottsman beskattas förmånligt i 36 månader och anses alltså som utflyttad till Danmark efter sex månader. Danmark för alltså en skattepolitik som starkt kan ifrågasättas. Länder i avtalsslutande stater är ej längre suveräna i den bemärkelsen att de kan ha vilka skattregler som helst. Konsekvenserna av det danska systemet är att det förekommer omvänd skattekonkurrens där utländska medborgare gynnas. Det förekommer även svenska försök att kringgå problemen, såsom att betala ut höga ersättningar till spelare och en mindre summa lön, men även att ha spelaren bosatt utomlands. I Sverige kan vissa klubbar ha sina spelare utomlands bosatta hela tiden, medan andra ej kan detta vilket även skapar en neutralitetsbrist i det svenska systemet.

1.8 Problemformulering

Vilka problem skapar neutralitetsbristerna i det danska skattesystemet? Vad kan göras åt detta? Det sker olika skatteupplägg i Sverige, hur skall dessa lösas?

[9] Se avsnitt 2.2.

2 Internationell skatterätt

I detta avsnitt kommer det att redogöras för internationell skatterätt och dess betydelse. Det är många faktorer som spelar in vid flytt mellan gränserna, oavsett om detta är tillfälligt eller stadigvarande. Såväl intern rätt som EG-rätten och dubbelbeskattningsavtalen kan tänkas spela in. Sexmånadersregeln har även stor betydelse för var beskattning skall ske.

2.1 Inledning

I första hand är det intern rätt som gäller, men staterna kan ha reglerat vissa skatteanspråk i dubbelbeskattningsavtal. EG-rätten har företräde, som indirekt är svensk rätt, om den skulle stå i konflikt med den svenska interna rätten om den har direkt effekt.[10] Såväl svensk rätt som dansk rätt bygger på *domicilprincipen*, vilken säger att skattskyldiga skall beskattas bosättningslandet. Vidare bygger såväl svensk rätt som dansk rätt också på *källstatsprincipen*, vilken säger att skattskyldiga skall beskattas i det land där inkomsten är förvärvad oavsett om den skattskyldige är bosatt i landet eller ej.[11] De flesta länder bygger sin rätt på dessa två principer. USA bygger emellertid sin rätt på *nationalitetsprincipen*, vilken säger att den skattskyldiges medborgarskap skall vara avgörande för var beskattningen skall ske.[12] En amerikansk medborgare skall alltså beskattas i USA oavsett om denne är verksam i landet eller ej, enbart på grund av dennes medborgarskap. Dessa internationella principer är till för att länder ej skall undgå att få sin del av beskattningen.

2.2 Sexmånadersregeln

Om den skattskyldige tar anställning i ett annat land under minst sex månader är inkomsten undantagen beskattning i Sverige förutsatt att inkomsten beskattas i arbetslandet och att den skattskyldige ej får besöka Sverige mer än 36 dagar under sexmånadersperioden. Vidare får inte besöken ej ske i början eller i slutet av utlandsvistelsen. Detta framgår av 3 kap. 9 § 1 st. IL. Om den skattskyldige vistas i Sverige i mer än sex månader anses vistelsen som stadigvarande enligt 3 kap. 3 § IL. Denna regel är en allmän bruklig regel som många system använder.

2.3 Ettårsregeln

Om den skattskyldiges anställning och således utlandsvistelse vara minst ett år i samma land är inkomsten undantagen beskattning i Sverige förutsatt att arbetsgivaren är utländsk eller privat svensk arbetsgivare, eller att inkomsten är *undantagen* beskattning i arbetslandet på grund av skatteavtal med landet, och att den skattskyldige ej får vistas i Sverige mer än 72 dagar under ettårsperioden. Vidare får inte besöken ej ske i början eller i slutet av utlandsvistelsen. Detta framgår av 3 kap. 9 § 2 st. IL. Ettårsregeln skiljer sig alltså åt i jämförelse med sexmånadersregeln i det avseendet att inkomsten är skattebefriad i utlandet.

[10] Lodin m.fl. (2003), s. 536
[11] Lodin m.fl. (2003), s. 503.
[12] Pelin (2004), s. 17.

Detta kan bero på olika saker, det kan vara så att alla skattefria i landet, eller att det arbete som utförs ej skall beskattas i landet.

2.4 Dubbelbeskattningsavtal

Ett skattesubjekt blir dubbelbeskattat när denne har anknytning till två länder. För att lindra beskattningen har länderna dubbelbeskattningsavtal med varandra. Att dubbelbeskattning sker är för att skattesubjekten ofta beskattas i enlighet med källstatsprincipen och med domicilprincipen. De flesta länderna använder just dessa principer uppstår problem. Hade avtal ej reglerat detta hade skattesubjektet varit tvungen att skatta fullt ut såväl i källstaten som i domicilstaten. Dubbelbeskattningsavtalen är antingen *multilaterala* eller *bilaterala*, det vill säga antingen flersidiga eller tvåsidiga. Vanligtvis är dubbelbeskattningsavtalen bilaterala, men undantag finns. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är exempelvis multilateralt. Det skall också nämnas att dubbelbeskattningsavtal är antingen fullständiga eller partiella.[13] Dubbelbeskattningsavtal är till för att reglera var alla slags inkomster och förmögenheter skall beskattas. Detta sker för att båda länderna har skatteanspråk på den skattskyldiges inkomster. Avtalet blir tillämpligt i alla situationer där båda staterna har skatteanspråk på ett skattesubjekt eller ett skatteobjekt. Syftet med detta är att i görligaste mån förhindra att internationell dubbelbeskattning sker.

I vissa situationer kan den skattskyldige göra avdrag för samma utgift i båda länderna. Ett exempel på detta är om en dansk arbetar i Sverige, men är bosatt i Danmark och beskattas i Sverige med SINK, kan denne göra ränteavdrag såväl i Sverige som i Danmark. Generellt sett skall den skattskyldige beskattas i det land där denne uppburit inkomst. Detta är förenligt med källstatsprincipen. Skatten fördelas staterna emellan och detta kan ske på olika sätt. Det viktigaste i alla dubbelbeskattningsavtal är metodartiklarna.[14] De vanligaste metoderna är *exemptmetoden* och *skattavräkningsmetoden*.[15] Exemptmetoden innebär att inkomsten endast beskattas i det land som erhållit beskattningsrätten, medan skatteavräkningsmetoden innebär att skattesubjektet beskattas för samtliga inkomster och förmögenheter i hemviststaten, det vill säga i domicilstaten. Sedan avräknas den skatt som erlagts till den andra staten. Det kan exempelvis vara så att den skattskyldige är bosatt och arbetar i Sverige men äger en sommarstuga utomlands. Då betalas således fastighetsskatt dels i utlandet och dels i Sverige. Däremot avräknas den utländska fastighetsskatten, vilket medför att den skattskyldige ej dubbelbeskattas.

Ett dubbelbeskattningsavtal blir del av svensk lag och skall tolkas som en sådan. Domstolar och myndigheter skall alltså betrakta avtalet som vilken annan svensk lag. Däremot är ett dubbelbeskattningsavtal ett folkrättsligt avtal och måste följaktligen tolkas som ett sådant. I artikel 3 i OECD:s modellavtal framgår följande:

> ”Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definieras i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.”

[13] Pelin (2004), s. 119
[14] Lodin m.fl. (2003), s. 535.
[15] Pelin (2004), s. 177 ff.

Vad detta innebär är alltså att domstolarna i respektive land skall tillämpa interna tolkningsregler vid eventuella oklarheter i avtalet. Problemet med detta är emellertid att staterna kan tänkas tolka avtalet olika, vilket kan led till just dubbelbeskattning, som avtalet är avsett för att hindra.[16]

2.4.1 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Av artikel 17 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet framgår följande:[17]

> ”Artister samt idrotts- och sportutövare
>
> 1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i annan avtalsslutande stat i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrotts- eller sportutövare, beskattas i denna andra stat.
>
> 2. I fall då inkomst genom verksamhet som artist eller idrotts- eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrotts- eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrotts- eller sportutövaren bedriver verksamheten.
>
> Undantag 3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte på inkomst genom verksamhet som artist eller idrotts- eller sportutövare med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver i annan avtalsslutande stat i fall då besöket i denna andra stat huvudsakligen bekostas av offentliga medel i den förstnämnda staten. I sådant fall beskattas inkomsten endast i denna förstnämnda stat.”

Av artikel 14 och 15 framgår vad som är att betrakta som självständig yrkesutövning respektive inkomst av tjänst.

I ett avtal mellan Sverige och Danmark från den 1 januari 1997 skall den skattskyldige i stort sett alltid beskattas i verksamhetsstaten. Detta framgår av artikel 25 6 B. Den danska och den svenska regeringen undertecknade ett avtal den 29 oktober 2003, och av detta avtal framgår att det företrädesvis gäller Öresundspendlare.[18] Löneinkomster skall fortfarande endast beskattas i arbetslandet. Arbetslandet skall erlägga ett utjämningsbelopp som kompensation för skattebortfallet för kommuner och landsting. Vidare gäller samma sak för pendlare som delvis arbetar i hemmet. Dessa skall också endast beskattas i det arbetslandet där de arbetar mest. Detta innebär att en arbetstagare kan arbeta 45 procent av tiden i hemmet i Danmark och resterande 55 procent i Sverige och således beskattas med SINK, vilket torde fördelaktigt för den skattskyldige.

2.5 OECD:s modellavtal

OECD bildades främst för att underlätta världshandeln för avtalsslutande stater, men även för icke-avtalsslutande stater. OECD har upprättat modellavtal för hur ett dubbelbeskattningsavtal bör vara utformat. Det blev klart 1963 och har sedan dess haft en stor betydelse för

[16] Vogel (1997), s. 56.
[17] Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.
[18] Pelin (2004), s. 191.

dubbelbeskattningsavtalen.[19] 1977 ersattes det gamla avtalet, vilket benämndes *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Avtalet ändrades 1992 och används än i dag och har således reviderats två gånger sedan det ursprungliga framtogs 1963. Det nya avtalet benämndes *Model Tax Convention on Income and on Capital*.[20] I det nya avtalet har det skett få förändringar. En intressant förändring är emellertid OECD-rapporten *Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen* från 1987 som tillkom i det nya avtalet.[21] Detta framgår av artikel 17, som ovan nämnts.[22]

Till modellavtalet har även tillfogats en kommentar, där tolkning till respektive artikel återfinns.[23] Modellavtalet och dess kommentarer har fått betydande konsekvenser på hur förhandlingar om skatteavtal skall föras och hur dessa skall tillämpas och tolkas. Modellavtalet har använts som underlag vid förhandlingar mellan två avtalsslutande parter, men även av icke-avtalsslutande parter angående dubbelbeskattningsavtal. Syftet med kommentarerna torde vara att skapa enhetliga regler. Det skall dock sägas att avtalet ej är bindande och behöver följaktligen ej användas. Det skall snarare ses som en modell.[24]

I modellavtalets första artiklar anges de personer som omfattas av avtalet och vilka skatter som berörs av avtalet. Modellavtalet är tillämpligt på personer som är bosatta i en avtalsslutande stat eller i båda staterna. De skatter som omfattas av avtalet är inkomster och förmögenheter. Detta framgår av artiklarna 1-2. Vidare uppställer modellavtalet regler för att eliminera dubbelbeskattning. Av artiklarna 6-12 framgår vilka slags inkomster som skall beskattas i domicilstaten och vilka som skall beskattas i källstaten. Liknande regler finns för förmögenheter, vilka återfinns i artikel 22. Av modellavtalet framgår även att avtalsslutande stater själva kan välja vilken avräkningsmetod de vill av exemptmetoden och skattavräkningsmetoden.

I modellavtalet artikel 24 framgår att all diskriminering av den andra statens medborgare är förbjuden.[25] I likhet med EU:s fyra friheter får således medborgarskapet ej missgynnas. Vidare nämns i artikeln att om särskilda skatteförmåner ges till inhemska organ på grund av dess natur, medför det ingen skyldighet för staten att ge samma förmåner till liknande utländska organ.[26] Vad diskrimineringsförbudet de facto skall reglera är att, två skattsubjekt bosatta i samma land skall behandlas lika oavsett om deras medborgarskap skiljer sig åt. Diskrimineringsförbudet gäller även mervärdesskatt och fastighetsskatt utöver vad som nämns i artikel 2.[27]

2.6 EG-rätt

Dubbelbeskattningen har skadliga effekter på utbytet av EU:s fyra friheter; *varor*, *tjänster*, *arbetskraft* och *kapital*. Enligt EU skall en medborgare i ett EU-land kunna flytta fritt runt och arbeta var denne vill inom unionen. Samma sak gäller för varor, tjänster och kapital. Utan

[19] Lodin m.fl. (2003), s. 534.
[20] Pelin (2004), s. 155.
[21] Pelin (2004), s. 155.
[22] Se punkt. 2.2.1.
[23] Lodin m.fl. (2003), s. 534.
[24] Pelin (2004), s. 156.
[25] Pelin (2004), s. 180.
[26] Pelin (2004), s. 180.
[27] Pelin (2004), s. 180.

dubbelbeskattningsavtalen hade dessa friheter aldrig kunnat uppnås. EG-rätten kan ses som ett tredje rättssystem vid sidan av den interna internationella skatterätten och folkrätten.[28] Syftet med EG-rätten är att underlätta handeln inom union utan störningar och att se till att eliminera all form av diskriminering. En ökad harmonisering av skatterna har varit ett av de huvudsakliga uppdragen för kommissionen inom unionen. Som ovan nämnts, skall en medborgare, inom unionen, kunna röra sig fritt. Av artikel 39 framgår definitionen av vad som är att betrakta som fri rörlighet för en arbetstagare inom unionen, och detta skall upprätthållas, för att ej strida mot EU:s stadgar. Nedan följer artikel 39 i sin helhet:

> ”1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
>
> 2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
>
> 3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att
> a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
> b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
> c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,
> d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.
>
> 4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.”

Konkurrensen mellan klubbar i Sverige och i Danmark sker ej enbart sportsligt, utan även skattemässigt. Enligt EU är vissa former av skattekonkurrens förbjudna. Med exportsubvention menas att en stat ger bidrag till ett skattobjekt eller skattesubjekt för att främja exporten. Detta är, enligt WTO, ej tillåtet utom i vissa fall. Det rör sig främst om jordbrukssektorn. Om staterna ensidigt avser att gynna investeringar från utlandet anses detta av såväl OECD som EU vara osund och skadlig skattekonkurrens.[29] Ett statligt stöd snedvrider konkurrensen och får ej förekomma. Detta oavsett om det rör sig om skatterabatt, subvention eller statliga garantier. EU-kommissionen kan i vissa undantagsfall medge rätt till statligt stöd av miljöpolitiska skäl. Det kräver dock att detta stöd har anmälts till kommissionen.[30] Av artikel 87 framgår det att det är förbjudet att gynna vissa företag eller produktion. Detta anser EU, precis som WTO, snedvrider konkurrensen.[31] I och med inträdet i EU har staterna frånsagt sig en del av sin suveränitet. Inom vissa områden fattas besluten på gemenskapsnivå med enkel eller kvalificerad majoritet. Harmonisering kan således ske, inom vissa områden, utan att staterna kan förhindra detta. Harmoniseringen på direkt beskattning regleras ej i någon specifik artikel i EG-fördraget. Staternas suveränitet kan följaktligen inskränkas om det föreligger diskriminering eller otillåtna statsstöd.

2.7 Internationell skatteflykt

Staterna vill i störst möjliga mån eliminera internationell skatteflykt och att diskriminering av utländska medborgare sker. Vad som menas med internationell skatteflykt är helt sonika att de

[28] Pelin (2004), s. 195.
[29] Pelin (2004), s. 250.
[30] Kommerskollegiums webbsida, http://www.kommers.se/templates/Standard2____535.aspx, 2006-04-20.
[31] Pelin (2004), s. 223.

skattskyldiga utnyttjar beskattningsskillnader mellan två stater för att uppnå skattefördelar.[32] Vanligtvis rör sig skatteflykt om bolag som flyttar verksamheter till skatteparadis eller att kapital flyttas till skatteparadis. Vidare kan det också tänkas att tjänster debiteras från skatteparadis fastän bolaget har sitt säte i ett EU-land. För en idrottsman kan skatteflyktsreglerna bli tillämpliga om det är tal om ett genomsynsärende från Skatteverkets sida. Det skulle då vara om det ligger ett skatteupplägg i botten av ett kontrakt som, av olika anledningar, kan uppfattas som ett direkt sätt att undgå skatt.[33]

2.8 Sammanfattning

En spelare från exempelvis Brasilien som spelar i antingen Danmark eller i Sverige, skall följaktligen beskattas i Danmark eller i Sverige, men det förväntas att spelaren sedan avräknar detta i Brasilien. Tanken är alltså ej att spelaren eller andra artister skall beskattas lindrigare än andra medborgare. Tanken är snarare att beskattningen i Sverige skall vara lindrigare för att spelaren visats här under en kortare period och kommer att beskattas i sitt hemland. Pendlare mellan Danmark och Sverige beskattas endast i arbetslandet i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet länderna emellan. Detta innebär att varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig mellan Danmark och Sverige. Beträffande tillfälligt arbete utomlands skall den skattskyldige, i enlighet med sexmånadersregeln, endast beskattas i arbetslandet, förutsatt att vistelsen är minst sex månader. Detta innebär att om en svensk klubb, exempelvis Djurgården, väljer att kontraktera en brasiliansk spelare under en sexmånadersperiod behöver denne endast skatta i Sverige och undantas alltså skatt i Brasilien, förutsatt att Brasilien tillämpar sexmånadersregeln. Samma regler gäller om en svensk åker till England för att spela. Om vistelsen vara i minst sex månader beskattas spelaren endast i England, och alltså ej i Sverige. Om spelaren däremot endast är i England under tre månader beskattas denne i såväl England som Sverige då båda länderna har anspråk på skatten. Detta regleras i sin tur med metodavtalen. Tanken är alltså att det rör sig om tillfälligt arbete utomlands, men att den skattskyldige fortfarande anses hemmahörande i Brasilien. Efter denna period anses spelaren utflyttad ur Brasilien och kommer i Sverige att beskattas med vanliga inkomstskatteregler. Den som stadigvarande vistas i Sverige likställs följaktligen enligt 3 kap. 3 § IL med en som är bosatt i Sverige. I Danmark föreligger det ej på detta sätt, då det danska systemet är uppbyggt på ett annat sätt. I Danmark betraktas spelaren fortsättningsvis som begränsat skattskyldig, även om spelaren ansetts som utflyttad från sitt hemland.[34] Det kan emellertid förhålla sig på det viset att utländsk intern rätt har anspråk på skatt även om spelaren endast är i Sverige under minst sex månader. Av OECD:s modellavtal framgår, som ovan nämnts, att idrottsmän i sin helhet får beskattas i källstaten, det vill säga i den staten där inkomsten är förvärvad. Vidare skall nämnas att staterna inom EU ej har rätt att diskriminera medlemmar och ej heller rätt att ge statligt stöd i form av skatterabatt som således snedvrider konkurrensen. Otillåtna statsstöd är således ej tillåtet.

[32] Pelin (2004), s. 122.
[33] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-24.
[34] Se avsnitt 4.4.

3 Svensk skatterätt

I detta avsnitt kommer svenska regler att redovisas med fokus på artistskatten och förarbeten till denna. Då ställs krav på att den skattskyldige skall vara begränsat skattskyldig, kommer det även att redogöras för detta begrepp samt för dem som är obegränsat skattskyldiga. Avslutningsvis ges en beskrivning av de svenska expertreglerna samt allmänt om socialavgifter.

3.1 Inledning

Den svenska skattelagstiftningen är tydlig och väl utformad. Sedan skattereformen 1990, har lagstiftaren delat in inkomstskattelagen (i fortsättningen kallad IL)[35] i tre olika inkomstslag; tjänst, näringsverksamhet och kapital. En svensk medborgare betraktas enligt svensk lag som en fysisk person och skall således beskattas som en sådan.[36] Som fysisk person kan man antingen vara *obegränsat skattskyldig*[37] eller *begränsat skattskyldig*.[38] Som fysisk person beskattas man i inkomstslaget tjänst, vilken omfattar alla tjänsteinkomster, oavsett karaktär. Inkomstslaget tjänst är progressivt; skatten ökar således i takt med att lönen ökar. Vidare bygger svensk rätt på *neutralitetsprincipen*[39], vilken säger att skattereglerna skall vara neutrala beträffande vilket val en skattskyldig skall välja om det finns olika handlingsalternativ. Detta innebär således att skatterna ej skall vara en påverkande faktor.[40] Men är verkligen det svenska skattesystemet neutralt beträffande olika handlingsalternativ? Frågan bör nog besvaras nekande med bland annat fastighetsskatten i beaktning. Det finns, enligt min mening, ingen neutralitet överhuvudtaget, för den skattskyldige skall hela tiden ta många saker i beaktning, såsom bostadsort, boendeform och hur mycket en småföretagare väljer att plocka ut ur sin firma. Det svenska systemet har således stora neutralitetsbrister, vilket inte minst kan ses vad gäller beskattning av inkomster, som sker progressivt.

3.2 Obegränsat skattskyldig

Enligt 3 kap. 3 § 1 st. IL skall följande personer anses som obegränsat skattskyldiga:

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

Begreppet obegränsat skattskyldig bygger på domicilprincipen, som beskrivits ovan. Den obegränsat skattskyldige skall alltså vara bosatt i Sverige. Någon med ”väsentlig anknytning till Sverige” kan exempelvis ha flyttat från Sverige men ha kvar sin näringsverksamhet eller familj i landet. Vad som menas med familj är om den skattskyldige har en make eller maka i landet.

[35] Inkomstskattelag (1999:1229)
[36] 3 kap. IL
[37] 3 kap. 3 § 1 st. IL
[38] 3 kap. 17 § IL
[39] Jmf. prop. 1990/91: 159, s. 20.
[40] Lodin m.fl. (2003), s. 37.

Det finns dock undantag från detta. Av 3 kap. 9 § 1 st. IL framgår att om en skattskyldig vistas utomlands i minst sex månader, är denne ej skattskyldig i Sverige för den del som redan är beskattad utomlands. Denna regel benämns i litteraturen som sexmånadersregeln. Av andra stycket samma lag framgår att om vistelsen sträcker sig över minst ett år i samma land, är den skattskyldige ej skattskyldig i Sverige längre. Vidare står att den skattskyldige ej får vistas i Sverige mer än 72 dagar under denna ettårsperiod, som brukar benämnas som ettårsregeln.

Om den skattskyldige har inkomst av tjänst och är obegränsat skattskyldig i Sverige, är det, enligt 65 kap. 3-5 §§ IL, följande skatter denne kan vara pliktad att betala:

- Kommunal inkomstskatt, varierar beroende på var den skattskyldige är bosatt.[41]
- 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 306 000 SEK.
- 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 460 500 SEK.

Den skattskyldige har rätt till vissa avdrag och har även rätt till ett grundavdrag, enligt 63 kap. IL. Storleken på grundavdraget är beroende av hur hög inkomsten är. Vidare har den skattskyldige, enligt 12 kap. 1 § IL, rätt till avdrag för utgifter för att *förvärva och bibehålla inkomster*. Detta kan röra sig om reseersättning eller liknande.

3.3 Begränsat skattskyldig

Om den skattskyldige ej är bosatt i Sverige, men ändå har anknytning till riket är denne begränsat skattskyldig här. Det kan vara så att den skattskyldige arbetar i Sverige, men är bosatt i Danmark. Det kan även tänkas att den skattskyldige äger finansiella tillgångar eller liknande, men är bosatt i ett annat land. I denna situation är också den skattskyldige skattskyldig i Sverige. Definitionen av begränsat skattskyldig framgår av 3 kap. 17 § IL. I situationen där en skattskyldig är bosatt i Danmark men förvärvar sin inkomst i Sverige gäller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta[42] (i fortsättningen kallad SINK). Det ställs emellertid krav på den skattskyldige att denne de facto är bosatt utomlands Begränsat skattskyldig är också den som uppfyller kraven som ställs för att betraktas som artist.[43] Är den skattskyldige utomlands bosatt skall denne, enligt 5 § SINK, betala särskild inkomstskatt för inkomst av tjänst.

Av 6 § SINK kan utläsas att den skattskyldige undantas skatteplikt för inkomst från Sverige under vissa förhållanden. Om en skattskyldig är bosatt utomlands och vanligtvis arbetar där, men arbetar i Sverige i mindre än 183 dagar (*sexmånadersregeln*) under ett år och är anställd av en utländsk arbetsgivare, då sker beskattningen utomlands. Av 7 § SINK kan utläsas att skattesatsen uppgår till 25 procent av bruttolönen. Beskattas den skattskyldige enligt SINK-reglerna medges ej något grundavdrag och generellt är avdragsrätten mer begränsat än om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Principen bakom SINK-reglerna är källstatsprincipen, som redogjorts för ovan. Från och med den 1 januari 2005 har den

[41] Skatteverkets webbsida, http://www.skatteverket.se/skatter/skattetabeller/main.html#kommunala, 2006-03-01.
[42] Lag (1991:586) om särskild löneskatt för utomlands bosatta
[43] Se punkt 3.4.

skatteskyldige rätt att välja om denne vill beskattas enligt SINK-reglerna eller om denna vill beskattas som en obegränsat skattskyldig. Detta förutsatt att den skattskyldige är begränsat skattskyldig. Fördelarna med detta torde vara att avdragsrätten blir mer omfattande och rätten till grundavdrag medges.

3.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

3.4.1 Aktuell lydelse

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl. (i fortsättningen kallad A-SINK) den lag som skall tillämpas om den skattskyldige är utomlands bosatt och således begränsat skattskyldig, förutsatt att den skattskyldige är att anse som artist. Enligt 3 § A-SINK avses bland annat följande:[44]

> *bosatt utomlands:* om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig,
>
> *idrottslig verksamhet:* personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagningar,
>
> *idrottsman:* den som utövar idrottslig verksamhet,

Som ovan anförts omfattar A-SINK fysiska som är hemmahörande i en utländsk stat. Som framgår av ovan anförda uppställning krävs det alltså att den skattskyldige är hemmahörande i utlandet, framträder inför publik och är idrottsman. Denna definition stämmer väl överrens med den gängse uppfattningen om vad en utländsk idrottsutövare skall ses som, vid ett uppträdande på svenskt territorium. Enligt 3 a § A-SINK skall samtliga uppgifter anges i SEK, om ej annat anges i 17 § A-SINK. Vidare följer av 4-5 §§ att skattskyldig skall den fysiska eller juridiska person som är bosatt utomlands och som uppbär inkomst i riket. Vidare följer att skattskyldighet ej föreligger för en artist eller idrottsman om denne uppbär inkomst från ett utländskt hemmahörande artistföretag. Det som är beaktansvärt med lagen är att den ej omfattar i utlandet bosatta idrottsledare och eller undervisnings-, instruktionsverksamhet.[45] Andaktsutövning omfattas ej av lagen, vilket torde rimligt, då detta ej kan anses som någon artistisk uppvisning i vilket utförande det än må ske i.

Ett stort problem uppenbaras då en artist både utövar och undervisar en viss artistisk verksamhet. Det kan exempelvis röra sig om en spelande fotbollstränare, vilket är vanligt förekommande. Det kan även vara en kompositör som håller i ett kombinerat uppträdande och undervisande. Enligt utredarna skall den del som kan hänföras till själva uppträdandet ses som artistisk verksamhet och beskattas i enlighet med A-SINK.[46] Av 6 § A-SINK framgår det att den som är redovisningsskyldig för skatten också är ansvarig för att betala särskild inkomstskatt. I klartext innebär detta att den eller de som betalar ut skattepliktig ersättning till en utomlands bosatt artist eller idrottsman skall göra avdrag för erlagd skatt och redovisa detta i räkenskaperna.

---

[44] För samtliga; se 3 § A-SINK.
[45] SOU 2003:12, s. 199.
[46] SOU 2003:12, s. 199.

Av 7 § A-SINK framgår att skattepliktig inkomst för artist, idrottsman eller artistföretag är kontant ersättning eller annan ersättning som uppbärs i landet för en idrottslig eller artistisk verksamhet. Det krävs emellertid att ersättningen är baserad på ett genomförande på svenskt territorium. Vad som sägs om kontakt ersättning skall också omfatta förskottsbetalning. En förskottsbetalning kan utgöras av en signing bonus.[47] Av andra stycket samma paragraf framgår att även biljettintäkter, reklamintäkter eller liknande tillställningar i Sverige också ses som skattepliktig inkomst.

Av 8 § A-SINK framgår vad som är undantaget skatteplikt, som bland annat är inkomst av royalty och frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får.

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent, vilket är en beaktansvärd skillnad gentemot inkomstskatten. Av 10 § A-SINK framgår att Skatteverket är beskattningsmyndighet.

3.4.2 Förarbeten till artistskatten

Det förhåller sig så att vissa svenska ideella föreningar som arrangerar idrottslig eller annan artistisk verksamhet kan vara undantagna från skattskyldighet. Undantaget återfinns i 7 kap. 7 § IL. Beträffande utländska arrangörer som vistas i Sverige ges inga undantag, utan detta undantag är begränsat till svenska ideella föreningar.[48] Den tidigare lydelsen av vad som ansågs vara en artist, enligt lag (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter (i fortsättningen kallad BevL). Reglerna bygger på en gammal lagstiftning som både är sakligt och formellt föråldrad.[49] Reglerna har varit uppe för diskussion vid ett tidigare tillfälle, men någon ny lag kom alltså ej till stånd vid den tidpunkten.[50] De tidigare bestämmelserna innebar att en fysisk person som var bosatt utomlands och som medverkade i ett svenskt offentligt uppträdande erlade en bevillningsavgift på ersättningen som uppburits vid uppträdandet. Bevillningsavgiften skulle beräknas på hela bruttoersättningen inklusive kostnadsersättningar, naturaförmåner och omkostnader som arrangören eller arrangörerna erlagt direkt. Bevillningsavgiften uppgick till 30 procent av bruttoersättningen, och det var arrangören eller arrangörerna som stod för inbetalningen till Skattemyndigheterna. Idrottsutövare som var anslutna till Sveriges Olympiska Kommitté eller Sveriges Riksidrottsförbund var också befriade från att erlägga någon bevillningsavgift.

I förarbetena till särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. avskaffades systemet med bevillningsavgifter, och i stället infördes dagens lag om A-SINK.[51] I propositionen framgår att likformighetsskäl skall tillämpas och att utländska idrottsmän på samma sätt som utländska artister. Undantaget att idrottsmän slapp erlägga någon skatt upphävdes således, då idrottsverksamheten skall anses som lika kommersiell som annan form av artistisk verksamhet. Anledningen till att befrielse från skatt togs bort var att nästan samtliga länder som studerats, saknade befrielsemöjligheter. Med det i beaktning fanns det vidare ingen som helst anledning för Sverige att ej ha sin lag uppbyggd på likartat sätt. Av

[47] Se avsnitt 5.
[48] SOU 2003:17, s. 197.
[49] Proposition 1990/91:159, s. 18.
[50] SOU 1977:96.
[51] SOU 2003:17 s. 198.

artistbeskattningskommitténs redogörelse framgår att vissa europeiska länder tillämpar källstatsbeskattning, som Sverige tillämpar, medan andra tillämpar nettobeskattning. Enligt förarbetena fanns inga tecken på gemensam beskattning av utländska artister inom unionen. Beskattning för utomlands bosatta artister och idrottsmän återfinns numera, som ovan nämnts, i A-SINK.

I artistbeskattningskommitténs betänkande föreslås att det tidigare systemet med tillstånd, uttag av eller befrielse från bevillningsavgift slopas i sin helhet.[52] En ny lag med personlig inkomstskatt föreslås, vilken är den som alltså existerar i dag. Lagen är således tänkt att enbart beröra utländska artister i Sverige. Det gamla systemet gav utrymme för många undantag och den nya är alltså tänkt att täcka över eventuella brister, såsom att det står klart definierat i lagtexten vad som menas med artist. Förslaget bygger på att den inkomsten en artist uppbär i Sverige skall beskattas i källstaten, det vill säga i riket. Vanligtvis skall artisten redovisa inkomsten i sitt hemland, och får således avräkna den skatt som erlagts i Sverige mot debiterad slutlig skatt i hemlandet.[53] Med detta i beaktning kan den svenska skatten ses som en preliminär skatt med den inskränkningen att den ej återbetalas även om skatten i Sverige blir högre än i hemlandet. Vissa inkomster från artistisk verksamhet skall undantas från beskattning.[54] Resor skall betraktas som skattefri medan ersättning för kost och logi skall betraktas som skattepliktig förmån. Skattesatsen föreslås av artistbeskattningskommittén att uppgå till 30 procent av den beskattningsbara inkomsten. Det föreslås även att skatten i sin helhet skall tillfalla staten. Remissinstanserna gav ett något blandat gensvar, medan myndigheterna överlag ansåg att förslagen om den nya lagen var väl genomtänkta. Att kräva en artist på skatt efter ett uppträdande i Sverige torde relativt besvärligt om inte omöjligt, då artisten med all förmodan lämnat landet. Statens kulturråd menar vidare att kostnaderna för svenska arrangörer kommer att öka för dem som anlitar utländska artister.[55] Riksidrottsförbundet förkastar kommitténs förslag, då det menar att förslaget innebär ökade kostnader för klubbarna och arrangörerna. Vidare menar förbundet att förslaget innebär ökad administrativ belastning för berörda parter. Kommittén ville först och främst att reglerna skulle vara enkla och klara och att alla möjligheter till missförstånd och omtolkning skulle elimineras. Vidare ansåg kommittén att beskattningen av utländska artister borde vara mer neutral, i enlighet med neutralitetsprincipen, gentemot svenska artister. Systemet bör ej vara svårt att hantera för vare sig artister, arrangörer eller för myndigheter och således bör möjligheterna till skatteflykt minimeras. Det primära med en ny lagstiftning beträffande artister är således att beskattning skall ske så fort som möjligt. Utbetalare bör ansvara för att skatten erläggs till staten, eftersom artisten, som ovan nämnts, ofta har lämnat landet innan skattekrav kan riktas mot denne. Vidare menar kommittén att den inhemska lagstiftningen för obegränsat skattskyldiga ej bör ändras och göras mer komplicerad med nya regler som i sådant fall skulle stå i paritet till utländska artister. Det är helt sonika skillnad på att vara svensk artist och att vara utländsk dito. Kommittén anser att beskattningen bör ligga så nära den skattskyldige som möjligt, vilket innebär att om utbetalningen sker i flera led, är det alltså den slutgiltiga mottagaren som skall beskattas och ingen annan.

Av propositionen framgår fler väsentliga skäl till varför skattesatsen för utomlands bosatta artister är så pass låg som den är. En artist som tillfälligt vistas i riket har mindre sällan större kostnader, direkta som indirekta, som en normal löntagare normalt sett ej har.[56] Det är alltså

[52] Proposition 1990/91:159, s. 19.
[53] Proposition 1990/91:159, s. 19.
[54] Proposition 1990/91:159, s. 19.
[55] Proposition 1990/91:159, s. 20.
[56] Proposition 1990/91:107, s. 23.

det huvudsakliga skälet till varför skattesatsen är lägre. En annan viktig aspekt är att personal som uppbär lön av artisten vanligtvis är undantagna från skatteplikt i Sverige. Detta kan likställas med den så kallade 183-dagarsregelen, som är till för att svenska medborgare som är obegränsat skattskyldiga skall kunna ta ett tillfälligt arbete utomlands under en kortare period utan att skatta i båda staterna.[57] De flesta länderna har liknande system. I förarbetena visas emellertid att det, beträffande utländska artister och utländska arrangörer, skiljer sig avsevärt åt. Detta då dubbelbeskattningsavtalen ser olika ut samt att lagarna ser annorlunda ut, då vissa beskattas i enlighet med A-SINK och andra i enlighet med SINK. Det kan mycket väl tänkas att en artist är bosatt i exempelvis Danmark och veckopendlar till Sverige för att uppträda under artistiska förhållanden. Även om den skattskyldige per definition är att anse som utomlands bosatt artist, beskattas denne ändock i enlighet med SINK och ej med A-SINK. Vidare ställs således inga krav på artisten att denne endast kan verka i riket under en sexmånadersperiod. Däremot kan den skattskyldige, som omfattas av SINK-reglerna, ej vistas i riket under nätterna, utan hårda krav ställs på den skattskyldige att den de facto skall vara bosatt utomlands. Ett tänkbart scenario är att en artist dels uppbär vederlag för artistisk verksamhet, men även uppbär vederlag i form av lön för annat uppdrag, som ej är hänförligt till artistens profession. Det kan exempelvis vara så att en artist utför någon form av exponering för exempelvis ett företag, som vill synas med artistens ansikte. Det är vanligt förekommande att exempelvis fotbolls- som ishockeyspelare figurerar på diverse matförpackningar och eller konfektionsreklam. Då är det alltså ej fråga om en artistisk verksamhet, utan snarare att betrakta som en vanlig lönemottagare, och skall följaktligen beskattas som en sådan.[58] Beträffande just idrottsmän har det i utländsk rätt länge förekommit regler för just dessa inom artistreglerna. Lagrådet finner ingen anledning att särskilja begreppen, men menar dock att det kan finnas visst värde i att hålla isär begreppen artistisk verksamhet kontra idrottslig dito. Av punkt 2 artikel 17 i OECD:S modellavtal framgår, som ovan nämnts, var idrottslig verksamhet skall beskattas.[59]

Sist i propositionen anför lagrådet att det är för stora skillnader mellan reglerna för utomlands bosatta och för utomlands bosatta artister. Därav har lagrådet valt att ha två separata lagar, som emellertid är väldigt likartade. Lagrådet anförde dock till en början att A-SINK bör samordnas med SINK. Lagrådet menade också att en arbetstagare som tillfälligt vistas i Sverige i så hög grad som möjligt skall likabehandlas med obegränsat skattskyldiga personer. Gränsdragningsproblematik är en anledning, då det torde svårt att skilja på vad som gäller i respektive situation, dels ur den skattskyldiges aspekt och dels ur skatteförvaltningens aspekt.[60] Av allt att döma är det svårtolkat hur lagrådet har tänkt, då det ömsom anför att reglerna är väldigt olikartade för att sedan anföra raka motsatsen.

Av förarbetena framgår också att lagrådet har delat upp de skattskyldiga i två förslag. Förslag I (SINK) fångar upp utflyttade svenska medborgare, som uppbär inkomst på grund av tidigare anställning i riket.[61] Ovan nämnda förslag berör även utomlands bosatta utländska medborgare, som av någon anledning befunnit sig i riket och uppburit inkomst här. Förslag II (A-SINK) omfattar även personer, som ovan nämnts, i denna senare kategori, om de härrör från vad som är att betrakta som artistisk eller idrottslig verksamhet. Förslag II omfattar även vissa rörelser som tillhandahåller artister och eller idrottsmän. Dessa rörelser skall således också inkomstbeskattas i riket.

[57] Se avsnitt 2.2.
[58] Proposition 1990/91:107, s. 23.
[59] Jmf. punkt 2.2.1.
[60] Proposition 1990/91:107, s. 24.
[61] Proposition 1990/91:107, s. 63.

3.5 Expertskatt

I Sverige finns även expertskatt, som är avsedd för utländska forskare. Bakgrunden till denna lag är att de svenska marginalskatterna är så pass höga att det torde vara svårt att få hit utländsk expertkompetens om svensk forskning ej skall sacka efter gentemot övriga Europa. Från och med 1 januari 2001 har expertskatten gällt i Sverige och anses väldigt förmånlig. Reglerna omfattar följande arbetsuppgifter:[62]

- Specialistuppgifter,
- Kvalificerade forsknings- och utredningsuppgifter samt
- Företagsledande uppgifter och andra nyckeluppgifter i ett företag.

Det krävs att arbetsgivaren är bosatt i Sverige och skall vara antingen en fysisk- eller juridisk person eller ett utländskt företag med sitt fasta driftställe i riket. Den skatteskyldige, det vill säga arbetstagaren, får ej vara svensk medborgare eller ha varit bosatt i riket under de senaste fem åren.[63] Den skattskyldige skall vara obegränsat skattskyldig i Sverige och kan högst verkar under expertskatten i fem år. Innebörden av skatten är att 25 procent av lönen ej behöver tas upp till beskattning. Samma gäller för arbetsgivaravgifter. Vidare är vissa ersättningar skattefria, men det finns ej utrymme för att belysa allt i den här uppsatsen. Lagen återfinns i 11 kap. IL.

3.6 Socialavgifter

I Sverige skall arbetsgivaravgifter erläggas av arbetsgivaren enligt 2 kap. 1 § socialavgiftslagen (i fortsättningen kallad SAL). Dessa skall erläggas den svenska staten varje kalendermånad enligt 2 kap. 24 § samma lag. När det gäller en artist behövs ej, enligt 2 kap. 13 § SAL, arbetsgivaravgifter erläggas till staten. Detta på grund av att personen vistas i landet under en så pass kort period att denne ej kommer att utnyttja det svenska välfärdssystemet. Däremot omfattas artisterna av svensk socialförsäkring förutsatt att de ej omfattas av annat EU-lands liknande försäkring. Artisten skall således ha ett svenskt samordningsnummer, som klubben är skyldig att införskaffa. I skrivande stund uppgår arbetsgivaravgifterna till 32,28 procent. Beträffande skattskyldiga som omfattas av SINK, och alltså ej A-SINK som artisterna under en sexmånadersperiod omfattas av gäller helt andra regler. Arbetsgivaravgifter skall betalas i Sverige och vidare skall den skattskyldige ha ett E101-intyg från Försäkringskassan i Sverige.[64] Reglerna gäller oavsett om hemvisten för den skattskyldige är hemmahörande i EES[65] eller ej. Om exempelvis MIF kontrakterar en utländsk bosatt spelare och denne bosätter sig i Köpenhamn omfattas denne således av SINK-reglerna och beskattas med 25 procent i Sverige och alltså ej i Danmark. MIF är emellertid tvunget att erlägga arbetsgivaravgifter till staten på grund av att spelaren är begränsat skattskyldig och omfattas av SINK-reglerna. Om den skattskyldige är en utomlands bosatt artist och har vistats

[62] Lodin m.fl. (2003), s. 524.
[63] Lodin m.fl. (2003), s. 524.
[64] Skatteverkets webbsida, http://www.skatteverket.se/infotext/artiklar/05/lathundkonventioner.4.18e1b10334ebe8bc80001886.html, 2006-04-20.
[65] EES omfattas av följande länder: Belgien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Gibraltar, Grekland, Irland, Island, Italien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Norge, Polen, Portugal, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern, Österrike.

i Sverige under ett så kallat artistkontrakt under en femmånadersperiod, och sedan återvänder till Sverige för att ånyo spela under ett så kallat artistkontrakt för en ny klubb, uppstår andra regler. Då skall den skattskyldige anses som obegränsat skattskyldig och beskattas fullt ut för sin vistelse från dag ett och utöver detta tillkommer arbetsgivaravgifter. Även om klubben ej vetat om artistens tidigare vistelse skall klubben ändock erlägga arbetsgivaravgifter.[66] Klubbarna får dela på den överskjutande skatten.[67]

3.7 Sammanfattning

Artistreglerna ändrades för att förhindra skatteflykt och för att eliminera missförstånd och omtolkningsproblem. Lagen är alltså ej tänkt att totalt sett minska skatten för artisterna, utan snarare, som ovan nämnts, underlätta beskattningen av artisterna som gör ett kortare framträdande i riket. Att reglerna ändrades från de gamla bevillningsavgifterna var för att det var svårt att rikta anspråk mot en skattskyldig som lämnat landet. Numera är det arbetsgivaren som betalar in skatten och den sker så fort som möjligt. Än så länge finns ej några rättsfall om artister som ej erlagt skatt i Sverige. Anledningen till att expertskatten berörts i detta kapitel är för att den danska motsvarigheten till de svenska artistreglerna är just expertskatt. Inom dansk rätt särskiljs således ej en expert och en idrottsman eller artist.[68] Vanligtvis omfattas experter av forskare som kommer till landet för att höja upp forskningen och utvecklingen inom ett visst område. En utomlands bosatt artist kan under en sexmånadersperiod beskattas i enlighet med A-SINK, och således beskattas om 15 procent på intjänad lön. Fortsätter anställningen efter denna tid är artisten att betrakta som stadigvarande vistande i Sverige och blir eftertaxerad och beskattas fortsättningsvis som en vanlig arbetstagare. Som ovan nämnts hade MIF kontrakterat Brett McLean på ett så kallat artistkontrakt och när detta löpte ut flyttades McLean över till Köpenhamn och beskattades i fortsättningen med SINK i stället för A-SINK.

[66] Skatteverkets webbsida, http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser2006/05/skrivelser20050214a.4.18e1b10334ebe8bc8000183.html, 2006-04-20.
[67] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[68] Se punkt 4.4.

4 Dansk skatterätt

I detta avsnitt kommer danska regler att redovisas med fokus på expertskatten. De danska reglerna ställer också krav på begränsad eller obegränsad tillhörighet varför detta även tas upp i denna del. Det nämns också allmänt om de danska socialavgifterna. Det kommer även att redogöras för ett rättsfall, som ligger till grund för hur socialavgifter skall erläggas på experter.

4.1 Inledning

Den danska skattelagstiftningen är ej helt uppbyggd som den svenska. Eftersom denna uppsats är begränsad till att redogöra för artistskatt, utelämnas således en mer utförlig redogörelse av den danska skattelagstiftningen. Det som kan sägas om det danska skattesystemet är mer förmånligt för den som ej har för avsikt att nyttja sociala förmåner, då de danska socialavgifterna är betydligt lägre än exempelvis de svenska. Även i Danmark har begreppen obegränsat skattskyldig och begränsat skattskyldig och dessa har ungefär samma innebörd som i Sverige.

4.2 Obegränsat skattskyldig

Enligt 1 § kildeskatteloven (i fortsättningen kallad KSL), skall personer som bor i Danmark eller personer som ej bor i Danmark men som uppehållit sig i landet under minst sex månaders tid beskattas enligt denna lag.

Enligt 1 § 2 st. KSL visar sig att personer som betraktas hemmahörande i en främmande stat eller Grönland och Färöarna, enligt föreskrifterna i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, kan endast den skattskyldige medges avdrag för utgifter som är hänförliga till intäktens förvärvande. Vidare skall riket Danmark, enligt dubbelbeskattningsavtalet, kunna beskatta följande dessa.

Är den skattskyldige obegränsat skattskyldig och uppbär inkomst av tjänst i riket är det, enligt 5 § personskatteloven (i fortsättningen kallad PSL) nedanstående skatter den skattskyldige kan tänkas beskattas efter:

- 5,48 procent bundskat av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som understiger 265 000 DKK enligt 6 § PSL.
- 6 procent mellemskat av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 265 000 DKK enligt 6 a § PSL.
- 15 procent topskat av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 318 700 DKK enligt 7 § PSL.

Den skattskyldige kan beskattas enligt ovan anförda skatter, men förutom dessa skattesatser erlägger den skattskyldige en amts- och kommunalskatt till hemmahörande amt och kommun Dessa skatter varierar amterna och kommunerna emellan. I genomsnitt är dessa skatter 32 procent. I Danmark finns i motsats till Sverige ett tak för hur hög den skatteskyldiges skatt

kan bli. Enligt 19 § PSL, uppgår denna till 59 procent. Den skattskyldige har rätt till ett *personfradrag*[69], enligt 10 § PSL. För den obegränsat skattskyldige uppgår avdraget till 38 500 DKK förutsatt att den skattskyldige är över 18 år.[70] Vidare har den skattskyldige på liknande sätt rätt till ett *befordringsfradrag*[71], enligt 9 § ligningsloven (i fortsättningen kallad LL).[72]

4.3 Begränsat skattskyldig

Enligt 2 § KSL, skall den skattskyldige ej betala skatt som endast är förbunden till det danska medborgarskapet. Om den skattskyldige ej är obegränsat skattskyldig i riket, är blott vissa inkomster skattepliktiga inkomster. [73] Personer som ej är obegränsat skattskyldiga är implicit att betrakta som begränsat skattskyldiga. Utländska artister hamnar under denna kategori.

4.4 Experter

I Danmark går artister under benämningen *eksperter* (i fortsättningen kallat experter).[74] Enligt 48 E § KSL, kan vissa lönemottagare, som blir skattskyldiga i Danmark i anslutning till ett danskt anställningsförhållande, kan välja att upp till 36 månader, det vill säga tre år, beskattas med 25 procent på uppburen lön. Bestämmelsen blev införd för att stärka Danmarks internationella konkurrenssituation, genom att främja forskning och produktutveckling av internationell karaktär i danska verksamheter och forskningsinstitutioner. Det antogs att den personkrets, verksamheterna sökte, ofta vid kontraktsförhandlingar med arbetsgivaren skulle ställa anspråk på nettolöner. En hög lön efter skatt, tyder således på en ännu högre lön före skatt, med de danska skattereglerna.[75] Möjligheten att utnyttja 25 procentregeln medför således en reduktion av arbetsgivarens löneutgifter, förutsatt att krav om nettolön ställs. Lagen väckte snabbt offentlig debatt, bland annat för att danska professionella idrottsklubbar använt sig av bestämmelserna för att kunna locka utländska spelare och tränare till landet. Ändringar i lagen har skett sedan ikraftträdandet 1992.[76] En utländsk experts uppehåll i Danmark ses alltså ej som stadigvarande vistelse efter sex månader, som fallet är i grannlandet Sverige.

4.4.1 Förutsättningar för beskattning enligt expertskatten

En rad olika förutsättningar skall vara uppfyllda för att kunna beskattas med 25 procent enligt ekspertskatten.[77] För det första gäller endast lagen för lönemottagare. För det andra måste personen uppfylla kravet om en minimilön (2006) om 58 600 DKK efter avdrag för *ATP-*

[69] Personfradrag motsvarar det svenska grundavdraget.
[70] Skatteministeriets webbsida, http://www.skm.dk/tal_statistik/skatteberegning/1372.html, 2003-02-20.
[71] Befordringsfradraget motsvarar de svenska reseersättningarna.
[72] Engholm Jacobsen m.fl. (1999), s. 314.
[73] Engholm Jacobsen m.fl. (1999), s. 61.
[74] Ekspert motsvarar svenskans expert.
[75] Kommentarer till lagförslag L158 af 10.12.1991, vedertagen som lag nr. 489 af 24.6.1992.
[76] Pedersen m.fl. (2004), s. 684.
[77] Pedersen m.fl. (2004), s. 685.

bidrag[78], *arbejdsmarkedsbidrag*[79], *bidrag til særlig pensionsopsparing*[80] samt eventuella utländska sociala bidrag, enligt 48 E § 3 st. KSL

Följande definitioner framgår av lagtexten:

- Lönemottagaren skall antingen bli obegränsat skattskyldig i Danmark i samband med påbörjat anställningsförhållande eller skall anskaffa en bostad i landet. Två undantag gäller emellertid. För det första uppfyller forskare, enligt 48 E § 2 st. KSL, kravet om obegränsad skattskyldighet i Danmark såvida de är begränsat skattskyldiga enligt 48 E § 1 st. KSL. För det andra är det möjligt, enligt 48 E § 6 st. punkt 2 KSL, att tillträda ett nytt arbete och bevara möjligheten att utnyttja 25 procentregeln.

- Lönemottagaren skall utföra arbete i Danmark enligt 48 E § 1-2 st. KSL.

- Arbetsgivaren skall vara obegränsat skattskyldig i Danmark och bedriva näringsverksamhet och ha sitt fasta driftställe i riket. I vissa fall kan verksamheten förbehållen från skatteplikt. Detta framgår av 3 § selskabsskatteloven (i fortsättningen kallad SEL).

- Av 48 E § 3 st. punkt 1-4 KSL följer vissa förutsättningar, som berör tiden före anställningsförhållandet. Av punkt 1 framgår ett krav om att den skattskyldige ej inom de tre senaste åren före anställningen varit obegränsad eller begränsad skattskyldig i Danmark.

- Det är arbetsgivaren som skall betala in skatten. Om arbetsgivaren ej under hela anställningsperioder uppfyller kraven enligt ovan, upphör 25 procentregeln att gälla med omedelbar verkan. Det kan exempelvis vara så att arbetsgivarens fasta driftställe flyttas och således får det helt sonika konsekvenser för den skattskyldige.

4.4.2 Beskattning enligt 25 procentregeln

Om den skattskyldige uppfyller kraven och väljer att beskattas enligt 25 procentregeln, beräknas A-skatten som 25 procent av vederlaget i pengar i förhållande till anställningsavtalet, enligt 48 E § 4 st. punkt 1 KSL. Fri kost och logi omfattas ej av 25 procentregeln, då det ej är tal om *vederlag i pengar* och beskattas således som skattepliktig inkomst enligt vanliga regler. Andra löneförmåner som omfattas av 16 § LL skall medräknas i den beskattningsbara inkomsten.

Valet av 25 procentordningen fråntar ej förpliktandet att betala arbetsmarkedsbidrag och bidrag till bidrag till særlig pensionsopsparing.[81] Av denna anledningen sänktes skattesatsen från 30 procent till 25 procent vid införandet av arbetsmarknadsbidraget 1994. Belopp som är skattefria eller för vilka där den skattskyldige kan bortse från inbetalningar till pensionsordningen vid skatteuppgörelsen, ingår ej i den beskattningsbara inkomsten. Belopp

[78] ATP-bidrag motsvarar en form av pensionsbidrag.
[79] Arbetsmarkedsbidrag motsvarar de svenska socialavgifterna. De danska uppgår till 8 procent.
[80] SP-bidrag, som det också kallas, är en form för särskilt pensionssparande, som uppgår till 1 procent.
[81] Pedersen m.fl. (2004), s. 686.

som är erlagt till ATP, arbetsmarknadsbidrag, bidrag till særlig pensionsopsparing och arbetsgivar administrerede pensionsordninger, samt skattefria förmåner skall ej ingå i den beskattningsbara inkomsten.[82] Lönemottagarutgifter som är hänförliga till inkomsten och ingår i den beskattningsbara inkomsten får den skattskyldige ej göra avdrag för vid skatteuppgörelsen. Som ovan nämnts får beskattningen endast ske under en eller flera tillfällen som totalt sett uppgår till 36 månader.

4.4.3 Efterbeskattning

Då 25 procentregeln, tidigare 30 procentregeln, trädde i kraft 1992, skulle personer, som använde sig av regeln, före en viss tid flytta från Danmark för att ej efterbeskattas. Användningsområdet för reglerna om efterbeskattning har vid senare lagändringar inskränkts betydligt. Det kan endast bli tal om eftertaxering för personer som, före påbörjandet av den första anställningen i Danmark, omfattad av 25 procentregeln, var obegränsat eller begränsat skattskyldiga i riket. Forskare är helt undantaget från efterbeskattning, enligt 48 E § 8-9 st. KSL. Detta gäller emellertid ej för idrottsmän.[83]

4.5 Socialavgifter

Enligt 7 § 1 st. litra a arbejdsmarkedsfondsloven (i fortsättningen kallad AMFL) omfattar personer som är mottagare till löneinkomst från sysselsättning. Av förarbetena har det varit oklart vilka kriterier som skall anses uppfyllda för att anses som sysselsättning. Højsteret avgjorde emellertid detta 1994 i en dom där det framgick att sysselsättning skall jämställas med inkomst av tjänst enligt de danska inkomstskattereglerna i PSL.[84] Vidare framgår det av 3 § AMFL att detta AM-bidrag till 8 procent som således skall erläggas till den danska staten. SP-bidrag skall också erläggas och dessa uppgår till 1 procent, vilket är pensionssparande.

4.6 Sammanfattning

En utländsk expert beskattas i enlighet med 25 procentregeln under 36 månader, förutsatt att denne uppfyller minimilönekravet. Det kan ske att en idrottsman av dansk härkomst kan lämna landet för gott under en treårsperiod, och se till att ej ha någon anknytning till Danmark under denna period. Efter detta kan således den danske idrottsmannen återvända och beskattas enligt 25 procentregeln som en expert, förutsatt att denne ej har för avsikt att stanna kvar efter de 36 kommande månaderna. Om den skattskyldige väljer att fortsätta efter denna period, träder efterbeskattningen i kraft och den skattskyldige beskattas då ytterligare för de 36 avverkade månaderna. Om experten stannar i landet träder vanliga danska skatteregler in som ej är lika fördelaktiga. Beträffande socialavgifterna för personer som omfattas av expertreglerna, är de desamma som för vanliga inkomsttagare. En dansk inhemsk spelare beskattas som en obegränsat skattskyldig med progressiv skatteskala. Detta innebär att den

[82] Pedersen m.fl. (2004), s. 686.
[83] Pedersen m.fl. (2004), s. 686.
[84] TfS 2003, 380 H.

obegränsat skattskyldige maximalt kan beskattas med 59 procent och den utländska experten maximalt kan beskattas med 25 procent. I Sverige återfinns sexmånadersregeln, som syftar till att en tillfällig utlandsvistelse undantas beskattning i hemlandet och gäller följaktligen också för artister. Någon sådan regel återfinns ej i det danska systemet, varför experten beskattas med 25 procent under hela vistelsen i Danmark.

5 Signing bonus

I detta avsnitt kommer den så kallade signing bonus redovisas. Begreppet betyder egentligen övergångssumma och erhålls av en spelare för att byta klubb. Storleken varierar och det intressanta är i vilket land ersättningen skall beskattas. Detta kommer läsaren att få klarhet i efter detta kapitel, som även innehåller två rättsfall på området.

5.1 Inledning

Som anförts ovan har det blivit allt vanligare med signing bonus till spelare, när dessa fortfarande är bosatta utomlands och kontrakterade av en utländsk klubb. Ersättning som erläggs en utomlands bosatt spelare skall beskattas med A-SINK. En signing bonus är en ersättning som klubbarna betalar ut till spelarna för att skriva på kontraktet. Detta sker oavsett om spelaren är utomlands bosatt och således begränsat skattskyldig eller om spelaren är bosatt i Sverige och således obegränsat skattskyldig. När undertecknandet sker kan eller får ej spelaren bedriva idrottslig verksamhet i riket då behövliga tillstånd saknas.[85] Av 7 § A-SINK framgår, som ovan nämnts, vad som är att betrakta som skattepliktig inkomst för en idrottsman. Det är således kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs i riket. Även förskottsbetalning omfattas om ovan nämnda paragraf. Skatteverket anser att om det sker en utbetalning från en svensk klubb, alltså en signing bonus, anser man att det kommer att ske en idrottslig prestation i Sverige. Skatteverket menar att utgångspunkten är att spelaren vid ett senare tillfälle kommer att erhålla samtliga tillstånd som krävs för att få spela i Sverige, och således kunna fullfölja sina åligganden. Skattverket delar klubbarnas åsikt om varför en signing bonus utbetalas, nämligen för att få spelaren att skriva under kontraktet och välja en viss klubb framför en annan. Skatteverket menar således att en signing bonus i sin helhet måste anses röra en ersättning för en kommande prestation i riket. Med detta i beaktning hänvisar Skatteverket till 7 § A-SINK, som beskrivit ovan. Där framgår att ersättningen även gäller förskottsbetalning.[86]

Är spelaren kontrakterad av en klubb, blir signing bonus lägre än om spelaren kan gå som Bosman.[87] Bosmandomen innebär att en spelare vars kontrakt löpt ut, är fri att gå till en annan klubb utan att förevarande klubb kan motsätta sig detta. Ersättning behöver ej erläggas från den nya klubben. Spelaren kan således lämna en klubb gratis, för att uppbära ett bättre kontrakt i en ny klubb. Detta gäller emellertid enbart fotbollsklubbar. För ishockeyklubbar, betalas en viss summa oavsett kontrakt eller ej, beroende av hur många landskamper och hur välmeriterad spelaren är. Det är sällan tal om summor över en miljon SEK. Fotbollsklubbarna betalar alltså ut en ersättning till spelarna oavsett kontrakt eller ej. Denna summa skall, enligt Bo Lundquist[88], gå till införskaffande av bostad och flytt. Summan varierar också beroende på hur välmeriterad spelaren är, men inom fotbollen är det endast utbud och efterfrågan som sätter taket för hög ersättning som betalas ut.

---

[85] Skatteverkets webbsida, http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/06/stallningstagande200611.4.f2987d710a6672981680001122.html, 2006-04-20.
[86] Skatteverkets webbsida, http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/06/stallningstagande200611.4.f2987d710a6672981680001122.html, 2006-04-20.
[87] Mål C-415/93, *Jean Marc Bosman* [1995] ECR I–4921.
[88] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.

5.2 Signing bonus i praktiken

I en kammarrättsdom[89] från 1993 dömdes, den före detta landslagsspelaren i fotboll, Glenn Hysén att betala inkomstskatt på en signing bonus om 100 000 SEK erlagd av IFK Göteborg (i fortsättningen kallat Göteborg) för att Hysén skulle representera klubben. Hysén var bosatt och spelade i Nederländerna under år 1985. Den 10 september 1985 skrev Göteborg kontrakt med Hysén från den 13 september 1985 till och med den 31 december 1987. I samband med övergången erhöll Hysén den 2 september 1985 100 000 SEK, vilket betalades ut till Hyséns schweiziska bankkonto. Vi tidpunkten var Hysén ej bosatt i Sverige, utan denne inflyttade först till Sverige och Göteborg den 13 september 1985. Göteborg erlade socialavgifter för det aktuella beloppet och samtidigt angett till Skattemyndigheterna att beloppet ej skall anses skattepliktig i Sverige. I självdeklarationen som Hysén lämnade till Skattemyndigheterna inför 1986 års taxering redovisades ej det erhållna beloppet. Enligt 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. första stycket a) lagen om statlig inkomstskatt är fysiska personer skattskyldiga för tiden denne ej varit bosatt i riket. Skattskyldigheten gäller för avlöning eller jämförlig förmån som erhållits på grund av anställningsförhållandet. Hysén har följaktligen erhållit ersättning från Göteborg för en prestation, och då Göteborg ej har någon verksamhet utomlands kan således ej den utbetalade summan anses som annat än lön för spel i Sverige. Dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna påverkar ej beslutet. Då Hysén ej lämnat uppgift om ersättningen, medförde detta således att Hysén lämnat ett oriktigt meddelande till Skattemyndigheterna, som medförde att Hysén erlade mindre skatt än denne skulle ha gjort. Eftertaxering skall således ske i enlighet med 59 § 3 mom. kommunalskattelagen. Hysén anförde att den ovan nämnda ersättningen ej utgjorde skattepliktig ersättning för arbete, som skulle utföras i Sverige, utan snarare för det arbete som professionell fotbollsspelare i Nederländerna. Domskälen för att döma Hysén var att kontraktet tecknats först efter det att ersättning utbetalats. Med detta i beaktning anförde LR att det således rörde sig om en ersättning för en prestation som skulle ske framöver. LR dömde Hysén att skatta för summan och eftertaxeras för att ha lämnat oriktiga uppgifter till Skattemyndigheterna. KR dömde exakt som LR, och ändrade således inget.

I en kammarrättsdom[90] från 1996 dömdes, den svenska före detta ishockeystjärnan, Robert Nordmark att betala full skatt samt skattetillägg på en signing bonus utbetald av Västerås IK (i fortsättningen kallat Västerås). Robert Nordmark lämnade Luleå för spel i Vancouver Canucks (i fortsättningen kallat Vancouver) i Kanada under åren 1988 till 1992. Nordmark var tillsammans med sin familj bosatt i Vancouver under tiden i Kanada. Under sejouren i Kanada kontrakterades Nordmark av Västerås för säsongerna 1991-1993. Då Nordmark stod under kontrakt var Västerås dels tvunget att ge Nordmark en signing bonus och ersättning till Vancouver. En professionell ishockeyspelare i NHL[91] erhåller dels en kontant lön, men äger också rätten till merparten av det ekonomiska värde av viss goodwill som upparbetas under kontraktstiden. Nordmark hade tidigare i karriären överlåtit sin spelrättighet till WHR[92], som ägdes av klubbens ordförande. WHR handhade all form av spelförsäljning beträffande spelare knuta till Vancouver. Nordmark kunde således ej själv sälja sin spelrättighet till Västerås, utan all förhandling försiggick mellan WHR och Västerås. För att Västerås skulle få kontraktera Nordmark krävde WHR en stipulerad ersättning. Den del av ersättningen som tillkommit Nordmark är att betrakta som inkomst av tjänst. Beloppet är intjänat utomlands (Kanada) under tiden Nordmark varit bosatt där och har utgått på grund av dennes tjänst i Kanada.

[89] Kammarrätten mål nr 1631-1992 meddelad i Göteborg den 13 maj 1993.
[90] Kammarrätten mål nr 3603-1995 meddelad i Sundsvall den 29 oktober 1996.
[91] National Hockey League.
[92] World Hockey Rights Inc.

Avtalet och utbetalningen ägde rum före inflytningen till Sverige och Västerås den 15 september 1991, då bostad förvärvades. Skattemyndigheterna anförde att Nordmark, tillsammans med sin familj, flyttade till Sverige den 17 maj 1991, vilket framgick av en anmälan till Försäkringskassan. Barnbidrag utgick från och med juni månad. Enligt samma anmälan har Nordmark varit bosatt i Luleå fram till den 1 juli 1991 och vidare flyttat till Västerås den 7 juli 1991. Ersättningen till Nordmark uppgick till 1 230 680 SEK och detta har utbetalats på grund av hans anställning och således spel i Västerås. Skattemyndigheterna vidhåller att detta är att betrakta som inkomst av tjänst och således skall beskattas enligt 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen. Detta framgår även av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kanada.[93] I artikel 15 framgår det att inkomst av enskild tjänst skall beskattas i det land där arbetet utförs. Skattemyndigheterna anförde att Nordmark, oavsett bosättningsplats, skall beskattas i Sverige.

Västerås hade skrivit spelarkontrakt med Nordmark för säsongerna 1991-1993 och som ett led i detta skulle klubben erlägga en särskild transfersumma till WHR. 1 ½ procent av transfersumman var provision till WHR, men resterande belopp skulle betalas ut till Nordmark. KR fann att ovan nämnda transfersumma var att betrakta som ersättning från Västerås till Nordmark, för att få utnyttja dennes tjänster i form av spel under kontraktstiden i Sverige och Västerås. KR gick på Skattemyndigheternas linje och anförde att Nordmark är skattskyldig för inkomst av tjänst i Sverige för ersättningen från WHR. Nordmark hade underlåtit att lämna självdeklaration med transfersumman, vilket medfört att Nordmark självdeklaration upprättats felaktigt. Reglerna i 4 kap. taxeringslagen ligger alltså till grund för eftertaxering och överklagande av detta skulle enligt KR avslås helt. Nordmark hävdade att det rörde sig om en svår skatteteknisk fråga, vilket då skulle, enligt Nordmark, undanta honom från eftertaxering med stöd av 5 kap. 6 § taxeringslagen. Av denna paragraf framgår att särskild avgift helt skall efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att ursäkten framstår som ursäktlig. Vidare gäller även att felaktigheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller vidare om det framstår oskäligt att ta ut någon eftertaxering. Då Nordmark erhållit summan borde den naturligtvis ha redovisats någonstans och om så var fallet kunde det möjligtvis ha godtagits att den ej skulle redovisas igen, men Nordmark hade ej i sin kanadensiska självdeklaration uppgivit summan om 1 230 680 SEK. Det borde, enligt KR, kunna krävas av en skattskyldig att samtliga inkomster deklareras i sin helhet, och några skäl för att eftergift ej skulle tas ut förelåg således ej. KR dömde Nordmark till att skatta för hela beloppet samt att erlägga eftergift i sin helhet. Domen överklagades ej.

5.3 Sammanfattning

Om förskottsbetalning sker till en spelare som är utomlands bosatt skall ersättningen beskattas med 15 procent enligt 7 § A-SINK. Det skall röra sig om en ersättning för kommande prestation och alltså ej utgöra någon ersättning i stället för lön. Lönen som spelaren uppbär fortsättningsvis beskattas i enlighet med de svenska inkomstskattereglerna. Det kan emellertid bli tal om beskattning utomlands också om det framgår av utländsk intern rätt att utbetalningen skall beskattas där också. I de flesta fall är det så. I ovan nämnda rättsfall blev båda spelarna föremål för eftertaxering, då utbetalningarna var hänförliga till prestation som

[93] SFS 1984:175.

skulle ske i Sverige. Utbetalningen kan ej undgå att beskattas oavsett kontraktsläge eller ej.[94] Sammanfattningsvis kan sägas ersättningar beskattas i enlighet med A-SINK förutsatt att spelaren är begränsat skattskyldig när utbetalningen sker. Gäller det en inhemsk spelare, som alltså är obegränsat skattskyldig, beskattas ersättningen som lön enligt vanliga inkomstskatteregler. Det kan även vara så att beskattningen sker utomlands också.[95]

[94] Jmf. punkt 6.2.
[95] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.

6 Intervjusvar

I detta avsnitt intervjusvar från berörda parter redovisas. Detta är för att visa för läsaren hur klubbarna upplever problemen med artistskatten. Detta avsnitt skall även visa vad en sakkunnig på Skatteverket upplever som problem och förklaringar till olika oklarheter kring beskattningen. Svaren från klubbarna har egentligen ingen validitet, men författaren vill ändå delge dessa för att läsaren skall förstå den praktiska problematiken vid en jämförelse med de danska reglerna. Svaren skall alltså inte tolkas som gällande rätt, utan snarare som åsikter.

6.1 Inledning

Olika klubbar resonerar olika, och Skatteverket har även sin uppfattning. Frågorna som ställts berör främst artistskatten men även den så kallade signing bonus, som många klubbar högre upp i seriesystemet väljer att använda sig av mer och mer. Nedan följer respons från Hans Chrunak, sportchef i Luleå, Bo Lundquist, ordförande i Djurgården, Hans Carell, sportchef i Helsingborg och sist från Per Swanström, skattejurist på Skatteverket i Ludvika. Frågorna har ställts något olika beroende på att Luleå är en ishockeyklubb medan Djurgården och Helsingborg är fotbollsklubbar. Av naturliga skäl har ej samma frågor ställs till Skatteverket. Hans Chrunak har besvarat på frågorna via e-post, Bo Lundquist har författaren träffat personligen och Hans Carells intervju har erhållits genom en telefonintervju med. En telefonintervju har genomförts med Per Swanström, men även en kortare intervju genom e-post. Intervjuerna i sin helhet återfinns i bilaga A, men i den löpande texten kommer det att redogöras för vad respondenterna svarat.

6.2 Sammanfattning av intervjuerna

Klubbarna resonerar olika beroende av storlek och sportsgren. En ishockeyförening har oftast mer nytta av en spelare över ett halvår än vad en fotbollsklubb har. Det torde bottna i att ett fotbollslag oftast ställer upp med samma manskap match efter match och är mer beroende av en sammansvetsad trupp. Samtliga klubbar är ense om att den danska artistskatten i nuläget ej är bra för svenska idrottsklubbar, då svenska klubbar följaktligen blir utkonkurrerade av danska klubbar och kan ej matcha de danska buden utan att äventyra sin ekonomi. Lundquist anser att klubbarna bör konkurrera sportsligt, men tenderar att konkurrera skattemässigt, vilket ej är hållbart i längden.[96] Helsingborg använder sig ej av SINK-reglerna längre, men kan göra det, vilket är en neutralitetsbrist i förhållande till andra klubbar. Chrunak anser att artistskatten skall gälla mer än sex månader, helst året om.[97] Lundquist anser att artistskatten är en nackdel för svenska klubbar kontra de danska, men även i jämförelse med andra länder i Europa. Vidare menar han att det danska systemet är så förmånligt att svenska klubbar ej kan konkurrera varken skattemässigt eller lönemässigt. Han anser att antingen skall det svenska systemet anpassas till det danska eller att ett konkurrerande land ej skall få ha skattefördelar i konkurrensen. Han nämner även att en privatperson anmält den danska staten till EU-kommissionen.[98] Carell däremot tror ej att en förlängning hade varit ett bra alternativ, då det

[96] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.
[97] Se bilaga A, intervju med Hans Chrunak, 2006-03-23.
[98] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17, samt kapitel 7.

är tänkbart att ännu fler utländska spelare skulle komma in i landet. Däremot är Carell för en generell artistskatt för professionella fotbollsspelare med tanke på deras relativt sett korta karriär. Han menar att fotbollsspelare har satsat på fotbollen i stället för annan yrkesutbildning, vilket försvårar i framtiden och skatten bör följaktligen kunna periodiseras i stället.[99] Både Djurgården och Helsingborg använder sig av artistskatten i den bemärkelsen att de tar hit utländska spelare och testar dem. Visar det sig att klubbarna vill behålla spelaren kontrakterar de spelar med ett vanligt anställningskontrakt.[100] Chrunak anser att artisterna är förfördelade på grund av deras relativ sett korta karriär. Han menar att en artist lätt kan bli oattraktiv på marknaden.[101] Lundquist anser ej att klubbarna är förfördelade gentemot andra samhällsgrupper, men menar att gentemot andra länder är klubbarna väldigt förfördelade. Han framhäver andra idrottsmän som Kajsa Bergqvist och Björn Borg som har bosatt sig i Monaco, och menar med detta att Djurgårdens spelare kan ej vara bosatta där av förklarliga skäl. Där menar Lundquist att det är en skev bild av idrottsrörelsen.[102] Carell anser att de svenska klubbarna är klart förfördelade mot den danska sidan. Han menar att en svensk klubb, på grund av ekonomiska och skattetekniska skäl, ej kan konkurrera mot danska klubbar. Han menar att detta till stor del beror på artistskatten, valutakursskillnaden och för att de danska socialavgifterna är lägre än de svenska. En svensk klubb måste erlägga det dubbla, brutto, för att knyta till sig den spelare som i stället väljer en dansk klubb.[103] Såväl Djurgården som Helsingborg betalar ut signing bonus till spelarna för att de skall välja att gå till Sverige. Såväl Lundquist som Carell är inne på samma linje beträffande hemvändande svenska spelare som väljer att gå till Danmark i stället för att gå tillbaks till deras före detta klubbar. Båda menar att det handlar om skattetekniska skäl som är parametrar som klubbarna ej kan styra över. Allt handlar om pengar, och eftersom spelarna har en kort karriär väljer dessa att kontrakteras av den klubb som betalar bäst. Carell är inne på att svenska klubbar ej kan konkurrera med storklubbarna FCK och Brøndby för att de två tillsammans omsätter 75 procent av vad alla allsvenska klubbar gör. Den faktorn kan således klubbarna ej klandra, alltså att en eller två klubbar har enormt bra ekonomi, men att de mindre danska klubbarna alltså kan konkurrera, ej för att de har bättre ekonomi, men för att de danska reglerna är så förmånliga att det är bättre för spelaren att spela i ett danskt mittenlag än i ett svenskt topplag. Däri menar Carell att den största problematiken ligger.[104] Carell uttrycker sig så här beträffande spelarflykten till Danmark:[105]

> ”Det är tråkigt. Om vi ser på Helsingborg som är kända för en bra utvecklingsverksamhet och många unga spelare som kommer fram, då är det tråkigt att man tappar dem till ligor som är konkurrerande, i detta fall Danmark. Det finns bara ett sätt att hantera detta. Det är med bättre ekonomi och då måste det ske på lika villkor.”

Lundquist uttrycker sig så här beträffande varför två svenska spelare väljer Danmark framför Sverige:[106]

> ”Det handlar om pengar. Det är en marknad, det handlar återigen om tillgång och efterfrågan. Spelare vill ha högsta möjliga lön i en viss omgivning, dock icke i vilken som helst. Ingen vill vara enda stjärnan i en liten klubb, för då förstör man sin karriär. Elmander och Allbäck får en bra omgivning i Brøndby och i FC København, som kommer ut i Europa på samma sätt som vi gör. Om vi jämför FC København, som vi har

[99] Se bilaga A, intervju med Hans Carell, 2006-04-11.
[100] Se bilaga A, intervjuer med Bo Lundquist och Hans Carell, 2006-03-17 och 2006-04-11.
[101] Se bilaga A, intervju med Hans Chrunak, 2006-03-23.
[102] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.
[103] Se bilaga A, intervju med Hans Carell, 2006-04-11.
[104] Se bilaga A, intervjuer med Bo Lundquist och Hans Carell, 2006-03-17 och 2006-04-11.
[105] Se bilaga A, intervju med Hans Carell, 2006-04-11.
[106] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.

> slagit, med Djurgården, så tror jag att det skulle vara ganska jämnt. Det finns inget som säger att spelarna inte skulle välja Djurgården, om det inte vore för lönen. Vi har en trupp som är nästan jämförbar med deras, men skulle vi kunna importera på lika villkor som dem, skulle vi kunna importera kvalitet på alla positioner och bli helt jämförbara."

Artistreglerna i sig är en nackdel rent konkurrensmässigt för svensk fotboll, men inom landet uppstår också skattekonkurrens mellan städerna, då Malmö och Helsingborg kan ha spelare bosatta i Danmark och således betala ut högre nettolöner. I den situationen är det en större nackdel för lagen som ej har möjligheten att ha sina toppspelare bosatta utomlands. All inhemsk konkurrens skall ske på lika villkor, men i skrivande stund finns det luckor i dagens system. Således uppstår neutralitetsproblem. Helsingborg hade tidigare spelare bosatta i Helsingør, men slutade med detta beroende på att det var bättre att ha truppen samlad. Swanström varnar för upplägg med vistelse och bosättning i både Danmark och i Sverige, men fortfarande har inget prövats rättsligt. Han menar att om en spelare är kontrakterad med ett så kallat artistkontrakt under en sexmånadersperiod och sedan flyttar till Danmark för att delvis bo där är det att betrakta som en förlängning av anställningen och skall således övergå till vanlig inkomstbeskattning. Detta är emellertid Swanströms personliga åsikt, men han menar vidare att om spelaren verkligen bosätter sig i Danmark och övernattar varje dag i Danmark är det helt i sin ordning med att ha en svensk eller en utländsk spelare bosatt där och således SINK-beskattas.[107] Swanström nämner vidare att problemet med utländska artister är att det kan ske saker utanför föreningens kontroll vilket medför att det blir full inkomstbeskattning i stället för artistbeskattning. Han menar att klubbarna i så stor utsträckning som möjligt använder sig av artistskatten, men det kan tänkas att en spelare först representerar en klubb under en sexmånadersperiod, för att sedan återvända till Sverige och representera en ny klubb. Det problem som uppstår då är att det då är att betrakta som stadigvarande vistelse och full beskattning med fulla socialavgifter skall erläggas till staten. Det är tråkigt för den tidigare klubben som får erlägga uteblivna skatter för den första sexmånadersperioden. Den nya klubben får betala skatt och socialavgifter som klubben vanligtvis gör med obegränsat skattskyldiga spelare. Om stadigvarande vistelse uttrycker sig Per Swanström så här:[108]

> "Om personen har varit i Sverige i tre månader, bör denne vara ute ur Sverige minst lika länge för att komma tillbaka igen. Den kommande vistelsen får inte vara längre än avbrottet i vistelsen. Avbrottet från Sverige måste vara längre än för vistelsen före och för vistelsen efter. Detta är riktlinjer som getts ut från Skatteverket, detta har varit en öppen fråga om vad som skall anses som stadigvarande vistelse. I viss utsträckning har man, inom Skatteverket, enats om hur man skall se på dessa saker."

Chrunak anser att konkurrens aldrig sker på lika villkor inom ett land, utan det till stor del beror på var i landet en klubb befinner sig rent geografiskt. Han menar att befolkningsunderlaget och företagsunderlaget ej är jämförbart mellan exempelvis Luleå och Djurgården.[109] Swanström menar att det är svårt med undantag inom landet, men erkänner att vissa lagar särskiljer på människor vilket han också påpekar att man lagstiftningsmässigt ej bör göra.[110] Lundquist anser sig ej insatt i reglerna beträffande SINK, då det aldrig varit aktuellt för Djurgårdens del, men säger samtidigt att det är intressant att exempelvis MFF kan ha en spelare bosatt i Köpenhamn och således beskattas enligt SINK.[111]

---

[107] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[108] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[109] Se bilaga A, intervju med Hans Chrunak, 2006-03-23.
[110] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[111] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.

Samtliga klubbar är rörande överens beträffande en fråga, nämligen om de velat behålla sin stjärnspelare. De vill behålla dem, men det ekonomiska läget tillåter ej klubbarna att behålla en spelare som kanske skulle kosta lika mycket som vad fyra-fem inhemska spelare skulle kosta.

Swanström berättar att det pågår en intern utredning om idrottsmän och artistbeskattning och hur inkomster kan fördelas över tiden. Det är tydligen inte enbart klubbar och spelare som har uppdagat detta problem, utan även på myndighetsnivå är det alltså tänkt att reda ut detta problem.[112] Carell är inne på samma intressanta sak som Swanström redogjort för, som ovan nämnts, nämligen en lägre skattesats för professionella fotbollsspelare på grund av deras relativt sett korta karriär. Detta innebär att spelarna ges möjligheten att lägga undan pengar under de åren de tjänar stora summor, för att sedan använda dessa när karriären är över.

Beträffande signing bonus framgår det att såväl Djurgården som Helsingborg erlägger en sådan till spelare som väljer att spela för dem. Storleken på denna varierar beroende av vad spelaren presterat tidigare, hur efterfrågad spelaren är och om spelaren står under kontrakt. Djurgården betalade tre miljoner SEK i signing bonus till deras senaste spjutspets Quirino.[113] Swanström menar att det beror på vad utbetalningen härrör till beträffande var utbetalningen skall beskattas. Generellt sett beskattas signing bonus till spelaren i Sverige med A-SINK och anses härröra till en kommande idrottslig prestation. Det skall dock tilläggas att utbetalningens största del oftast går till den utländska klubben och är följaktligen ej beskattningsbar i Sverige, utan det är endast den del som spelaren uppbär för sin kommande tid i riket. Storleken på en signing bonus varierar som Lundquist var inne på, och även Swanström menar att det är inget som regleras skattetekniskt.[114] Däremot ser Skatteverket till helheten beträffande en signing bonus. Det kan alltså ej vara så att en klubb betalar ut en hög signing bonus och sedan ej avlönas av skattetekniska skäl. Då gör Skatteverket en genomsyn och ser vad som är marknadsmässig ersättning för en spelare av den spelarens värde. Detta bedöms från fall till fall och det är ytterst svårt att se vad som är att anse som marknadsmässig ersättning.[115] Det drivs rättsfall om signing bonus för tillfället, men om dessa yttrade sig ej Swanström, som ej ville uttala sig om specifika fall, vilket torde förståligt. Det kan bli tal om skatteflykt vid särskilda omständigheter. Swanström svarar så här på frågan om när skatteflyktslagen kan bli aktuell:[116]

> ”Skatteflyktslagen (SFS 1995:575) gäller inte och kan därför inte tillämpas för artistskatten (A-SINK:en) utan endast vad gäller "fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt" (1 §), men dess principer eller innebörd (se 2 och 3 §§) kan enligt min mening kanske komma att användas vid ett eventuellt genomsynsresonemang eller dylikt av ett förmodat skatteupplägg.”

Är det alltså tal om genomsyn kan det således bli tal om skatteflykt. Då krävs det emellertid att det ej är tal om någon marknadsmässig ersättning för att det skall bli tal om genomsyn, och vad som är att betrakta som marknadsmässig ersättning är väldigt svårt att avgöra. Det krävs följaktligen en hel del för att skatteflyktslagen skall bli tillämpligt, och det torde vara svårt att bevisa en spelares faktiska värde.

---

[112] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[113] Se bilaga A, intervju med Bo Lundquist, 2006-03-17.
[114] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[115] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-21.
[116] Se bilaga A, intervju med Per Swanström, 2006-04-24.

7 Anmälan till EU-kommissionen

I detta avsnitt kommer en anmälan till EU-kommissionen att redovisas. Vidare kommer även EU-kommissionens svar att redovisas.

7.1 Inledning

Som ovan nämnts har alltså en svensk privatperson anmält den danska staten till EU-kommissionen. Såväl klagomålet som svaromålen återfinns i bilaga B.

7.2 Klagomål

Den svenske medborgaren Erik Schauman anmälde den danska staten till EU-kommissionen.[117] Schauman anförde att den danska staten får utforma vilka lagar som önskas på grund av sin suveränitet, men att det i fallet med den danska expertskatten är tal om en speciallagstiftning som får en snedvriden konkurrens till följd. Vidare anför han att kravet om minimilön för att beskattas som expert saknar betydelse, då de flesta utländska fotbollsspelare på hög nivå kräver en hög lön.

Vidare anförs att den danska lagstiftningen får en effekt i form av att inhemska spelare diskrimineras i jämförelse med utländska ”importerade” spelare, då arbetsgivaren har högre omkostnader för de inhemska. Av anmälan framgår även att en dansk klubb endast behöver erlägga 50 procent av vad den svenska klubben skulle ha erlagt, och detta är alltså en följd av det danska systemets innebörd med beskattning av experter över 36 månader. Schauman anför även att han kan komplettera med en rad fall där skattereglerna legat till grund för att en spelare valt bort spel i Sverige framför Danmark. Han anser att Danmarks sätt att nyttja expertskatten för professionella fotbollsspelare får en stor diskriminerande effekt, men även en stor konkurrensbegränsande effekt. Han anför att båda står i strid med artiklarna i unionens grundfördrag. Vidare anförs att aktuella danska skatteregler får exakt samma effekter som direkta statliga bidrag, vilket även står i strid med unionens regler och själva grundfördraget. Schauman hänvisar till Bosmandomen och anför att EU klart tagit ställning beträffande konkurrensfrihet inom unionen.

7.3 Svaromål

EU-kommissionen svarar med att då avsaknad av harmonisering föreligger, faller beskattningen fortfarande huvudsakligen inom staternas behörighet. Staterna måste emellertid respektera sina skyldigheter i enlighet med EG-fördraget. Diskriminering på grund nationalitet eller rätten till fri rörlighet är följaktligen ej tillåtet, men klagomålet ogillas på grundval av att det som anförts ej strider mot EU:s lagstiftning.[118]

[117] Se bilaga B, Klagomål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU, 2004-12-23.
[118] Se bilaga B, Svaromål i klagomål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU, 2005-06-09.

Det kommer ytterligare ett svaromål från EU-kommissionen baserat på ett svar från Schauman.[119] Kommissionen anför återigen att behandlingen av danska fotbollsspelare ej är att betrakta som diskriminering. Den här gången hänvisar kommissionen till generaladvokat Philippe Légers förslag till avgörande i mål C-513/03, punkt 81, där det framgår att Nederländerna äger rätt att beskatta inhemska medborgare annorlunda än utländska medborgare inom unionen beträffande arvsskatt.[120]

7.4 Sammanfattning

Schauman anmälde alltså den danska staten till EU-kommissionen på grund av att denne ansåg att de danska expertreglerna stred mot EU-fördraget. EU-kommissionen ogillade emellertid Schaumans klagomål och ansåg att det ej förelåg diskriminering, och hänvisar alltså till EG-fördraget.

[119] Se bilaga B, Svaret finns ej tillgängligt.
[120] Se bilaga B, Svaromål från EU-kommission på akt som ej finns tillgänglig, 2005-09-06.

8 Analys och slutsatser

I detta avsnitt kommer en analys av ovan insamlat och sammanställt material. Analysen är till för att klargöra problematikens konklusion för läsaren. I denna del kommer författarens åsikter att prägla såväl analys som slutsats, vilket författaren är väl medveten om. Materialet som är insamlat är objektivt, men tolkningen är subjektiv.

Neutralitetsbristerna är stora och det vållar självfallet problem såväl i Danmark som i övriga Europa, och främst i Sverige, som är ett av de länder som är hårdast drabbat. Det är rimligt att anta att de danska inhemska spelarna är mest missgynnade, då de har tappat och tappar i värde i takt med att utländska experter kommer in i landet. I sportvärlden handlar det oftast om hur hög nettoinkomsten är och med de gynnsamma danska reglerna för experter torde det vara lättare för klubbarna att ge en högre nettolön till en utländsk expert än till en inhemsk. Detta är naturligtvis ej neutralt och vidare ej heller optimalt. En dansk inhemsk spelare beskattas alltså som en vanlig dansk inkomsttagare med en maximal skatt om 59 procent, vilket skiljer sig mot 25 procent som experten betalar. Den inhemska spelaren beskattas för det första mer och är mindre attraktiv av den anledning att systemet ser ut som det gör. En dansk klubb skulle praktiskt taget kunna ha enbart spelare omfattade av de danska expertreglerna, vilket inte torde gynna den danska återväxten inom fotbollen, utan snarare tvärtom. Då de danska inhemska spelarna ej har möjligheten att konkurrera med de utländska experterna på grund av skattetekniska skäl är de klart missgynnade. Det är helt enkelt ej lönsamt för en dansk klubb att anställa en dansk spelare, för det kostar mer om den danska spelaren skall uppbära samma nettolön som den spelare som omfattas av expertreglerna. Då det danska systemet tillåter utländska experter att vistas i landet under 36 månader med förmånlig skattesats till skillnad från exempelvis Sverige som endast har en period om sex månader, torde det vara en stor skattemässig skillnad. Efter dessa 36 månader kan de danska klubbarna vidaresälja spelarna vilket den danska staten följaktligen tjänar på, då klubben skattar för ersättningen.

Normalt sett kan en skattskyldig, oavsett system, vara på utlandsvistelse i tjänsten under en sexmånadersperiod, utan att beskattas i sitt hemland. Den skattskyldige anses fortfarande vara hemmahörande i hemlandet, men efter det är den skattskyldige att betrakta som utflyttad och skall således beskattas i arbetslandet på grundval av den stadigvarande vistelsen. Beträffande de danska reglerna kan alltså en expert av exempelvis brasilianskt ursprung flytta till Danmark och under de första sex månaderna anses vara på utlandsvistelse i tjänsten och alltså beskattas i enlighet med de danska reglerna. Efter denna period är brasilianaren att anse som utflyttad från Brasilien och har alltså ingen anknytning till landet, och beskattas således fortfarande med de danska reglerna. Om däremot brasilianaren lämnar Brasilien för spel i Sverige beskattas denne enligt A-SINK med 15 procent under de första sex månaderna, och väljer klubben att förlänga med spelaren eftertaxeras spelaren och åläggs att erlägga full skatt, det vill säga svensk progressiv inkomstskatt, för hela perioden och likaledes framöver. Det är egentligen här det största problemet uppkommer, då det danska systemet tillåter en utökad lättnad i beskattningen. Detta innebär i praktiken att den skattskyldige beskattas förmånligt hela tiden, vilket egentligen ej är tanken med vare sig de svenska eller danska artistreglerna. Tanken är att artistreglerna skall underlätta för den skattskyldige som vistas i landet under en kortare period, då denne har högre kostnader. Detta torde ej vara förenligt med OECD och EU:s stadgar, då detta är rimligtvis är att betrakta som otillåtet statsstöd, vilket ej får förekomma. Staterna är förvisso suveräna, men ej i den bemärkelsen att staterna kan ha vilka regler som helst. Som författaren ser det finns det endast en lösning på detta problem och det är att det danska systemet ändras, då det för tillfället ger upphov till stora neutralitetsbrister

såväl inom landet som gentemot övriga världen. Som nämnts tidigare har försök till en ändring av det danska systemet försökts utan framgång. Det rörde sig då om en privatperson som anmälde den danska staten. Varför EU-kommissionen ej ansåg att det föreligger otillåtet statsstöd torde vara tämligen oklart, då det de facto är tal om ett sådant. Författaren tror emellertid att ärendet kan tas upp igen om rätt sakförhållanden ligger för handen för EU-kommissionen. För att det skall kunna ske en ändring torde det rimligtvis krävas en ordentlig genomgång av hur det ser ut i den danska sportvärlden och sätta detta i relation till exempelvis övriga europeiska system. Med detta i beaktning torde en ändring av det danska systemet vara rimlig. När det såväl är tal om konkurrensbegränsning, diskriminering och otillåtet statstöd torde det finnas starka skäl för att de europeiska staterna inom unionen tvingar Danmark till en ändring. Syftet med EG-rätten är, som ovan nämnts, att eliminera all form av diskriminering och att motverka skadlig skattekonkurrens. Ett otillåtet statstöd snedvrider konkurrensen, men EU-kommission kan göra vissa undantag av exempelvis miljöpolitiska skäl. Beskattning av utländska experter torde ej vara ett undantag av den arten som en miljöpolitisk fråga skulle kunna vara.

I Sverige förekommer olika lösningar för att konkurrera med det danska systemet. Bland annat betalar de svenska klubbarna ut ersättning till spelare som är utomlands bosatta för att de fortsättningsvis skall representera den svenska klubben. Dessa ersättningar, signing bonus, beskattas i enlighet med A-SINK, men lönen som spelaren uppbär beskattas med vanliga inkomstskatteregler. Skatteupplägg av sorten med hög ersättning och ingen lön har förekommit, men ännu har inget rättsfall behandlat detta. Det är, enligt författaren, ohållbart att ersätta en spelare med hög signing bonus och en låg lön, då signing bonus i sådant fall rimligtvis bör betraktas som lön. Skatteverket talar om genomsyn och att lönen skall anses marknadsmässig, men då inget rättsfall finns inom området torde det vara svårt att dra gränsen för vad som är att betrakta som marknadsmässig ersättning. För att få ett klargörande i detta krävs ett rättsfall där detta fastställs.

Det har även förekommit situationer där en spelare först beskattats med A-SINK och sedan flyttat över sundet till Köpenhamn och efterföljande tid beskattats med SINK, vilket i sig inte är olagligt, men det ger upphov till snedvriden konkurrens inom Sverige, då alla klubbar ej har möjligheten att ha sina högavlönade spelare utomlands bosatta. Mellan Sverige och Danmark beskattas spelaren endast, på grund av gränsgångarreglerna, i källstaten det vill säga i Danmark. Skattefördelar som dessa kan alltså ej en klubb i exempelvis Stockholm uppbära varför det är rimligt att anta att klubbar i norr är missgynnade, då de ej har samma möjlighet som exempelvis MFF, MIF och Helsingborg. Då ett land som Sverige är stort är det svårt att se till att ingen i landet skall känna sig missgynnad, men en strävan att minska detta är eftersträvansvärt. Reglerna i SINK borde ändras så att ovanstående problem elimineras. Problemet med detta är att det är många människor i Öresundsregionen som pendlar och alltså ej utövar idrottslig verksamhet, och för dessa vore det förödande att ändra skatten, då boende är mycket dyrare i Köpenhamn än vad det är i Sverige. Att en idrottsman bosätter sig i Köpenhamn för att exempelvis representera MIF i Sverige torde endast vara för att lindra beskattningen, medan en dansk medborgare som arbetar i Sverige gör det enbart på grund av sitt ämbete och ej vill lämna sitt hemland för att bosätta sig i Sverige. Skillnaden är stor mellan dessa två typer av situationer varför SINK-reglerna ej endast kan ses som en idrottslig skatt. Det finns en skatt i Sverige för artister, A-SINK, och det är rimligt att anta att det bör vara tillfredsställande nog för spelare och klubbar. Författarens förslag är att om SINK-skatten helt undantar idrottsmän, skulle konkurrensen inom svensk idrott helt klart ske på mer likartade villkor. Den fyller en funktion för pendlare, men bör följaktligen begränsas till icke-idrottande personer. Med detta elimineras många tänkbara skatteupplägg.

9 Slutdiskussion

I detta avsnitt kommer några tankar och diskussioner fram som inte berörts, men som är nog så intressanta. Av olika anledningar är denna uppsats bristfällig, och detta är författaren medveten om, då det bland annat finns få rättsfall inom området. Författaren vill med detta avslutande kapitel redogöra för detta för att läsaren inte skall utelämnas efter slutsatsen.

I skrivande stund pågår en diskussion kring artistkontrakt i Elitserien i ishockey. Hockeyligan vill införa en regel som säger att en spelare måste spela säsongen ut för att minska antalet spelare spelandes med artistkontrakt. Det skulle kunna tänkas att klubbarna kontrakterar spelarna sent på säsongen för att således kunna ha dem under artistkontrakt hela tiden. I annat fall blir det vanlig inkomstbeskattning om spelaren ej har rätt att lämna klubben. Det blir intressant att följa utvecklingen av detta. I och med denna diskussion kommer klubbarnas kostnader att öka, vilket kanske ej är vad klubbarna egentligen tänkt sig. En intressant fråga är om en klubb bryter mot denna regel. Rent skattetekniskt uppstår inget problem, då det är fullt lagligt att ha en spelare i sex månader under ett artistkontrakt. Det kanske uppkommer en ny slags missgynnande i förhållande till fotbollsklubbarna. Det pågår även en debatt i Danmark om att reglerna skall ändras, då det är orimligt att utomlands bosatta idrottsmän skall beskattas så fördelaktigt som de gör. Det skall även här bli mycket intressant att följa den framtida utvecklingen, som uppenbarligen är ett problem för många. En annan intressant diskussion är huruvida SINK-beskattade idrottsmän verkligen bor fullt ut i Danmark. Vid en bortamatch långt upp i Sverige brukar lagen stanna över natten. Om detta sker tillräckligt många gånger under ett år torde väl den skattskyldige ej vara bosatt fullt ut i Danmark. Det kommer helt säkert rättsfall på detta område inom en snar framtid då klubbarnas ekonomi pressas allt hårdare för att kunna överleva och vara konkurrenskraftiga.

Vad som är en brist i denna uppsats är att det finns få konkreta rättsfall på hur långt det kan sträckas innan det blir tal om skatteflykt beträffande signing bonus. För framtida forskning och uppsatser vore det av hög vikt att ha några rättsfall som fastställer vad som är att betrakta som marknadsmässig ersättning till en spelare och hur detta skall bedömas. Vidare har det varit svårt att hitta konkret information om danska klubbars lösningar och problem. Vad som uppstår som ett problem i media behöver nödvändigtvis ej vara det skattetekniska, även om det ligger nära till hands. Vidare är det alltid svårt att tolka och analysera vad människor tycker och tänker kring en skatteregel eller ett visst system. Det är helt sonika så att människan tolkar saker och ting på olika sätt. Författaren har emellertid försökt hålla sig så objektiv som möjligt.

Vad som däremot är en styrka i denna uppsats är dess struktur och överskådlighet. Läsaren får en bra överblick över vad som är problem och vad som är gällande rätt i respektive land kompletterat med intervjuer där berörda parters åsikter tagits i beaktning.

Bilaga A

Nedan följer samtliga intervjuer som denna uppsats bygger på.

Luleå

Är artistskatten bra eller bör den ändras? Hur skulle den kunna gynna er i sådant fall?

Den borde gälla för längre tid än 6 mån, eller allra helst borde det finnas en artistskatt året runt.

Anser ni att ni är förfördelade jämfört med andra målgrupper i samhället?

Nej, inte vi som klubb. Däremot artisten, som kanske under en kort tid av sitt liv kan tjäna bra pengar, men som ganska så snabbt kan bli oattraktiv för marknaden.

I Sverige finns SINK och den kan tillämpas på idrottsmän som således kan få en hög nettolön. Detta kan Luleå utnyttja på grund av sitt geografiska läge. Detta kan emellertid konkurrenterna Djurgården och MoDo inte göra, är konkurrensen på lika villkor enligt er?

Konkurrensen är aldrig på lika villkor. Om du tar t.ex. Djurgården kontra Luleå, så är befolkningsunderlaget, företagsvärlden runt lagen helt olika.

Är det rimligt att en klubb skall värva en handfull spelare mitt under säsongen med artistkontrakt endast för att hålla sig kvar?

Nej det tycker jag inte.

Hur hög nettolön kräver en spelare som Lubos Bartecko?

Kan jag inte svara på.

Vad hade det kostat er att ha kvar Lubos Bartecko?

Ganska många miljoner då artistskatten hade omvandlats till normal svensk skattesats samt socialavgifter.

Djurgården

Hur går det till när ni värvar en utländsk utomlands bosatt spelare?

Vi är ute och söker, men vi kan inte söka över hela världen, det är helt omöjligt. Informationen kommer oftast via agenter, utom i några länder där vi själva har arbetat upp kontaktytor, nordiska länderna exempelvis. Sedan har vi vissa rapportörer från en del länder, exempelvis i Sydafrika. Rent skattetekniskt går det till så att vi hela tiden gör en bedömning hur det ser ut för spelaren, vad spelaren har gjort tidigare och var spelaren kommer från. Då är en signing bonus vi oftast använder, som kan utbetalas innan spelaren flyttar ut ur landet.

Är denna signing bonus en kompensation för inkomstbortfall, då spelaren är kontrakterad av en annan klubb?

Nej, man betalar oftast ut en signing bonus till spelaren, det gör man också i Sverige, som man ger spelaren för att skriva på ett kontrakt. Det har att göra med två olika saker. Signing bonus är större i det fall spelaren går som Bosman, för då kräver spelaren och agenten mer, men sedan är en signing bonus praktisk när en spelare kommer från utlandet och behöver då köpa bostad och annat. Vi har inga fria förmåner, utan enbart lön. Spelare får bekosta sin bostad och bilar själva. Därför är det en praktisk sak att betala ut en signing bonus. Det kommer krav från spelaren att han vill ha en signing bonus i en viss storlek. Då kan vi betala ut en högre summa som då beskattas lågt i Sverige och till viss del i spelarens hemland. Vi måste anmäla detta, men spelaren får självt sköta beskattningen i sitt hemland.

Då kan ni alltså betala ut en hög signing bonus och betala ut en lägre lön?

Nej, vi försöker hålla viss nivå. Vi har väldigt differentierade löner, som går från 25 000 SEK upp emot 100 000 SEK per månad. Då får man se till vad spelaren är värd. Är det en väldigt etablerad spelare ligger denne naturligtvis högre i löneskalan. Vi försöker betala ut en realistisk lön, och planerar inte med en skattemässig fördel i form av högre signing bonus. Signing bonus betalas även till svenska spelare.

Hur använder ni er av artistskatten?

Vi har haft Siyabonga Nomvete provspelande under ett sexmånaderskontrakt, mycket för att pröva honom, men han kommer inte tillbaks. Sådana prov gör vi, men annars använder vi inte skatten som sådan.

Om en värvning ej kan lösas med artistskatt, hur agerar ni då?

Om spelaren har anknytning till Sverige får vi betala ändå.

Vad kräver en allsvensk toppspelare i lön?

Det varierar väldigt mycket. När det gäller toppspelare beror det mycket på ålder. En äldre spelare som är på nedgång så blir det mindre. Det varierar, det beror på vilka bud spelare har fått. Det är tillgång och efterfrågan som styr. Det går inte säga något generellt, för kommer det ett konkurrerande bud sitter agenterna och matchar upp priset hela tiden. Sedan är det inte bara lönen som avgör. Spelare vill ha en bra lön, m en vill också ha en bra

omgivning. Sociala bitar som utbildning är också viktiga aspekter. Omgivningen är viktig, då en spelare som får en bra lön i ett lag med en dålig omgivning inte går dit. Nu när vi skall spela Champions League, då värderas detta högt av spelare och agenter. Framgångarna i Djurgården ger också ett bättre förhandlingsläge. När det gäller den brasilianske spelaren som vi nyss köpt, Quirino, så gav en spansk klubb ett bra bud som vi var tvunget att matcha över. Hade det inte skett hade han naturligtvis kommit billigare. Det är som vilken marknad som helst, tillgång och efterfrågan.

Hur mycket fick ni betala i signing bonus för Quirino?

Vi betalade cirka tre miljoner SEK. Han kommer även att ligga toppskiktet såväl i Allsvenskan som i Djurgården, rent lönemässigt. Om han är bäst betald vet jag inget om. Han måste ha lägenhet och vill ta upp sin familj från Brasilien, så han ville ha en hög signing bonus. Vi fick också betala en rätt så hög övergångssumma till hans gamla klubb, cirka tio miljoner SEK till klubben. Det är mycket pengar för en svensk klubb, men internationellt sett är det ingenting. Han hade nog fått högre lön i Spanien, men prioriterade att spela för oss, då han anser att han kan utvecklas mer här.

Är artistskatten bra eller bör den ändras? Hur skulle den kunna gynna er i sådant fall?

Skattemässigt är det, ur en konkurrenssynvinkel, är det en klar nackdel för oss speciellt jämfört med Danmark. Även jämfört med alla andra länder i Europa. Skatter och socialavgifter är högre här än i andra länder. Tobias Hysén fick erbjudande från Standard Liège, som skulle betala 18 procent i skatt och inga socialavgifter. Hur skall Djurgården kunna konkurrera med det när han betalar över 50 procent i skatt i Sverige och vi skall betala socialavgifter. Nu kunde vi konkurrera, då han tyckte att han utvecklas mer i Sverige, men det är egentligen katastrof för honom att vara kvar. För svenska medborgare har vi valt det system vi har. Problemet uppstår när vi skall ha hit spelare i ett par år från andra länder, då får vi svårt att konkurrera. Nu har vi ju Danmark, som infört systemet med expertskatten, som medför att vi får betala dubbelt så höga löner som de danska klubbarna. Där tycker jag att vi skall kunna anpassa vårt system efter det danska systemet. Antingen det alternativet, eller att konkurrerande land inte får skattefördelar i konkurrensen. Argumenten är, enligt de danska skattemyndigheterna, att spelarna är där i tre år och sliter inte på det sociala systemet. Dessutom krävs att klubbarna betalar ut en hög lön, vilket innebär att det är en expert som kommer in i landet och inget annat. I detta fall blir skatten en konkurrensfaktor och detta strider, enligt Djurgården, mot EU:s regler. En privatperson har anmält den danska staten till EU-kommissionen. Rent sakligt har vi i Sverige klara nackdelar gentemot Danmark, rent fotbollsmässigt.

Danska staten främjar alltså klubbarna med exportsubventioner?

Importen gynnas ju, men vid en vidareförsäljning gynnas även exporten. Sverige är ett högskatteland, vilket är allmänt känt. Det ser man ju i näringslivet också. Det här med artistskatter är oerhört vanligt i näringslivet, med experter jobbandes utomlands. Man skall skatta i det land man befinner sig i också, så skatten trollas ju inte bort.

Anser ni att ni är förfördelade jämfört med andra målgrupper i samhället?

Nej, inte i samhället. Alla i Sverige är under samma regler, men gentemot andra länder anser jag att vi är förfördelade. Här är det väldigt flyktig konkurrens. Våra spelare kan ju inte, som

Kajsa Bergqvist, Anja Pärsson och Ingemar Stenmark, bosätta sig i Monaco. Detta borde vara en liten signal till politikerna. I detta avseende är det inte perfekt konkurrens, men mot övriga medborgare är det lika för alla.

Vad anser ni är en artist? Vilka kriterier bör uppfyllas?

Det har jag aldrig funderat över. Det är bara ett skattemässigt begrepp. Det är bara att se på tv och konstatera att det sänds oerhört mycket fotboll och ishockey.

I Sverige finns SINK och den kan tillämpas på idrottsmän som således kan få en hög nettolön, men det kan ej Djurgården utnyttja på grund av sitt geografiska läge. Detta kan emellertid konkurrenterna Malmö FF och Helsingborg IF, är konkurrensen på lika villkor enligt er?

Nej, absolut inte. Jag vet att Helsingborg använde sig av denna skatt när klubben vann guld, men slutade sedan med detta. Varför vet jag inte. För vår del är det inte praktiskt på grund av vårt geografiska läge. Jag kan inte så mycket om det där, då det aldrig har varit aktuellt för Djurgårdens del, men det är väldigt intressant det du säger, att Malmö först kan ha en spelare på artistkontrakt under sex månader och betala 15 procent i skatt och sedan flytta över honom till Köpenhamn och betala 25 procent i skatt.

Sverige dammsugs på före detta allsvenska spelare, är den situationen hållbar i längden?

För det första förlorar vi mot Danmark beträffande hemvändarna. Jag tänker på Tobias Linderoth, Marcus Allbäck, Johan Elmander och Martin Ericsson, men vi hade inte en chans mot Brøndby. Brøndbys VD Per Bjærregård skrev till mig, när Brøndby värvade Babis Stefanidis från oss, att det är omöjligt för Djurgården att konkurrera med det danska skattesystemet. Man kan ju fråga sig hur detta förhåller sig med EU-reglerna i beaktning. Socialavgifterna är också så pass låga i Danmark att vi heller inte kan matcha detta. Tidigare dränerades Sverige på yngre spelare, men det verkar ha stannat upp lite grand, speciellt med tanke på att vissa danska klubbar har börjat kartlägga vissa agenter, som tjänar väldigt mycket pengar på detta. För övrigt har dessa agenter inte kommit med världens bästa spelare heller, och det blir synd om grabbarna. Det verkar ha stannat upp lite. På sikt borde det bli en rimlig fördel för Danmark och de danska klubbarna. När spelarna blir lite skickligare kan varken Danmark eller Sverige mäta sig med England. Det vi rör oss med är småpengar för de engelska klubbarna. De kan göra en chansning, precis som vi kan göra genom att köpa en spelare från en svensk småklubb. Rent skattetekniskt är det en snedvridande konkurrens gentemot framför allt Danmark.

Vad skall göras åt detta?

Detta är skattepolitik och jag tror att detta på sikt, på grund av EU, kommer att jämnas ut. Yngre människor börjar flytta nu och har pågått i ett antal år. Jag minns själv när jag var i näringslivet, på den tiden då expertskatten kom. För tio år sedan började Ericsson dess forskningsverksamhet då. Man såg att Ericsson och Astra var väldigt forskningsintensiva då. De amerikanska företagen såsom IBM har som policy att utbilda forskare runt om i världen. Forskare åker då runt, men problemet med svenska forskare är att de aldrig kommer hem igen. Detta har mycket med skatter att göra. Folk tittar vad de har i plånboken efteråt. Om jag finge spå något bör det ske en anpassning till övriga Europa i Sverige. Gapet kommer nog inte att öka, utan snarare kommer övriga Europa höja sina skatter medan vi kommer att sänka våra. Det är allmänt vad jag tror, men jag vet inte.

Kan man säga att Sverige och Danmark konkurrerar rent skattemässigt och inte rent fotbollsmässigt?

Ja, ta våra landslagsspelare Tobias Linderoth, Marcus Allbäck, Johan Elmander och Martin Ericsson, som bankar på porten, finns i Köpenhamn och inte i Sverige. Vi skulle gärna vilja ta hem dem. Det var ett under att få hem Mattias Jonson. Nu ville han hem till Sverige och nu passade det bra att komma hem till Sverige och Stockholm. Vad gäller Anders Svensson tror jag att han hade svårt att få bud och valde Borås och Elfsborg, men han ville nog snarare ned till Spanien. Men mot Danmark kommer vi aldrig att kunna matcha bud, utan det är om spelaren verkligen vill hem vi kan konkurrera. Annars plockar FC København spelarna. För att få hem en spelare som Tobias Linderoth krävs att vi betalar dubbelt så mycket som FC København. Han ligger ungefär på 5-6 miljoner SEK per år i Danmark. Regeln om den svenska expertskatten är oerhört komplicerad och beslut skall tas ändå upp i regeringen. Näringslivet ser positivt på att få in utländska forskare. Denna problematik innebär att svenska företag placerar forskningen utomlands. Vi i näringslivet tycker att det höjer kvaliteten, och i Danmark har man resonerat likadant beträffande fotbollsspelare. Det höjer fortbollssvärdet i Danmark, såväl spelmässigt som publikmässigt. De sliter inte på systemet, då de bara är där i tre år. Svensk skattepolitik fungerar på det sättet det gör, men rent sakligt kan man ju tycka att idrottsklubbar missgynnas gentemot de danska.

Vad finns det för anledning för Johan Elmander och Marcus Allbäck att välja Danmark framför Sverige?

Det handlar om pengar. Det är en marknad, det handlar återigen om tillgång och efterfrågan. Spelare vill ha högsta möjliga lön i en viss omgivning, dock icke i vilken som helst. Ingen vill vara enda stjärnan i en liten klubb, för då förstör man sin karriär. Elmander och Allbäck får en bra omgivning i Brøndby och i FC København, som kommer ut i Europa på samma sätt som vi gör. Om vi jämför FC København, som vi har slagit, med Djurgården, så tror jag att det skulle vara ganska jämnt. Det finns inget som säger att spelarna inte skulle välja Djurgården, om det inte vore för lönen. Vi har en trupp som är nästan jämförbar med deras, men skulle vi kunna importera på lika villkor som dem, skulle vi kunna importera kvalitet på alla positioner och bli helt jämförbara.

Helsingborg

Hur går det till när ni värvar en utländsk utomlands bosatt spelare?

Det kan gå till på olika sätt. Det ena är att man tar en spelare som är mindre erkänd och tar hit denne och tittar på spelaren. Då brukar man ta honom på lån för att sedan kunna ha en option på att köpa loss spelaren. Detta handlar om mindre etablerade spelare. När det gäller andra typer av spelare, alltså spelare som kommer från utlandet som man redan har en bild av och vet vad det handlar om, då är det tal om en rak värvning.

Hur använder ni er av artistskatten?

Vi använder oss inte speciellt mycket av artistskatten. Vi har möjlighet att använda den vid ett låneförfarande när man tar hit en spelare. När vi sedan löser spelaren är det ju svårare att

erbjuda samma nettovillkor. Vi undviker att använda artistskatten som lockmedel, men har vi ett lån på sex månader kan vi mycket väl tänka oss att använda oss av den.

Är den bra eller bör den ändras? Hur skulle den kunna gynna er i sådant fall?

Om bara ser till utländska spelare, och om man skulle förlänga den längre än vad den är i dag, så tror jag inte att det hade varit bra. Det hade inneburit att vi tagit in ännu fler spelare om man kunde använda artistskatten hela tiden. Däremot skulle man kunna tänka sig en generell artistskatt för professionella fotbollsspelare, där man hade en lägre skattesats under sin aktiva karriär. Det är ju dock så att våra svenska spelare som satsar på fotboll, gör ett val att inte satsa på någon annan karriär. De har varken utbildat sig eller har inte heller möjligheten att skaffa sig en yrkesutbildning. När karriären är slut står många spelare inför tuffa beslut, för de har ingen bakgrund från arbetsmarknaden. Hade fotbollsspelarna kunnat lägga undan pengar under sin aktiva karriär hade de efter karriären kunnat skaffa sig en utbildning.

Anser ni att ni är förfördelade jämfört med andra målgrupper i samhället?

Vi är förfördelade mot den danska sidan, det är glasklart. Vi kan inte konkurrera på grund av att en svenska klubb i en konkurrenssituation med en dansk klubb inte kan erbjuda samma ekonomiska villkor, så att spelaren väljer den svenska klubben. Detta för det första på grund av artistskatt och för det andra på grund av valutakursskillnaden och sist för att de danska klubbarna inte har samma sociala påslag. För att kunna erbjuda detta måste det svenska budet, brutto, dubblas för att kunna konkurrera.

Kan man säga att Sverige och Danmark konkurrerar rent skattemässigt och inte rent fotbollsmässigt?

Absolut, så är det. Den ena delen är att vi inte, rent skattemässigt, kan konkurrera, men sedan har Danmark två toppklubbar som vi inte är i närheten av i svensk fotboll, nämligen FCK och Brøndby, som tillsammans omsätter ungefär lika mycket som 75 procent av alla de allsvenska klubbarna tillsammans. Det är en faktor, som oavsett artistskatt eller inte, som är svår att konkurrera med. Däremot klubbarna under FCK och Brøndby hade vi kunnat konkurrera mot och locka till oss fler spelare och behålla spelare, som exempelvis Mattias Lindström i Ålborg.

Vad finns det för anledning för Rade Prica att välja Danmark framför Sverige?

Spelare säger så, men skulle egentligen ha sagt att det är bättre betalt i Danmark. Till syvende och sist så är det ju en faktor som spelaren måste ta hänsyn till. Jag kan inte klandra spelare, med en kort karriär, om de kan få mer betalt i en annan klubb. Rent massmedialt är det alltid lättare att säga att man gör det av sportsliga skäl, än av ekonomiska.

Helsingborg har fostrat många spelare som lämnar och sedan inte återvänder på grund av bättre betalt i grannlandet Danmark, hur känns det?

Det är tråkigt. Om vi ser på Helsingborg som är kända för en bra utvecklingsverksamhet och många unga spelare som kommer fram, då är det tråkigt att man tappar dem till ligor som är konkurrerande, i detta fall Danmark. Det finns bara ett sätt att hantera detta. Det är med bättre ekonomi och då måste det ske på lika villkor.

I Sverige finns SINK och den kan tillämpas på idrottsmän som således kan få en hög nettolön. Detta kan Helsingborg utnyttja på grund av sitt geografiska läge. Detta kan emellertid konkurrenterna Djurgården och Göteborg inte göra, är konkurrensen på lika villkor enligt er?

Vi använde den för ett antal år sedan, men valde att inte använda den mer. Det finns många nackdelar med att ha en spelare bosatt på en annan ort. Jag tänker mest på närhet och förankring. Det kan vara bra sett utifrån en ekonomisk situation, men inte optimalt beroende på att det tar tid att pendla. Från Köpenhamn till Malmö är avstånden, mer eller mindre, lika med avstånden mellan Malmö och Lund. Vi hade en del norska spelare bosatta i Danmark innan, men om det blir för många blir det inte heller riktigt bra, rent fotbollsmässigt.

Helsingborg är det lag som drabbats värst av plundringen från danska klubbar, hur ser du på denna situation på lång sikt?

Det har att göra med vår geografiska placering, som gör att vi är mer påpassade, Helsingborg och Malmö. Det är närmare för danskarna att titta på oss när vi spelar fotboll och det är, ärligt talat, lite trist att så många av spelare som varit i klubben, dels att vi tappar dem och dels möjligheten att ta hem dem är svår.

Hur hög nettolön kräver spelare som Alvaro Santos och Atiba Hutchinson för att stanna i Helsingborg? Om ni hade kunnat matcha de danska buden, rent skattetekniskt, hade ni velat ha kvar dem?

Det diskuterar jag inte. Ja, vi hade velat ha kvar dem.

Skatteverket

Under vilka omständigheter kan en signing bonus från Sverige förekomma och anses hänförlig till tidigare anställning, så att den endast skall beskattas i utlandet?

Den frågan är komplicerad. Det är svårt att svara på detta rakt uppochner. Man måste se från fall till fall och vilka avtal som ligger i botten. I regel, speciellt högre upp i seriesystemet, är det vanligt med transfersummor i samband med spelarbyten, alltså att en spelare går från Sverige till en klubb i utlandet och vice versa. Det finns olika sätt att gå tillväga beroende på vilken situation som föreligger, antingen om spelarbytet äger rum under kontraktstid eller om spelaren är kontraktslös. Många gånger för att det skall bli pengar i sammanhanget sker spelarbyten under kontraktstid. Det är då det krävs övergångsersättningar för att förmå moderklubben att släppa en spelare. Sedan har kanske spelaren i sin tur flera avtal med sin moderklubb. Ett av avtalen kan vara vad som skall hända vid en spelarförsäljning. Ett sådant avtal kan vara att spelaren skall ha en viss procent av vad moderklubben uppbär från den utländska klubben. Huvudsakliga delen av övergångssumman går till moderklubben.

Skall signing bonus alltid beskattas i Sverige?

Nej, det beror på hur man har gjort och mellan vilka parter avtalet föreligger.

Om exempelvis Malmö FF väljer att kontraktera en utländsk spelare som står under kontrakt, hur skall då en signing bonus beskattas?

Om ersättningen grundar sig på ett avtal med en ny klubb i Sverige och det är den svenska klubben som betalar ut detta, då lutar det åt att ersättningen är relaterad till vad denne förväntas prestera i Sverige framledes. När utbetalningen sker kanske personen fortfarande är utanför Sverige och då är det A-SINK som gäller.

Om en spelare vistas i Sverige under artistkontrakt, och sedan förlänger med vanligt kontrakt, vad händer då? Betalar klubbarna full skatt på de första sex månaderna samt socialavgifter?

Vad kontrakt säger ifråga om anställningstid har underordnad betydelse i sammanhanget rent skattemässigt. Det som avgör det hela är hur länge personen blir kvar i Sverige. Blir personen kvar i Sverige i mer än sex månader blir det inkomstbeskattning från första dagen med fulla socialavgifter.

Om en spelare lämnar en klubb efter tre månader för att sedan komma tillbaka till Sverige efter tre år, är det då tre månader spelare har kvar på sin artisttid?

Om personen har varit i Sverige i tre månader, bör denne vara ute ur Sverige minst lika länge för att komma tillbaka igen. Den kommande vistelsen får inte vara längre än avbrottet i vistelsen. Avbrottet från Sverige måste vara längre än för vistelsen före och för vistelsen efter. Detta är riktlinjer som getts ut från Skatteverket, detta har varit en öppen fråga om vad som skall anses som stadigvarande vistelse. I viss utsträckning har man, inom Skatteverket, enats om hur man skall se på dessa saker.

Vad är problem med utländska idrottsmän som kommer till Sverige?

Det många föreningar inte förstår är att utanför deras kontroll kan det hända saker och ting som gör att beskattning blir en helt annan. När det då reses högre skattekrav från Skatteverkets sida i en viss situation kan man bli besviken och irriterad på det hela. Det blir mycket dyrare med vanlig inkomstbeskattning med fulla socialavgifter i jämförelse med artistskatten på endast 15 procent.

Sker det många skumma upplägg beträffande kontrakterandet av utländska idrottsmän?

Inte skumma upplägg, men däremot planerar man utifrån vad man tycker är den förmånliga artistskatten och försöker utnyttja detta så långt det är möjligt. Det vill säga att man har en spelare i sex månader och då händer det ibland att, det som inte är tänkt från början, spelaren kommer tillbaks efter ett par månader och då faller det hela och då blir det vanlig inkomstbeskattning från första början. Respektive klubb får betala för den tid spelaren representerat denna. Det är just en sådan sak som kan hända att det kan bli en helt annan skatt för den första klubben, och även för den andra.

Drivs några rättsfall för tillfället?

Ja, det gör det, ett par fall handlar om just övergångsersättningar som ligger i länsrätten för tillfället här uppe. Frågan där handlar om övergångssumman är hänförlig till utlandet för kommande spel eller om det är hänförligt till spel i Sverige. Man ska endast ta ut artistskatt på idrottslig verksamhet i Sverige, eller relaterad till Sverige.

Finns det internationellt samarbete beträffande beskattningen av utländska idrottsmän?

Nej, det är ytterst sporadiskt. Det kan ske viss information länder emellan, speciellt mellan de nordiska länderna.

Finns det EU-standards och hur ser dessa ut?

Nej, det finns det inte.

Vad tycker du om de danska expertreglerna?

Jag är för dåligt insatt för att säga något om dessa. De liknar de svenska forskningsreglerna, men i Sverige ses inte en idrottsman som en forskare.

Sker det några utredningar och revisionsinsatser?

Det pågår en utredning om idrottsmän och artistbeskattning om hur man ska fördela inkomster över tiden. Detta är främst riktat till artister och svenska idrottsmän.

Hur hög kan en signing bonus vara?

Det är något som klubbarna och spelarna själva kommer överrens om, det är inga skatteregler som reglerar detta. Däremot tittar Skatteverket på helheten. Om man exempelvis omvandlar marknadsmässig lön till exempelvis signing bonus, då tittar vi på hur det totalt sett ser ut för spelaren. Jag tror inte att det kan hålla om en spelare avlönas med ingenting alls, utan att endast en signing bonus utgår på grund av skattetekniska skäl. Det tror jag ses igenom av Skatteverket med så kallad genomsyn. Detta bedöms från fall till fall och sådana här bedömningar är svåra att göra för man måste sätta det hela i relation till vad som är marknadsmässigt i det hela. Sedan får man titta på om skatteflyktsreglerna kan bli tillämpliga.

Den vanliga SINK-skatten kan de skånska klubbarna utnyttja genom att först ha en spelare på artistkontrakt i sex månader för att sedan flytta över denne till Danmark, hur ser Skatteverket på detta?

Det har jag varnat för. Enligt min mening kan man inte blanda vistelse i Sverige med vistelse utomlands hursomhelst. Enligt min mening, som är en bland flera inom Skatteverket, är det så att om man förlänger skattesituationen på detta sätt är det en naturlig förlängning av vistelsen i Sverige. Personen går då över gränsen för vad som är inkomstbeskattning från första början. Denna situation är inte rättsligt prövad. Däremot om personen inte bor en enda natt i Sverige, utan helt och hållet bor på den danska sidan kan denne beskattas med SINK hela året. Detta går hur länge som helst förutsatt att spelaren bor varenda natt i sin bostad på den danska sidan. Börjar man däremot blanda vistelser och övernattningar i Sverige eller förlänger vistelsen, då tänjer man på gränserna. Då kan det bli riskabelt för en svensk förenings sida, då det kan riktas skattekrav mot föreningen.

Det är ofullständig konkurrens mellan klubbar i norr och klubbar i söder, vad anser du om detta?

Det är svårt med undantag, men vissa lagar särskiljer på personer. Det får man egentligen inte göra lagstiftningsmässigt, det är mer eller mindre förbjudet.

Under vilka omständigheter kan skatteflyktslagen bli aktuell för en signing bonus?

Skatteflyktslagen (SFS 1995:575) gäller inte och kan därför inte tillämpas för artistskatten (A-SINK:en) utan endast vad gäller "fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt" (1 §), men dess principer eller innebörd (se 2 och 3 §§) kan enligt min mening kanske komma att användas vid ett eventuellt genomsynsresonemang eller dylikt av ett förmodat skatteupplägg.

Bilaga B

Nedan följer klagomålet till EU-kommissionen i sin helhet. Vidare bifogas även svaromålen från EU-kommissionen.

KLAGOMÅL

TILL EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION NÄR GEMENSKAPSRÄTTEN INTE FÖLJS ALTERNATIVT MISSBRUKAS

KLAGANDE:	Erik Schauman - Svenskt idnr: 460404-0834
NATIONALITET:	Svensk medborgare (Sverige)
ADRESS:	Gårdsfogdevägen 16 S-168 66 Bromma Sverige
TELEFON:	+46 8 760 64 45 alt. +46 408 375798
TELEFAX	+46 8 760 04 45
E-POST	travforum@telia.com
VERKSAMHETS OMRÅDE:	Transfer av fotbollsspelare mellan länder inom den Europeiska Unionen.
VERKSAMHETS-STÄLLE:	Gårdsfogdevägen 16, Bromma
MEDLEMSSTAT:	Sverige
ORGAN:	1. Konungariket Danmark genom den danska regeringens finansdepartement 2. Det danska nationella fotbollsförbundet 3. Union des associations européennes de football (UEFA)
SAKEN:	I såväl Danmark som Sverige har införts regler på skatteområdet vilka i dagligt tal benämns "expertskatt". Avsikten med denna lagstiftning är att genom skattelättnader möjliggörs att utländska experter, främst inom forskning och vetenskap, under kortare tider kan verka inom respektive land. Grundtanken är således att såväl Danmark som Sverige skall kunna tillföras experthjälp som ej finns att tillgå inom respektive land. De skattelättnader det här gäller är avsedda att gälla under en fastställd kortare tid (I Danmark tre år samt i Sverige 6 månader). I Danmark har aktuell lagstiftning utformats så att den förutom ovan nämnda experter inom forskning och vetenskap även, inkluderar professionella fotbollsspelare. Enligt vårt förmenande är detta fel enär en utländsk fotbollsspelare verksam i Danmark ej kan anses uppfylla några expertkriterier då Danmark som land har en stor mängd egna/inhemska spelare. Härutöver får naturligtvis de ovan nämnda olika tidsramarna även en negativ effekt för fotbollsspelare som står i valet av spel i Danmark eller Sverige.

KLAGOMÅL TILL EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION/forts.

Vi har naturligtvis inget att anföra mot hur Danmark utformar och vilka nivåer man väljer för sin inkomstskatt och tillkommande sociala utgifter. Det är uppenbart så att varje medlemsland inom den Europeiska Unionen äger rätt att utforma sina skatteregler på det sätt man önskar. Vårt klagomål avser, som vi ser det, bruket av en speciallagstiftning vilket får till följd en snedvriden konkurrens.

För att "expertreglerna" skall kunna tillämpas i Danmark gäller att en spelares årslön skall uppgå till minst 600 000 DKK (c:a 84 000 Euro) ett faktum som på intet sätt förändrar Danmarks missbruk av aktuell skattelagstiftning, enär de flesta professionella utländska spelarna verksamma i Danmark kommer upp till aktuell minimilön.

Genom den danska tillämpningen av "expertskatten" så påverkas även förutsättningarna för de spelare som ej uppnår den stipulerade minimilönen och då främst för unga spelare som i Danmark ser bättre utvecklingsmöjligheter enär de danska arbetsgivarna/klubbarna torde kunna avsätta större medel till sin utveckling av unga spelare och vilka, när de utvecklats och uppnått minimilönen, har tre år med redan stora skattelättnader jämfört med om de valt, som i nu aktuellt fall, att stanna kvar hemma i Sverige.

Den danska lagstiftningen får även effekten att inhemska danska spelare diskrimineras i jämförelse med "importerade" utländska spelare, enär de betalar normal dansk inkomstskatt och arbetsgivaren/klubben normala sociala avgifter.

För att kommissionen rätt skall kunna inse följderna av Danmarks expertskatteregler för professionella fotbollsspelare, måste nämnas att effekten blir en totalkostnad i Danmark vilken utgör c:a 50 % av den svenska totalkostnaden. De danska arbetsgivarna/klubbarna kan således erbjuda sina utländska spelare dubbelt så hög lön till samma totalkostnad. Om kommissionen så önskar kan vi komplettera detta klagomål med ett flertal fall där skatteregleria varit grunden till att spelare valt en dansk istället för en svensk klubb.

Danmarks sätt att nyttja sin "expertskattskatt" för professionella fotbollspelare får därmed såväl en stor diskriminerande som en stor konkurrensbegränsande effekt vilka båda står i strid t.o.m. med artiklarna i Unionens grundfördrag.

Det kan även konstateras att aktuella danska skatteregler får exakt samma effekt som direkta statliga bidrag, vilket även det står i strid med Unionens regler och i detta fall själva grundfördraget.

Vi konstaterar även att kommissionens grundsyn vad avser professionella fotbollsspelare verksamma inom Unionen, genom bl.a. den s.k. Bosmandommen, klart tagit ställning för att konkurrensfrihet och icke diskriminering skall råda på detta område.

Huruvida Danmarks totala tillämpning av sin expertlagstiftning, främst genom den relativt stora tidsramen, även står i strid med Unionens regler har vi valt att ej beröra i detta klagomål liksom även frågan huruvida det finns fler länder inom Unionen som kan sägas missbruka sin skattelagstiftning på samma sätt som Danmark.

Vi har vidare valt att koncentrera vårt klagomål till effekten för gruppen professionella fotbollsspelare. Den Danska tillämpningen av sin "expertskatt" kan även överföras till de områden där konkurrens finns om professionella spelare i lagidrotter såsom t.ex. handbollsspelare.

Slutligen har vi under de senaste dagarna uppmärksammats på ytterligare en effekt av den Danska "expertskatten". Utländska, dvs. ej danska spelare, i Svenska klubbar i södra Sverige väljer att skriva sig i Danmark för på detta sätt kunna utnyttja den danska "expertlagstiftningen". Om detta är korrekt, kommer den fria konkurrensen att ytterligare begränsas

ÖVERTRÄDDA ARTIKLAR:

Avdelning 1, Artikel B första stycket.
Artikel 3 c), Artikel 5, , Artikel 37 1., Artikel 48, Artikel 53 motsatsvis, Artikel 54 h) Artikel 56 1. motsatsvis, Artikel 59 motsatsvis, Artikel 60 d) och sista stycket, Artikel 85 d) motsatsvis, Artikel 90 1. och 3. Artikel 92 1., Artikel 93, Artikel 95 motsatsvis, Artikel 101, Artikel 102

KONTAKTER MED KOMMISSIONEN:

I detta ärende har klaganden ej tidigare haft kontakt med Kommissionen.

SEKRETESS:

Vi ger kommissionen tillåtelse att avslöja såväl våra respektive identiteter vid kontakter med aktuella myndigheter och organisationer i Danmark, Sverige samt övriga berörda länder inom Unionen.

Bromma den 23 december 2004

Erik Schauman

EUROPEISKA KOMMISSIONEN

GENERALSEKRETARIATET

Bryssel den 21.03.2005

SG(2005) D/530

Erik SCHAUMAN
Gårdsfogdevägen 16

SE – 168 66 BROMMA

Jag vill härmed bekräfta mottagandet av er skrivelse av den 23 december 2004 och underrätta er om att den har registrerats som ett klagomål med nummer 2005/4239, SG(2005) A/994/3 (ange denna referens vid all vidare korrespondens). Jag vill fästa er uppmärksamhet på att tilldelningen av detta nummer inte nödvändigtvis innebär att kommissionen kommer att inleda ett överträdelseförfarande.

Ert klagomål kommer att undersökas av den kommissionsenhet som sysslar med det område ert klagomål gäller. Därifrån kommer man att underrätta er direkt om resultaten av undersökningen och om hur ett eventuellt överträdelseförfarande fortlöper. Om ni innan dess vill ta kontakt med kommissionen bör ni vända er till generalsekretariatets kansli, enhet SG.B.1 som har hand om samordningen av frågor som rör tillämpningen av gemenskapsrätten: faxnummer (32-2) 296 66 55, e-postadress "SG-PLAINTES@cec.eu.int". Därifrån kommer man att sända ert brev vidare till rätt instans.

Ni kan välja om ert klagomål skall behandlas konfidentiellt eller inte. En icke konfidentiell behandling innebär att ni ger kommissionen tillstånd att avslöja er identitet vid eventuella kontakter med myndigheterna i den medlemsstat som klagomålet är riktat mot. Så länge ni inte har upplyst om ert val i klagoformuläret eller i en skrivelse, kommer kommissionen att utgå från att ni har valt en konfidentiell behandling. Ni bör dock vara medveten om att det i vissa fall är nödvändigt att kommissionen avslöjar er identitet för att kunna behandla klagomålet.

Ni kommer inte att behöva stå för några kostnader för förfarandet, inte heller om kommissionen beslutar att inleda ett överträdelseförfarande.

Det ligger slutligen i ert intresse att även använda de rättsmedel som finns tillgängliga på nationell nivå och som i allmänhet ger er möjlighet att göra era rättigheter gällande på ett mera direkt och personligt sätt. Om ni har lidit skada är det således endast nationell domstol som kan tilleriänna er ersättning från statens sida. Dessutom riskerar ni på grund av de tidsfrister som gäller för de nationella rättsmedlen att förlora era rättigheter på nationell nivå om ni inte utnyttjar dem snabbt.

Ni uppmärksammas på bifogade bilaga, som ger er ytterligare information om överträdelseförfarandet när gemenskapsrätten inte följs.

Med vänlig hälsning

På generalsekreterarens vägnar

Maria Isabel ALVAREZ CUARTERO

Bilaga

EUROPEISKA KOMMISSIONEN - Kontor: BERL 8/294 - B-1049 Bryssel - Belgien
Telefon: (32-2) 299 11 11. Fax: 296 43 35.
Telex: COMEU B 21877. Telegramadress: COMEUR Bryssel.

EUROPEISKA KOMMISSIONEN
GENERALDIREKTORATET FÖR
SKATTER OCH TULLAR
Skatteanalys och skattepolitik
Kontroll av gemenskapslagstiftningens tillämpning och av statliga stöd/direkta skatter

Bryssel den 09-06-2005
TAXUD E3/D(2005) 32244
JVE/ld - IN/P/05/4239/Schauman-SV

Ansvarig handläggare:
Jolanda van Eijndthoven, tfn: + 32-2-295 01 44

Erik Schauman
Gårdsfogdevägen 16
SE – 168 66 Bromma

Ärende: **Ert klagomål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU**

Jag har med intresse läst Ert klagomål, som överlämnades till min enhet för bedömning, eftersom min avdelning är ansvarig för skattefrågor. Jag skulle vilja påpeka följande.

Enligt nuvarande gemenskapslagstiftning, dvs. i avsaknad av harmonisering, faller direkt beskattning fortfarande huvudsakligen inom medlemsstaternas behörighet. Då medlemsstaterna utövar denna behörighet måste de dock respektera sina skyldigheter enligt EG-fördraget. Diskriminering på grundval av nationalitet är inte tillåtet, och inte heller diskriminering av andra medlemsstaters medborgare som utövar sin rätt till fri rörlighet. Medlemsstaterna får inte heller inskränka sina egna medborgares fria rörlighet eller någon av de andra friheterna som föreskrivs i EG-fördraget. I detta avseende har Ert klagomål emellertid inte påvisat något som strider mot EU:s lagstiftning.

Trots att man vid utredningen av Ert ärende hittills inte har upptäckt någon överträdelse av EU:s lagstiftning, kommer jag att skicka en kopia av akten för kännedom till Generaldirektoratet för konkurrens, för det fall att en fråga som gäller EU:s regler om statligt stöd blir aktuell. GD Konkurrens tar endast upp fall på eget initiativ.

Jag hoppas att denna information är användbar.

Med vänlig hälsning

Volker Heydt
Tf enhetschef

Europeiska kommissionen, B-1049 Bryssel - Belgien. Tfn (32-2) 299 11 11.
Kontor MO51 6/14. Tfn direkt (32-2) 295 74 92. Fax (32-2) 296 97 07.

E-post: TAXUD-E3@cec.eu.int

EUROPEISKA KOMMISSIONEN
GENERALDIREKTORATET FÖR
SKATTER OCH TULLAR
Skattearsiys och skattepolitik
Kontroll av gemenskapslagstiftningens tillämpning och av statliga stöd/direkta skatter

Bryssel den 06 -09- 2005
TAXUD E3/D(2005) 32339
JVE/ld - IN/P/05/4239/Schauman reply

Handläggare:
Jolanda van Bijndthoven, tfn (+32-2) 295.01.44

Erik Schauman
Gårdsfogdevägen 16
S–168 66 Bromma

Ärende: **Ert klagomål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU**

Jag hänvisar till Ert svar av den 27 juni 2005 på vår skrivelse. Utöver de synpunkter som jag framförde i skrivelsen skulle jag vilja framhålla följande.

Enligt Er uppfattning innebär behandlingen av danska fotbollsspelare diskriminering som strider mot gemenskapslagstiftningen. Jag vill emellertid hänvisa till generaladvokat Philippe Légers förslag till avgörande i mål C-513/03, punkt 81: *"Härav följer att medborgarskapet i unionen inte kan innebära ett ifrågasättande av Konungariket Nederländernas befogenhet att fastställa anknytningskriterier för sin nationella lagstiftning om arvsskatt. Den omständigheten att den omtvistade bestämmelsen endast är tillämplig på nederländska medborgare som har varit bosatta i Nederländerna och inte på medborgare i andra medlemsstater som också har varit bosatta i Nederländerna utgör därmed inte diskriminering på grund av nationalitet i den mening som avses i artikel 6 i fördraget."* En mindre gynnsam behandling av landets egna medborgare i förhållande till medborgare i andra medlemsstater strider inte mot gemenskapslagstiftningen. Eventuella konkreta exempel på hur de danska reglerna fungerar som Ni ville låta oss ta del av kan inte ändra de slutsatser vi dragit i vår analys.

Såsom framgår av vår skrivelse har vi skickat en kopia av Er skrivelse till Generaldirektoratet för konkurrens, för den händelse att denna fråga skulle kunna tas upp till prövning med hänsyn till EU:s regler om statligt stöd. Detta sker i så fall enligt det generaldirektoratets bedömning.

Jag hoppas att denna information är till nytta för Er.

Med vänlig hälsning

Volker Heydt
Enhetschef

Europeiska kommissionen, B-1049 Bryssel, Belgien. Tfn (32-2) 299 11 11.
Kontor MO51 6/14. Tfn direkt (32-2) 295.74.92. Fax (32-2) 296.97.07.

E-post: TAXUD-E3@cec.eu.int

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

SOU 1977:96 Artistavgift: Betänkande av utredningen om beskattning av utländska artister

SOU 2003:12 Betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta

SOU 2003:17

Proposition 1990/91:107 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Proposition 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Litteratur

Engholm Jacobsen, Jens Olav, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Winther-Sørensen, Niels (1999), *Skatteretten 1*, andra upplagan, Forlaget Thomson

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1, 9:e upplagan, Studentlitteratur

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2003), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 9:e upplagan, Studentlitteratur

Peczenik, Aleksander (1995), *Juridikens teori och metod*, första upplagan, Fritzes Förlag

Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Winther-Sørensen, Niels, Bundgaard, Jakob (2004), *Skatteretten 1*, fjärde upplagan, Forlaget Thomson

Pelin, Lars (2004), *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, tredje omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik

Vogel, Klaus (1997), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, 3 uppl., Kluwer law international, Cornwall

Offentligt material

Klagomål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU, 2004-12-23

Svaromål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU, 2005-06-09

Svaromål 2005/4239 om transfer av fotbollsspelare mellan länder i EU, 2005-09-06

Elektroniska källor

Dagens Nyheters webbsida

http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=647&a=198496, 2006-01-30

http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=647&a=198496, 2006-01-30

Expressens webbsida

http://expressen.se/index.jsp?a=539404, 2006-03-05

http://expressen.se/expressen/jsp/polopoly.jsp?a=554015, 2006-03-29

Göteborgs-Postens webbsida

http://www.gp.se/gp/jsp/Crosslink.jsp?d=128&a=258058, 2006-02-09

Kommerskollegiums webbsida

http://www.kommers.se/templates/Standard2____535.aspx, 2006-04-20

Skatteverkets webbsida

http://www.skatteverket.se/skatter/skattetabeller/main.html#kommunala, 2006-03-01

http://www.skatteverket.se/infotext/artiklar/05/lathundkonventioner.4.18e1b10334ebe8bc800 01886.html, 2006-04-20

http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser2006/05/skrivelser20050214a.4.18e1b1 0334ebe8bc8000183.html, 2006-04-20

http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/06/stallningstagande200611.4. f2987d710a6672981680001122.html, 2006-04-20

http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/06/stallningstagande200611.4. f2987d710a6672981680001122.html, 2006-04-20

Muntliga källor

Personlig intervju med Bo Lundquist, ordförande, Djurgårdens IF, 2006-03-17

E-postintervju med Hans Chrunak, sportchef, Luleå HF 2006-03-23

Telefonintervju med Hans Carell, sportchef, Helsingborgs IF, 2006-04-11

Telefonintervju med Per Swanström, skattejurist, Skatteverket i Ludvika, 2006-04-21

E-postintervju med Per Swanström, skattejurist, Skatteverket i Ludvika, 2006-04-24.

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

Mål C-415/93, Jean Marc Bosman [1995] ECR I–4921

Danska avgöranden

TfS 2003, 380 H

Svenska avgöranden

Kammarrätten mål nr 1631-1992 meddelad i Göteborg den 13 maj 1993

Kammarrätten mål nr 3603-1995 meddelad i Sundsvall den 29 oktober 1996