

Beskattning av svenska och utländska idrottsmän i Sverige

Liberth Bolin

Kandidatuppsats i Handelsrätt

HARH10

VT 2014



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	12
1.3 Avgränsningar	13
1.4 Metod och material	14
1.4.1 Val av rättspraxis	15
1.4.2 Intervjumetodik.....	15
1.5 Terminologi.....	17
1.6 Disposition	17
2. Skattskyldighet i Sverige	18
2.1 Inledning	18
2.2 Beskattningsprinciper.....	18
2.2.1 Obegränsad skattskyldighet	19
2.2.2 Begränsad skattskyldighet	20
2.2.3 Brynäs IF och Malmö IF.....	21
2.3 Analys	22
3. Beskattning av utländska idrottsmän	23
3.1 Inledning	23
3.2 Vem är idrottsman enligt gällande rätt?	23
3.2.1 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	24
3.2.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	25
3.3 Harlem Globetrotters.....	26
3.4 GIF Sundsvall.....	27
3.5 Analys	28

4. Expertskattelagstiftningen	29
4.1 Inledning	29
4.1.1 Allmänna rekvisit.....	29
4.1.2 Kategorisering enligt 11 Kap. 22 § IL	30
4.1.3 Bruttoersättningsberäkning.....	32
4.1.4 Miloslav Horava – MODO Hockey.....	33
4.2 Tröskeeffekter	35
4.3 Analys	36
5. Diskussion angående systemen för beskattning av utländska idrottsmän	39
5.1 Inledning	39
5.2 Analys	39
6. Neutralitetsanalys	41
6.1 Inledning	41
6.2 Analys	41
7. Sammanfattning och slutsatser.....	43
Bilaga A.....	45
Bilaga B.....	46
Bilaga C.....	47
Käll- och litteraturförteckning	49
Rättsfallsförteckning	53

Summary

Within the framework of the Swedish tax legislation, it is possible for foreign athletes working in Sweden to receive tax credits. The regulation of these tax credits statutes in the law on special income tax for non-resident artists and others (A- SINK) and in Chapter 11. 22 - 23a § § of the Income tax law. The laws are generally referred to as artist and expert tax. Criticism regarding the lack of predictability has been identified since the enactment of these laws. This criticism has also been a partial basis for a number of changes and clarification in the applicable tax laws.

The purpose of this thesis is to examine whether the predictability of the artist and expert tax laws has increased after the clarification of the law and if the problem persists. Furthermore, the study aims to examine the law from a neutral perspective with a focus on athletics.

The thesis is made from a legal dogmatic method way in which the legislative history, doctrine, case-law and relevant material has been examined.

In summary, the described changes and clarifications to the tax legislation have led to greater predictability for athletes and sports clubs as intended. However, there are some issues left to be investigated and clarified and these are linked to the enactment of the fourth category as listed in 11 Ch. 22 § third paragraph of the income tax law. In addition to this, a discussion in the way an athlete can fulfill the expert tax law, which is to encourage contribution to increase knowledge and promoting international competitiveness in Sweden.

The study shows that neutrality has decreased as a result of the implemented changes. This by making it easier and more favorable to employ a high-paid non-resident athlete, instead of a person fiscally counted as fully taxable (i.e. resident in Sweden) and who cannot receive the same tax benefits.

Sammanfattning

Inom ramen för den svenska skattelagstiftningen finns det möjlighet för utländska idrottsmän som utövar verksamhet i Sverige att erhålla skattelättnader. Bestämmelserna om dessa skattelättnader stadgas i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) och i 11 kap. 22-23a §§ Inkomstskattelagen (IL). Dessa lagar benämns i allmänhet som artist- och expertskatten. Kritik angående den bristande förutsebarheten har sedan instiftandet av dessa lagar lagts fram. Denna kritik har även delvis legat till grund för att ett antal förändringar och förtydliganden av skattelagstiftningen.

Syftet med denna uppsats är att undersöka om förutsebarheten med artist- och expertskattelagstiftningen har ökat efter det att lagen förtydligats samt om det kvarstår problem. Vidare syftar uppsatsen till att undersöka lagstiftningen ur ett neutralitetsperspektiv med inriktning på idrottsområdet.

Uppsatsen är utförd utifrån ett rättsdogmatiskt metodsätt där förarbeten, doktrin, rättspraxis och relevant material har granskats.

Sammanfattningsvis kan sägas att de beskrivna förändringarna och förtydliganden av skattelagstiftningen har lett till en ökad förutsebarhet för idrottsmän och idrottsföreningarna vilket också har varit avsikten med flertalet av de förändringar som utförts. Dock finns vissa frågor kvar att utreda och förtydligas och dessa är främst kopplat till den nyinstiftade fjärde kategorin i 11 Kap. 22 § 3st. IL. Utöver detta diskuteras på vilket sätt en idrottsman kan uppfylla syftet med inrättandet av expertskattelagstiftningen vilket är att bidra med ökad kunskap och stimulera den internationella konkurrensförmågan i Sverige.

Vad gäller neutralitetseffekten av de förändringar och förtydliganden som genomförts, visar studien på att neutraliteten har minskat. Detta genom att det blivit tydligare och förmånligare att anställa en högavlönad utomlandsbosatt idrottsman, istället för en person som skattemässigt räknas som obegränsat skattskyldig (dvs. bosatt i Sverige) och som inte kan ges samma skattelättnader.

Förord

Jag skulle med detta förord vilja rikta ett stort tack till vänner och familj som stöttat mig under uppsatsens upprättande, samt till de respondenter som valt att ställa upp för intervju och öppen diskussion.

Ett stort tack skulle jag även vilja tilldela min handledare, Docent Oskar Henkow, som delat med sig av sina kunskaper och givit mig värdefulla råd samt vägledning, under uppsatsens upprättande.

Förkortningar

A-SINK Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

FSN Forskarskattenämnden

HFD Högsta Förvaltningsdomstolen

IL Inkomstskattelagen (1999:1229)

KamR Kammarrätten

Prop. Proposition

SAL Socialavgiftslagen (2000:980)

SINK Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

SKV Skatteverket

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Inom ramen för den svenska skattelagstiftningen finns det möjlighet för utländska idrottsmän som utövar verksamhet i Sverige att erhålla skattelättnader. Bestämmelserna om dessa skattelättnader stadgas i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) och i 11 kap. 22-23a §§ Inkomstskattelagen (IL). Dessa lagar benämns i allmänhet som artist- och expertskatten.

Med införandet av expertskatten syftade regeringen till att stimulera den internationella konkurrensförmågan i Sverige, samt att stärka landets kunskapstillförsel i hopp om att ny teknologi skulle komma svensk ekonomi till del. Med hjälp av lägre totala lönekostnader, skulle det göras möjligt att konkurrera om kvalificerade personer bosatta utomlands, genom att erbjuda dem en internationellt sett marknadsanpassad lön efter skatt vid arbete i Sverige.

Den kritik som riktats mot expertskattereglerna, har främst avsett den bristande förutsebarhet som reglerna har samt tidigare haft.¹

För idrottsföreningar och företag har den bristande förutsebarheten inneburit en osäkerhet i rekryteringsprocessen på grund av ovissheten huruvida expertskatten skulle kunna tillämpas eller ej i det enskilda fallet. Vidare har detta resulterat i att användningen av expertskatten inte nått upp till den omfattning som önskades vid införandet.²

Artist och expertskattereglerna har i sin nuvarande form varit gällande i Sverige sedan år 1991 och 2001 men har sedan förtydligats och förändrats genom åren.³ De förändringar och förtydningar som har haft störst inverkan på idrottsrörelsen är förändringen av Socialavgiftslagen vilket innebar att arbetsgivaravgift tillkom på SINK reglerna samt införandet av det tredje stycket i 11 kap. 22 § IL.

¹ Prop. 2011/12:1, s. 240.

² FI2011/1936, s. 61-62.

³ Prop. 2000/01:12, s.18.

Införandet av det tredje stycket i 11 kap. 22 § IL vilket innebär att en person som uppbar en löneersättning som överstiger 2 prisbasbelopp (88 800 kr⁴) beviljas skattelättnader och beskattas enligt expertskattelagstiftningen.

I korthet innebär artistbeskattningen att arbetsinkomster beskattas med 15 % i upp till sex månader istället för den progressiva inkomstskatt som vanligtvis används i Sverige. Avdragsrätten är dock begränsad. Expertbeskattningen innebär att 25 % av arbetsinkomsten är fri från skatt och sociala avgifter under de tre första åren i Sverige, samt att vissa kostnadsersättningar även är skattebefriade.

Idrottsrörelsen har under de senaste åren visat ett ökat intresse att använda sig av de fördelar som den svenska skattelagstiftningen har att erbjuda. Den fria rörligheten inom EU har medfört att medlemsländernas interna skatteregler har blivit allt viktigare konkurrensmedel på den internationella idrottsscenen. Mål C-415/93 Bosman⁵ som har gjort det möjligt för professionella idrottsmän att fritt röra sig inom EU, samt möjligheten för idrottsföreningar att använda ett obegränsat antal idrottsmän från andra EU-länder, har skapat en internationell marknad för idrottsutövare.

För att kunna granska och analysera om de svenska skattemässiga reglerna är neutrala i förhållande mellan svenska och utländska idrottsmän kommer de skatteregler som gäller för begränsat och obegränsat skattskyldiga, A-SINK reglerna samt i viss mån lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) att granskas i denna uppsats.

1.2 Syfte och frågeställning

Den kritik som riktats mot expertskattereglerna, har främst avsett den bristande förutsebarhet som reglerna har samt tidigare haft.⁶ Syftet med denna uppsats är att undersöka om förutsebarheten med artist- och expertskattelagstiftningen har ökat efter det att lagen förtydligats samt om det kvarstår problem.

⁴ Skatteverket – Prisbasbelopp

⁵ Mål nr C-415/93, *Union royale belge des Sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman*, ECR 1995, s. I-04921.

⁶ Prop. 2011/12:1, s. 240.

Vidare syftar uppsatsen till att undersöka lagstiftningen ur ett neutralitetsperspektiv med inriktning på idrottsområdet.

De frågeställningar som ligger till grund för denna uppsats lyder:

- Innebär förändringarna av artist- och expertskattelagstiftningen en ökad förutsebarhet för idrottsmän och föreningar samt finns någon problematik kvar?
- Kan skattelagstiftningen anses neutral mellan svenska och utländska idrottsmän?

1.3 Avgränsningar

I denna uppsats kommer endast utvecklingen av de svenska skattereglerna att granskas. Det kommer inte heller att utföras någon jämförelse med andra länder då författaren anser att detta perspektiv avhandlats i tidigare studier.⁷ Någon djupare granskning av OECD:s modell-avtal kopplat till avräkning samt eventuella dubbelbeskattningsavtal kommer inte vidtas.

Statistik över antalet inkomna och beviljade ansökningar som behandlats av Forskarskattenämnden⁸ har valts att inte sammanställas inom denna uppsats. Anledningen till detta är att uppgifter i ärenden som handläggs hos Forskarskattenämnden är belagda med sekretess. Det går därmed inte att få fram uppgifter om vilka arbetstagare eller arbetsgivare som har ansökt om skattelättnader. Ärenden som överklagas till domstol av endera arbetsgivaren, arbetstagaren eller Skatteverket blir dock offentliga.

Beskattningen och den problematik som är kopplad till engångsersättningar, eller som de ofta inom idrotten benämns ”Sign-on bonus”, har ansetts kartlagd i tidigare studier⁹ och har därför valts att inte granskas.

⁷ Therese Ericsson & Gun Jonsson, 2005, *Utvärdering av expertskatten*, dnr 1-010-2005/0054, Institutet för tillväxtpolitiska studier & Hansen, C, *Artistskatten och dess betydelse – En komparativ studie mellan Sverige och Danmark*, Lunds Universitet, 2006.

⁸ Forskarskattenämnden är en myndighet under Finansdepartementet som beslutar i det enskilda fallet om skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner som arbetar tillfälligt i Sverige. Nämndens ledamöter utses av regeringen.

⁹ Göthberg, M. Tennisberg, R. *Artistskatt och signing bonus: En studie av det rättsliga läget rörande tillämpning av artistskatt på signing bonus inom idrotten*. Gymnastik och idrottshögskolan, 2005 & Sjöberg, J. *Skattefrågor för idrottsutövare*. Göteborgs Universitet. 2006.

1.4 Metod och material

Huvudmetoden som används inom rättsvetenskapen är enligt Peczenik rättsdogmatiken, vars uppgift är att tolka gällande rätt.¹⁰ För att finna gällande rätt utförs en omfattande analys av lagregler, domstolsavgöranden, förarbeten och annat material som beskriver rättsreglernas innebörd och användning.¹¹

Rättsdogmatikens syfte beskrivs vara att rekonstruera en rättsregel eller om möjligt finna lösningen på ett rättsligt problem. Metoden utgår även praktiskt taget alltid ifrån en problemställning och att rättsdogmatiken anses kunna användas för att framställa kritik av rättsläget samt föreslå förändringar. Metoden beskrivs även bestå av att utföra en analys med ett vetenskapligt syfte samt strävan om att fastställa lösningen på ett sökt problem.¹²

Metoden för denna uppsats utgår ifrån en rättsdogmatisk tillvägagångssätt genom att studera lag, förarbeten, praxis och doktrin. De främsta rättskällorna till denna uppsats anses vara lagtexten samt förarbetena som föranlett de förändringar som utförts av lagen.

Den doktrin som finns beträffande artistskatten och expertskatten anses av författaren vara av begränsad omfattning. Antalet prejudikat ifrån högsta förvaltningsdomstolen (HFD) rörande de nämnda skattereglerna är likaledes jämförelsevis få och endast ett fåtal mål har gått från Forskarskattenämnden hela vägen till HFD.¹³ Av den anledningen har författaren funnit att domar från såväl Kammarrätten som Förvaltningsrätten relevanta för de frågor som avhandlas i uppsatsen.

Svensk lagstiftning inom områdena, IL, SINK och A-SINK har valts att behandlas för att ge läsaren en uppfattning om strukturen och syftet till lagstiftningen samt för att bereda läsaren med kunskap, för att ta del av analys, diskussion och slutsatser.

¹⁰ Peczenik A, 1995, s. 33.

¹¹ Strömholm S, 1988, s. 9.

¹² Korling, F, och Zamboni, M, 2013, s. 21-26.

¹³ RÅ 2004 ref. 58, RÅ 2006 ref. 16 & RÅ 2006 ref. 29.

1.4.1 Val av rättspraxis

Den rättspraxis som författaren valt att redogöra för i denna uppsats, anses av författaren ha varit betydande för utvecklingen och förtydligandet av lagstiftningen. Urvalet av rättsfall har baserats på fall som kommenterats i litteraturen, angivits av intervju respondenter, refererats till i artiklar samt rättsfall som nämnts som vägledande vid rättsliga bedömningar. Dessa rättsfall har även i mångt och mycket en koppling till artistisk eller idrottslig verksamhet. Eftersom de utvidgade expertskattereglerna har varit i kraft i endast två år omfattas relativt få mål de nya reglerna.

1.4.2 Intervjumetodik

Som komplement till den rättsdogmatiska studien har intervjuer utförts. De intervjuer som valts att utföras har syftat till att bredda författarens kunskaper inom ämnesområdet. Dessa åsikter ska och har kritiskt granskats och är inte tilltänkta att användas för att helt besvara de frågor som ställts inom ramen för denna uppsats. Den information som erhålles används för att belysa hur intressenter ser på rättsområdet samt för att ge författaren en bredare och djupare kunskap inom ämnesområdet.

Den kvalitativa forskningsintervjun tillämpas för att författaren önskar erhålla en kvalitativ och fritt uttryckt kunskap, till att finna skiftande tolkningar av olika synsätt hos intervjuobjektet.¹⁴

En avgörande skillnad mellan kvalitativ och kvantitativa metoder är att den kvalitativa metoden utgår ifrån studiesubjektens, det vill säga de intervjuades perspektiv. Medan den kvantitativa metoden utgår från forskarens idéer om vilka dimensioner och kategorier som utgör det betydelsefulla i undersökningen.¹⁵

Författaren har med detta som bakgrund valt att utföra den empiriska studien genom kvalitativa forskningsintervjuer med utvalda personer baserad på deras expertis och erfarenhet inom ämnesområdet. De respondenter som valts ut praktiserar lagstiftningen inom ämnesområdet på en daglig basis genom sin yrkesroll, samt är på olika vis med och driver debatten kring önskade förbättringar vad gäller förutsebarheten av skattelagstiftningen.

¹⁴ Kvale S, och Brinkmann S, 2009, s. 23.

¹⁵ Gustavsson, B, 2003, s. 47.

Respondenterna representerar även tillsammans olika sektorer i egenskap av, staten/skattemyndigheten, privata rådgivare till idrottsrörelsen, advokater samt företrädare/agerter för olika idrottsmän, och har därför ansetts kunna bidra med sina tankar om tillämpningen av reglerna samt ämnesområdet.

Vid intervjutillfällena dokumenterades diskussionerna med hjälp av en diktafon, dels för att öka reliabiliteten samt för att öka möjligheterna för författaren att vara aktiv under intervjutillfällena genom att ställa följdfrågor.

En intervju kan utföras på flera olika vis, men i de flesta fall kännetecknas den av standardisering och strukturering. Standardisering innebär att intervjuaren i förväg har bestämt vilka frågor som kommer att ställas till respondenterna.¹⁶

Författaren har valt att genomföra besöksintervjuer där varje respondent har givits möjlighet att ta del av de frågor som intervjuaren valt att ställa. Fördelarna med besöksintervjuer är att de anses vara den bäst kontrollerade intervjusituationen. Intervjuaren har med detta metodval en möjlighet att följa upp de frågor som ställs, vilket skapar ett ökat förtroende mellan intervjuaren och den intervjuade. Detta leder till att misstolkningar kan undvikas i en större grad.¹⁷ Respondenterna har även getts en möjlighet att återkoppla till författarens tolkningar av de svar som givits, samt beretts möjligheten att förtydliga eller utveckla sina svar.

Utförandet av intervjuerna syftar inte till att användas för att fastställa gällande rätt, utan till att ge perspektiv på vad andra intressenter anser angående ämnesområdet och skattelagstiftningens förutsebarhet.

En ytterligare aspekt att ta hänsyn till, är att lagar och regler kan göra att vissa av respondenterna känner sig förhindrade och kan därför förhindras att besvara de frågor som ställs på ett öppet och objektivt sätt. Anledningen till detta kan vara att de i vissa fall bromsas av sin arbetsroll och bristen på anonymitet.

¹⁶ Patel, R och Davidsson, B, 1999, s. 73.

¹⁷ Eriksson, L T och Wiedersheim-Paul, F. 2011, s. 86.

1.5 Terminologi

De regler som finns beskrivna i 11 kap. 22-23 a §§ IL benämns i uppsatsen för expertskattereglerna, trots att reglerna inte enbart är tillämpliga för experter. Med benämningen idrottsmän önskar författaren att personifiera en elitidrottare, man som kvinna, som är anställd av en förening eller företag för att utföra ett artistiskt eller idrottsligt framförande.

Benämningen idrottsförening får i denna uppsats representera idrottsmannens arbetsgivare. Detta för att förenkla samt skapa ett bättre flyt för läsaren. Författaren är dock medveten om att en idrottslig verksamhet kan drivas i andra former, t ex i bolagsform.

1.6 Disposition

I uppsatsens inledande kapitel ges en översiktlig bild över de grundläggande principerna för beskattning i Sverige, samt beskattning av utländska idrottsmän. Vidare beskrivs de krav som ställs för att få ansöka om skattelättnader enligt expertskattelagstiftningen, och vilka rättsfall som finns som beskriver eller ökar förutsebarheten vid bedömningen av gällande rätt.

Därpå följer en diskussion angående systemen för beskattning av utländska idrottsmän och en neutralitetsanalys om skattelagstiftningen kan anses neutral när det kommer till beskattning av svenska och utländska idrottsmän.

Avslutningsvis kommer en sammanfattning över de analyser och diskussioner som förts samt en presentation av slutsatserna.

2. Skattskyldighet i Sverige

2.1 Inledning

Detta kapitel är avsett att ge en översiktlig bild över de grundläggande principerna inom skatterätten. Inledningsvis beskrivs de beskattningsprinciper som beskattningsreglerna i Sverige grundar sig på. Vidare behandlas frågeställningen om vilken stat som har beskattningsrätt då två eller flera stater kan göra anspråk på att beskatta en person. Därefter följer en beskrivning och analys av vilka de skatterättsliga reglerna är som kvalificerar till en persons skattskyldighet i Sverige, samt vilken praxis som varit betydande för lagstiftningens förutsebarhet för idrottsrörelsen.

2.2 Beskattningsprinciper

För att avgöra en persons skatterättsliga status använder Sverige främst de två beskattningsprinciperna som benämns domicilprincipen¹⁸ och källstatsprincipen.

Enligt domicilprincipen beskattas en individ i den stat där personen anses ha sin bosättning och med största sannolikhet utnyttjar de erbjudna samhällsfunktioner som finns att tillgå. Med denna princip sker beskattningen av personens totala och globala inkomster.¹⁹

Källstatsprincipen däremot syftar till att beskatta inkomsten på den plats den uppkommit eller där egendomen är belägen. För denna princip spelar personens hemvist eller medborgarskap ingen roll.

Sammanfattningsvis innebär detta att fysiska personer som bor i Sverige är skattskyldiga för all inkomst (domicilprincipen). Personer som inte anses bosatta i Sverige beskattas däremot endast för inkomster som har någon form av anknytning till Sverige (källstatsprincipen).²⁰

¹⁸ Även kallad Hemvistprincipen eller bosättningsprincipen.

¹⁹ Lodin, S-O, m.fl. 2009, s. 583. Se även Pelin, L. 2006, s. 17.

²⁰ Ibid.

2.2.1 Obegränsad skattskyldighet

Vilka det är som skall betala skatt, på vilka inkomster samt hur stor del skatt som skall betalas regleras främst i IL. Reglerna skiljer mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet. Domicilprincipen är den beskattningsprincip som gäller för obegränsat skattskyldiga, vilket innebär att den skattskyldige blir beskattad i sitt hemland för all inkomst, även om viss inkomst härrör från annat land. Det räcker med att ett av kriterierna som finns reglerat i 3 kap 3-7 §§ IL är uppfyllt för att personen skall räknas som obegränsat skattskyldig.²¹

En fysisk person blir obegränsat skattskyldig i Sverige om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller om han har en väsentlig anknytning till Sverige, enligt 3 kap 3 § IL. Med det menas enligt skatteverkets ställningstagande att personen skall vara folkbokförd i Sverige eller under en stadigvarande period spenderar sin dygnsvila i landet. Det är dock de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet som måste tas hänsyn till.²²

Det finns inte något uttalande i vare sig lagtext eller förarbeten om hur länge en person måste vistas i Sverige för att vistelsen skall anses som stadigvarande. Den allmänna uppfattningen är dock att en vistelse anses vara stadigvarande om den pågår i minst sex månader.²³

Konsekvensen av att bli obegränsat skattskyldig är att personen blir skattskyldig för sina globalinkomster i Sverige och kan då bli skyldig att betala skatt i Sverige för alla inkomster, oavsett om dessa intjänas i eller utanför Sverige, 3 kap. 8 § IL. Beskattning av obegränsat skattskyldiga sker enligt en progressiv skatteskala beroende av storleken på den skattskyldiges inkomster.²⁴

²¹ Pelin, L. 2006, s. 18.

²² Skatteverket 2005 - *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse?*

²³ Ibid.

²⁴ Lodin, S-O, m.fl. 2009. s. 586.

2.2.2 Begränsad skattskyldighet

Enligt 3 kap 17 § första punkten IL är den som inte är obegränsat skattskyldig, begränsat skattskyldig. Skattskyldigheten för den som bedöms som begränsad regleras i 3 kap 17-20 §§ IL för fysiska personer. Begränsat skattskyldiga är de personer som inte är bosatta i Sverige, saknar väsentlig anknytning eller icke stadigvarande vistas i Sverige. Utländska personer som tillfälligt arbetar eller har tillgångar i Sverige kan bli placerad inom begreppet begränsat skattskyldig. För begränsat skattskyldiga personer använder Sverige sig av källstatsprincipen som beskattningsprincip. Den som är begränsat skattskyldig kommer att bli beskattad enligt reglerna i SINK, A-SINK eller IL.²⁵

En begränsat skattskyldig person som väljer att ansöka om att bli beskattad enligt SINK blir i Sverige beskattad med en källskatt. Med detta menas att skattesatsen är konstant oavsett hur hög inkomst den skattskyldige tar emot och att avdrag ej medges för kostnader som är kopplade till inkomstens förvärvande.²⁶ Vid bedömning i Europeisk Unionens Domstol (EUD) har nekande av kostnadsavdrag för utomlands bosatta personer, ansetts utgöra hinder mot de fria rörligheterna inom unionen. Detta på grund av att kostnader i relation till förvärvandet av inkomsten är landsavgränsningsbara då motsvarande intäkt beskattas inom Sverige.²⁷

I 3 kap. 18 § punkt 1 IL och 4 § SINK, finns en valmöjlighet som möjliggör för den skattskyldige att bli beskattad enligt IL som om denne vore obegränsat skattskyldig. Den skattskyldige behåller dock sin status som begränsat skattskyldig, men blir beskattad enligt en progressiv skatteskala och får rätt till alla kostnadsavdrag som en obegränsat skattskyldig har, det vill säga resor till och från arbetet, dubbelbosättning etc. Denna valmöjlighet har tillkommit på grund av att Sverige gått med i EU och har därefter anpassat sin lagstiftning efter EU-rätten.²⁸

En vidare beskrivning av SINK reglerna och vilka möjligheter som finns att bli beskattad enligt IL kommer att redogöras för och analyseras i kapitel 3 och 4.

²⁵ Dahlberg, M, 2007, s. 64.

²⁶ Prop. 2013/14:1, 7 § se även Prop. 2008/09:182, beskattning av utomlands bosatta artister m.fl. s.26 f.

²⁷ Mål C-169/03 Florian W. Wallentin, ECR 2004, s.I-06443.

²⁸ Prop. 2004/05:19, beskattning av utomlands bosatta, Prop. 2008/09:182, s. 26 f.

2.2.3 Brynäs IF och Malmö IF

Ishockeyföreningarna Brynäs IF och Malmö IF är båda exempel på föreningar som har försökt att dra nytta av en förmånlig reglering genom att på olika sätt använda sig av spelare bosatta i andra länder vilket skulle ge skatteförmånliga avtal.

Malmö IF valde att bosätta en arbetstagare i Danmark. Arbetstagaren färdades sedan dagligen till Malmö och Sverige för träning och match. Kammarrätten ansåg att detta upplägg enbart syftade till att erhålla skatteförmånliga fördelar och att personen ifråga inte hade några andra personliga eller juridiska skäl att vara bosatt i Danmark. Utslaget medförde att personen ifråga blev obegränsat skattskyldig i Sverige samt att föreningen blev tvingad att betala arbetsgivaravgifter. Spelaren å sin sida kunde sedan använda sig av det dubbelbeskattningsavtal som finns emellan länderna.²⁹

Brynäs IF hade ett liknande upplägg där de hade valt att hyra in ett antal kanadensiska ishockeyspelare från ett konsultföretag registrerat på en brittisk kanalö. Detta upplägg i likhet med föregående fall överklagades och ifrågasattes av Skatteverket, vilket ledde till att Kammarrätten tog upp fallet.

Kammarrätten ansåg i sin bedömning att det faktum, att spelarna var inhyrda genom ett konsultföretag istället för att vara anställda direkt av föreningen, inte utgjorde några rättsliga problem. Dock ansåg Kammarrätten, att upplägget att hyra in ishockeyspelare från en brittisk kanalö, enbart hade till syfte att erhålla skattefördelar. Spelare från kanalön kunde inte anses ha de kvalitéer och kunskaper som ishockeyspelare som behövdes, för att kunna konkurrera på lika villkor med de nordiska spelare som fanns att tillgå. Med detta som bakgrund dömde Kammarrätten Brynäs IF att erlägga arbetsgivaravgifter för den period som de inhyrda spelarna varit verksamma.³⁰

²⁹ KamR i Göteborg dom den 5 feb 2009 i mål nr 6935-6936-08 och RegR i Stockholm dom den 17 Mars 2009 i mål nr 6581-08.

³⁰ KamR i Sundsvall dom den 16 Mars 1998 i mål nr 3580-1998.

2.3 Analys

Bedömningen av vem som kan anses vara obegränsat eller begränsat skattskyldig kan utifrån ett idrottsligt perspektiv anses förutsebar och innehålla en låg problematik. Kammarrättens avgöranden avseende idrottsföreningarna Malmö IF och Brynäs IF, där dessa blivit nekade att använda sig av de förmånliga reglerna för beskattning av begränsat skattskyldiga, får anses representera gällande rätt. Med detta, anser författaren att lagstiftningen inom detta område fått en ökad förutsebarhet.

Genom att möjligheten som finns i 3 kap. 18 § punkt 1 IL och 4 § SINK tillkommit, enligt vilken en idrottsman genom ett aktivt val kan välja enligt vilken skattelagstiftning denne önskar att bli beskattad, ökar också förutsebarheten och kritiken ifrån EUD blir obsolet.

3. Beskattning av utländska idrottsmän

3.1 Inledning

Med en ökad internationalisering har det givits en möjlighet för allt fler utländska idrottsmän att representera en svensk idrottsförening. För utländska idrottsmän anställda i Sverige, finns det möjlighet att ansöka om att erhålla vissa skattelättnader för de inkomster som uppbärs inom Sveriges gränser. För att erhålla dessa skattelättnader ställs vissa krav. Vilka dessa krav är kommer att beskrivas och analyseras i detta kapitel. Vidare kommer även att beskrivas av vem eller vilka, som enligt lagens mening, har rätt att benämna sig ”idrottsman” och vilken rättspraxis som skapar den gällande rätten? Avslutningsvis kommer en analys att utföras där författaren diskuterar kring förändringarna av lagarna och vad detta har betytt för förutsebarheten.

3.2 Vem är idrottsman enligt gällande rätt?

Enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) 3 §, definieras en idrottsman som en person som utövar idrottslig verksamhet. Detta innebär ett personligt framträdande inför publik, direkt eller genom ljud och/eller bildupptagning.

Enligt en redogörelse från Riksskatteverket 2003 skall idrottstränare ses som idrottsutövare. Att vara idrottsutövare är dock inte detsamma som att vara idrottsman enligt 3 § A-SINK. För detta krävs det ett personligt framträdande inför publik, vilket gör att idrottstränare faller utanför definitionen av en idrottsman.³¹

³¹ Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet, 2003.

Situationer som är svårtolkade är där en idrottsman dels arbetar som tränare och dels erhåller ersättning för att han eller hon själv deltar i tävlingar. Detta är situationer som inte är helt ovanliga i idrottssammanhang i Sverige. Denna person kommer då att bli beskattad enligt SINK för den inkomst som går att knyta till träningsarbetet, och enligt A-SINK för den inkomst som är kopplad till det egna deltagandet.³²

Ett gränsdragningsproblem som framkommit sedan lagen antogs och som uppmärksammats är då singelidrottare ställer upp på uppvisningar, föreläsningar och sponsorevent. Hur skall dessa ersättningar beskattas? Skall de klassas som idrottslig verksamhet eller som en tjänst utan koppling till idrottslig eller artistisk verksamhet? Gränsdragningen om ersättningen skall beskattas inom A-SINK eller SINK är besvärlig att tolka.³³

3.2.1 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

För att bli beskattad enligt A-SINK krävs det enligt 7 § A-SINK att man utför artistisk eller idrottslig verksamhet inom Sveriges gränser. Denna lag påminner i hög grad om SINK. Det som skiljer är kravet på att artistisk eller idrottslig verksamhet utförs inom Sverige och att personen kan definiera sig som idrottsman eller artist. Det är sedan den kontanta ersättningen, förmånliga ersättningar eller förskott på betalning, som skall beskattas med artistskatt.³⁴

Om den skattskyldiges situation förändras efter inbetald artistskatt, på ett sådant sätt att kraven för artistskatt inte längre är uppfyllda, skall den skattskyldige ses som obegränsat skattskyldig. Följaktligen kommer denne att omtaxeras retroaktivt och progressiv skatt skall betalas för hela inkomsten.³⁵

Inkomstskattesatsen vid beskattning enligt artistskatten är enligt 9 §, 15 procent.³⁶ Från och med januari 2010 upphävdes 13 § 2 kap. SAL (2000:980), vilket medförde att ersättningen enligt A-SINK inte längre ingick i undantaget för arbetsgivaravgifter.

³² Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottsligverksamhet, 2003.

³³ Skatteverkets ställningstagande, *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse?* 2005.

³⁴ 7 § Lag (1999:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

³⁵ Dahlberg, M, 2007, s. 60.

³⁶ 9 § 1999:591, se även Dahlberg, M, 2007, s. 61.

Arbetsgivaravgift skall därmed från och med detta datum betalas in av arbetsgivaren med en procentuell skattesats på mellan 10 och 32 procent, beroende på idrottsutövaren eller artistens ålder.³⁷

En del av förklaringen till den genomförda förändringen var att EU-kommissionen i en formell skrivelse påpekade att Sverige var tvungna att ändra lagstiftningen.³⁸

3.2.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Beskattning av en begränsat skattskyldigs arbetsinkomster sker enligt 5 § SINK. Den skattskyldige som önskar beskattas enligt SINK får ansöka om detta hos Skatteverket, och beviljas ansökan skall den skattskyldige betala 20 % skatt på de inkomster som uppräknas i SINK.³⁹

För tränare, ledare och instruktörer som ingår i benämningen idrottsutövare men inte framträder inför publik gäller inte A-SINK, utan de beskattas istället enligt SINK. Denna lag är uppbyggd i likhet med A-SINK och gäller för utomlands bosatta fysiska personer som får inkomst av anställning hos exempelvis svenska staten eller privat uppdragsgivare där krav finns på att verksamheten bedrivs i Sverige. Enligt 5 § 4 st. påvisas att endast inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig person enligt IL är skattepliktig. Skattesatsen är 20 % enligt 7 § SINK och det är en definitiv källskatt. Från och med beskattningsåret 2005 finns dock en möjlighet för den skattskyldige att begära att beskattning ska ske enligt IL istället, 4 §. Denna möjlighet ges inte enligt A-SINK.⁴⁰

³⁷ Lag 2009:1064 om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

³⁸ KOM:s ref. SG-Greffe (2008) D/204185, ärendenummer 2008/2117.

³⁹ Dahlberg, M, 2007, s. 43.

⁴⁰ 4, 5 & 7 § - 1991:586 - Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Se även Dahlberg, M, 2007, s. 45.

3.3 Harlem Globetrotters

Harlem Globetrotters är ett amerikanskt basketlag som kombinerar skicklighet och artisteri till att skapa en sportunderhållning. Följande rättsfall från Kammarrätten i Sundsvall visar hur framgångsrika idrottsmän används i marknadsföringssyfte, samt A-SINK: ens tillämpningsområde.

Ett svenskt bolag använde basketspjärnorna i Harlem Globetrotters varumärke i olika reklamsammanhang, samtidigt som spelarna var på promotionturné i Sverige.

Spelarna gjorde under en tredagersperiod artistiska framträdanden och i samband med detta pågick en reklamkampanj i sammanlagt 19 veckor. Förutom direkt framträdande inför publik deltog de även i medieaktiviteter som innebar ett indirekt framträdande. Bolaget betalade ut ersättning till ett amerikansktregistrerat bolag som spelarna var anställda i, men gjorde enbart skatteavdrag för närmare en niondel av den sammanlagda summan eftersom man menade det bara var denna del som utgjorde artistarvoden för de tre arenaframträdandena.

Skatteverket antydde i sitt omprövningsbeslut att skatt enligt A-SINK ska redovisas även för utländsk person som deltar i reklamkampanjer eftersom det är artistisk verksamhet. Vidare var det inte fråga om royalty utan ett engångsbelopp och det amerikanska bolaget var att betrakta som ett artistföretag varpå skatteavdrag skulle ha gjorts för hela ersättningen. Kammarrätten gick på denna linje och man fann inte heller något hinder i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA.⁴¹

⁴¹ KamR i Sundsvall dom den 24 sept 2003 i mål nr. 992-993-01.

3.4 GIF Sundsvall

Skatteverket anförde i Kammarrätten mot idrottsföreningen GIF Sundsvall att en tränare inte kan anses utöva idrottslig verksamhet då denne fungerar som en instruktör för de personer som utövar den idrottsliga verksamheten.

Kammarrätten gick på Skatteverkets linje i sin bedömning och menade att tränaren inte utövar någon idrottslig verksamhet i den betydelse som avses i A-SINK, till dess personen ifråga inte är anmäld som spelande tränare. I tränarens uppgifter ingår att anvisa laget och de enskilda spelarna hur det skall agera på fotbollsplanen. Att en tränare instruerar sitt lag under match, anses inte jämförbart med att personligen framträda på en scen eller en arena i egenskap som artist eller idrottsman. Den utbetalda tränarersättningen bestämdes att beskattas enligt reglerna i SINK.⁴²

⁴² KamR i Sundsvall dom den 2 nov 2011 i mål nr 650-11.

3.5 Analys

Förutsebarheten avseende vem som kan anses vara idrottsman enligt skattelagstiftningen anses förhållandevis hög, och de avgöranden som i avsnitt 3.3 och 3.4 beskrivits, får anses ha förtydligt gällande rätt.

Ett gränsdragningsproblem som dock kan uppkomma, är när tränare som är verksamma inom en förening både i en ledarroll och som spelare i föreningen. Det är oklart vem som har bevisbördan för att visa hur stor del av arbetet som läggs på de olika arbetsmomenten, vilket sedan skall vara underlag för bedömningen av vilken beskattningsregel som skall användas.

Förändringen av SINK skattesatsen från 25 % till 20 % samt förändringen av SAL, vilket medförde att arbetsgivaravgifter tillkom på SINK reglerna, anses inte ha förändrat förutsebarheten. Förändringarna har dock medfört ett förändrat synsätt på användandet av SINK reglerna. Föreningar som tidigare valde att använda sig av främst A-SINK reglerna, för att på ett kostnadseffektivt sätt tillföra kunskap eller erfarenhet till föreningen, har efter förändringen erhållit ökade kostnader.

GIF Sundsvalls tränare som i det beskrivna rättsfallet inte blev beviljad att beskattas enligt A-SINK reglerna, skulle dock med de nya reglerna ha erhållit en lägre beskattning med 5 % -enheter (SINK), samt haft möjlighet att ansöka om att bli beskattad enligt expertskattelagstiftningen i IL.

Vilka krav som ställs för att ansöka om att bli beskattad enligt expertskattelagstiftningen kommer att tas upp närmare i nästkommande kapitel.

Ett område inom lagstiftningen som kan anses svårbedömt, är när en idrottsman utanför sin ordinarie profession utför aktiviteter inför publik, eller under bild- och ljudupptagning. Detta kan t ex vara uppvisningsmatcher av olika slag, evenemang finansierade av sponsorer, eller föreläsningar där idrottaren berättar och delar med sig av sina råd och erfarenheter. Förutsebarheten med lagen har fram till dags datum ansetts god, men med ökande krav på idrottsmannen från sponsorer, att medverka i olika sammanhang, kommer fler avgöranden ifrån domstolen att behövas för att klargöra rättsläget.

4. Expertskattelagstiftningen

4.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för och analyseras de delar av inkomstskattelagen och dess kategorier som anses väsentliga för att ansöka om och bli beviljad att beskattas enligt expertskattelagstiftningen som är en del av IL. För att analysera detta har författaren valt att belysa några av de mål som klargjort gällande rätt eller som fortfarande inte erhållit ett slutligt avgörande i HFD.

Frågor som kommer ligga som grund för den analys som avslutar detta kapitel är: vad är expertskattelagen, vilka krav ställs för att bli beviljad, hur har förutsebarheten utvecklats med de förändringar som blivit genomförda, finns någon problematik kvar, och slutligen, hur applicerbar är denna lag på idrottsrörelsen?

4.1.1 Allmänna rekvisit

Utan hänsyn till hur djup expertkunskap eller hur hög lön en person har, måste alltid de fyra villkoren i 11 kap. 22 § 2 st. IL vara uppfyllda, för att en person ska kunna beviljas skattelättnader. Det första kravet är att arbetsgivaren antingen ska vara hemmahörande i Sverige, eller vara ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige. Det andra kravet är att arbetstagaren inte får vara svensk medborgare. Det tredje villkoret är att arbetstagaren inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de senaste fem åren. Slutligen skall vistelsen i Sverige vara avsedd att bestå i högst fem år. Därutöver framgår av fjärde stycket att skattelättnaden endast får tillämpas under de tre första åren av vistelsen i Sverige.⁴³

Inget hindrar dock att arbetstagaren byter anställning under tidsperioden, dock måste en ny prövning genomgå.⁴⁴ Ett förtydligande om att en ny ansökan alltid måste insändas vid byte av arbetsgivare fastslogs i Kammarrätten i Stockholm i mål nr. 4885-13.

⁴³ 11 kap. 22 § 2 st. Inkomstskattelagen (hädan efter IL), se även 2-6 § lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

⁴⁴ Prop. 2000/01:12, s. 23.

I en dom ifrån Kammarrätten i Stockholm ansågs att det är upp till arbetstagaren eller arbetsgivaren att lämna in en ny ansökan varje gång ett byte av företag sker, oavsett om det är internt eller ej. Kammarrätten förtydligade att även att det enligt 11 kap. 22 § IL, inte finns något hinder mot att en arbetstagare har fler än ett uppdrag under den treårsperiod som uppdraget avser, men att det dock krävs att en ny ansökan skickas in.⁴⁵

4.1.2 Kategorisering enligt 11 Kap. 22 § IL

Efter att ha redogjort för de allmänna förutsättningarna återstår nu att behandla kategorierna i 11 Kap. 22 § 1 och 3 st. IL. I första stycket presenteras en förteckning av vilka arbetsuppgifter som kan ses som aktuella för skattelättnader. Det kan röra sig om specialistuppgifter, kvalificerade forsknings- och utvecklingsuppgifter, samt företagsledande uppgifter eller uppgifter som medför en nyckelposition i företaget. Sedan januari 2012 finns det i tredje stycket en fjärde kategori, närmare bestämt de personer som har en tillräckligt hög månadslön. Det vill säga en månadslön överstigande två prisbasbelopp, vilket enligt 2014 års indexering uppgår till 88 800.⁴⁶ Den fjärde kategorin stiftades med det primära syftet att öka förutsebarheten gällande möjligheten att tillämpa expertskattereglerna. Den problematik som lyftes fram i förarbetet till den fjärde kategorin var att antalet beviljade ansökningar hade varit både lågt och att ansökningsförfarandet funnits tidskrävande och innehållit en hög osäkerhetsfaktor.⁴⁷

Den fjärde kategorin är inte beroende utav de tre övriga. Bedömningen bygger på att det är endast månadslönen som är avgörande, av vilket slag arbetsuppgifterna är, har ingen betydelse.⁴⁸ Till månadsinkomsten räknas, förutom kontant lön, även in förmåner som ges varje månad.⁴⁹ Det framgår dock varken av lag eller förarbeten vilka förmåner och ersättningar som ska räknas in i lönebeloppet.

⁴⁵ KamR i Stockholm dom den 3 dec 2013 i mål nr. 4885-13.

⁴⁶ www.Skatteverket.se - Prisbasbelopp 2014 (Ett Prisbasbelopp är 44 400 kr)

⁴⁷ Prop. 2011/12:1 s. 243.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Prop. 2011/12:1 s. 516.

Om ersättningen tillfälligt skulle understiga denna nivå på grund av sjukdom, föräldraledighet eller liknande påverkar detta inte skattelättnaden.⁵⁰

Vid bedömningen av den sökandes bruttoersättning utgår FSN från löneavtalet och den månadsvisa ersättningen. Rörliga ersättningar som t ex engångsersättningar, bonusar och likartade inkomster ska dock inte tas i beaktande vid en bedömning av den fastslagna beloppsgränsen uppnås eller inte.⁵¹

Kortfattat innebär förändringen att en arbetstagare som erhåller en ersättning som når upp till den aktuella nivån, ges skattelättnad utan någon prövning av arbetstagarens kvalifikationer eller av arbetsgivarens associationsform. De formella villkoren måste dock vara uppfyllda. Skattelättnaderna innebär att 75 procent av lönen och annan ersättning av arbete tas upp som intäkt vid beskattningen. Motsvarande underlag, dvs. 75 procent av ersättningen, används vid beräkningen av arbetsgivaravgifterna. Det innebär att 25 procent av arbetsinkomsten blir skattefri och fri från arbetsgivaravgift.⁵²

Skattelättnaderna innebär också att vissa kostnadsersättningar från arbetsgivaren som är relaterade till vistelsen i Sverige är fria från beskattning. De ingår inte heller i underlaget för arbetsgivaravgiften.

Det gäller kostnadsersättning för:⁵³

- Förflyttning till och från Sverige.
- Avgifter för skolgång för barn i grund- och gymnasieskola.
- Två hemresor per år till tidigare hemland för arbetstagaren och övriga familjemedlemmar. Dock högst två resor per person och kalenderår.

I och med de förändrade reglerna har det införts ett objektivi rekvisit som är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal inforas.

⁵⁰ Prop. 2011/12:1 s. 516.

⁵¹ Björkman, B, *Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem*, 2012, s. 2-6.

⁵² Prop. 2000/01:12, s. 19-21. Se även 11 kap. 23 § IL.

⁵³ 11 kap. 23 § IL, se även 5 § 1984:947.

Professor Lodin anser att utformningen av expertskattelagstiftningen är för allmänt och oprecist utformad. Han anser att otydligheterna leder till svårigheter vid rättstillämpningen. Lodin efterfrågar ett klarläggande gällande såväl kompetensnivån som hur företagets behov av viss arbetskraft ska påverka bedömningen.⁵⁴

4.1.3 Bruttoersättningsberäkning

I föregående avsnitt beskrevs att ett av kriterierna för att kunna bli beskattad enligt expertskattelagstiftningen är att erhålla en lön som överstiger två prisbasbelopp. En fråga som tagits upp i rätten är om ersättningsnivån skall överstiga uppsatt nivå före eller efter skattelättnaderna har beaktats.⁵⁵ Skillnaden blir, med utgångspunkt från rättsfallet från år 2012, att bruttolönen med en viss skattesats, behöver vara 117 500 kronor, om skattelättnaderna ska räknas in jämfört med 88 000 kronor om det inte behöver räknas in.

Forskarskattenämnden ansåg att skattelättnaden skulle tas med i beräkningen av bruttolönen, samtidigt som Förvaltningsrätten i Stockholm valde det motsatta alternativet. Motiveringen till Förvaltningsrättens utslag var, att även om lagstiftaren har angivit att den avtalade ersättningen ska uppgå till minst två prisbasbelopp, innebär detta inte automatiskt att ersättningen måste överstiga gränsen även efter att skattelättnader beviljats. Enligt Förvaltningsrätten skulle bruttoersättningen behöva uppgå till ca 117 500 kronor per månad, eller 1,4 miljoner kronor per år. Enligt de förarbeten som legat till grund för detta kriterium, var den uträknade medellönen 1.1 miljoner kronor per år, av den orsaken ansåg Förvaltningsrätten att skattelättnaderna inte skulle tas med i beräkningen.⁵⁶

Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm då de ansåg att lagtexten inte var tillräckligt tydlig i denna fråga. De ansåg att beräkningen från nettolön till bruttolön skulle ske med beaktande av skattelättnaderna, annars skulle det räcka med att bruttolönen endast överstiger beloppsgränsen innan, för att sedan sjunka.

⁵⁴ Lodin, S-0, 2003, s. 248-249.

⁵⁵ KamR i Stockholm dom den 20 feb 2014 i mål nr 2016-13.

⁵⁶ FörvR i Stockholm dom den 13 mars 2013 i mål nr 15846-12.

Skatteverket syftade på att lagstiftningens krav var att bruttolönen varje månad skall överstiga beloppsgränsen.⁵⁷ Forskarskattenämnden framhöll i sin motivering, att de i likhet med Skatteverket anser att en lön skall anses vara stadigvarande över den beloppsgräns som är uppsatt, för att skattelättnad skall erhållas.⁵⁸

Kammarrätten gjorde följande bedömning: enligt lagtexten i 11 kap. 22 § tredje stycket IL, framgår det att det är den avtalade bruttoersättningen per månad, beräknad utan beaktande av skattelättnader, som ska överstiga två prisbasbelopp, för att villkoren för skattelättnader ska anses uppfyllda. Kammarrätten ansåg att den skattskyldiges avtalade bruttoersättning per månad översteg två prisbasbelopp, och därav skulle personen i fråga anses berättigad till skattelättnader. Skatteverkets första överklagande avslogs därmed. Skatteverket har än en gång överklagat Kammarrättens beslut och begärt prövningstillstånd.⁵⁹

4.1.4 Miloslav Horava – MODO Hockey

För att nå målsättningen att åter bli en framgångsrik ishockeyförening och erbjuda en professionell underhållning i världsklass, rekryterade MODO Hockey (MH), Miloslav Horava, en av Europas kunnigaste och mest eftertraktade tränare. Utöver sin gedigna erfarenhet som spelare, tränare och ledare har han en elittränarutbildning och licens att agera som chefstränare.

Horava och MH yrkade i Förvaltningsrätten att Horava skulle beviljas skattelättnader i enlighet med 11 kap. 22 och 23 §§ IL. MH ansåg att Horava innehade en kompetens, erfarenhet och kunskap som var svår att finna i Sverige, och skulle därmed uppfylla de krav som ställdes för att anses som expert, och bli beskattad enligt A-SINK reglerna i inkomstslaget tjänst.

Skatteverket motsatte sig detta och förklarade att, för att kunna anses som expert i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 1 p. IL, finns högt ställda kompetenskrav och att det följaktligen måste visas att personen ifråga har en kompetens av unikt och särskilt slag. Av den beskrivning av Horavas arbetsuppgifter som hade angivits i ansökan och i överklagandet, bedömde

⁵⁷ KamR i Stockholm dom den 20 mars 2014 i mål nr 2016-13.

⁵⁸ Forskarskattenämnden 2012, Dnr 321-12/F.

⁵⁹ HFD beslut om prövningstillstånd 30 april 2014 i mål nr 1405-14.

Skatteverket att det inte framgick att han hade något ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning.

Eftersom han inte hade några företagsledande arbetsuppgifter, borde han inte heller på denna grund anses inneha en nyckelposition i bolaget.

Förvaltningsrätten fann, att i egenskap av en internationellt eftertraktad elittränare, arbetade Horava i en kunskapsintensiv bransch. Han hade en gedigen erfarenhet, med såväl praktiska som teoretiska meriter som utgjorde en specialistkompetens. Genom uppgifterna i målet visade det sig att hans kompetens varit nödvändig för MH:s kärnverksamhet. Mot denna bakgrund fann Förvaltningsrätten, att Horava genom sina, i och för sig inte företagsledande uppgifter, kunde anses ha haft en nyckelposition i föreningen. Domstolen fann honom vara berättigad till skattelättnader med stöd av 11 kap. 22 § första stycket 3 p. IL.

Skatteverket överklagade Förvaltningsrättens beslut, och åberopade i Kammarrätten vad som anförts i Förvaltningsrätten, med tillägg av bl.a. följande: MH är en ideell förening. Horava kunde av den orsaken inte medges skattelättnader i egenskap av en nyckelperson, då hans arbetsgivare är en ideell förening. Föreningen kan inte anses utgöra ett företag när det gäller den idrottsliga verksamheten. Mot bakgrund av Högsta Förvaltningsdomstolens ställningstagande i RÅ 2003 ref. 58, och avgöranden från främst Förvaltningsrätten, framgick att ideella föreningar inte kan anses utgöra företag i den mening som avses i 11 kap. 22 § första stycket 3p. IL.

Mot bakgrund av vad som framkommit om Horavas anställning som tränare, samt då det inte visats att det föreligger svårigheter för MH att inom landet rekrytera tränare, fann Kammarrätten i likhet med Förvaltningsrätten att förutsättningarna för skattelättnader som expert enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 p. IL inte är uppfyllda. Vad sedan gäller frågan om skattelättnad ska beviljas enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 p. IL, konstaterar Kammarrätten att bestämmelsen endast är tillämplig i fråga för verksamheter som bedrivs i företagsform. Horava och MH gick därmed förlorande ur tvisten.⁶⁰

⁶⁰ KamR i Stockholm dom den 14 april i mål nr. 19788-10 och FörvR i Stockholm dom den 17 sept 2010 i mål nr 5606-10.

4.2 Tröskeleffekter

En konsekvens av de nya reglernas utformning är att det uppstår tröskeleffekter för arbetsgivarna. Regeringen argumenterade i förarbetena att det inte vore lämpligt att använda lönenivån som kriterium för tillämpningen av bestämmelserna om skattelättnader på grund av att tillämpningsområdet borde vara förhållandevis brett. Om beslut om skattelättnader skulle baseras på lönenivån skulle det dessutom skapa en oönskad och kraftig tröskeleffekt.⁶¹

För att beskriva de konsekvenser som uppstår om en person beviljas expertskatten eller inte kommer nedan två exempel att presenteras. I det första exemplet sparar företaget närmare 7000 kronor i arbetsgivaravgifter genom att höja lönen med endast 100 kronor. I det andra exemplet visar det på att med en ökad bruttolön på 5000 kronor, kommer en utländsk idrottsmans nettolön öka med nästan 25 000 kronor. Samtidigt minskar arbetsgivarens totalkostnad med nästan 5000 kronor per månad.

Tabell 1 Tröskeleffekt

	Ej expertskatt	Expertskatt
Lönekostnad	88 800	88 900 **
Arbetsgivaravgift*	27 901	20 949
Totalkostnad	116 701	109 849

* 31,42 % för 2014

** Prisbasbeloppet uppgår 2014 till 44 400 kr, dvs 2*44 400.

Tabell 2 Tröskeleffekt och nettolönsberäkning

Bruttoersättning	Ej expertskatt	Expertskatt
Lön	50 000	55 000
Skolförmån	16 667	16 667
Bostadsförmån	20 000	20 000
Totalt	86 667	91 667
Skatt	35 964	19 235
Arbetsgivaravgift	27 230	17 673
Netto	14 036	38 703
Totalkostnad	113 897	109 340

Källa: egen utformad

⁶¹ Prop. 2011/12:1 s. 242 f.f.

4.3 Analys

Den kritik som framkommit vad gäller förutsebarheten med expertskattelagstiftningen, har för idrottsrörelsens del gällt otydligheten avseende vilka kriterier som behöver vara uppfyllda, vilken expertis som krävs och vilken roll inom föreningen som fordras. Kritik har även riktats mot handläggningen och tillämpningen av lagstiftningen. Förarbetena ger inget stöd för att utveckla handledningen vilket har gjort arbetet svårt för FSN, vilket lett till både försämrad förutsebarhet och längre ansökningsprocess.

Den kritik som framförts mot handläggningen och tillämpningen av lagstiftningen, är något som delas av författaren. Att bedöma om en person är att anse som expert är svårt, och de grunder som bedömningen sker på är alltför ofta vaga. En tydligare vägledning från FSN och ett striktare ramverk i förarbetena hur bedömningen skall ske, skulle kunna leda till både en tydligare reglering, men även att bedömaren blir begränsad i sin tolkning. Författarens inställning är att bedömningsproblem kommer fortsätta uppkomma men att något förtydligande eller förändring av lagen inte behövs. De rättstvister som kan uppstå, kan fortsatt bedömas i FSN regi. Att utföra en lagändring kan anses problematiskt med tanke på att detta är främst bedömningsfrågor, där varje fall kräver en enskild bedömning. En generell lagstiftning därav anses svår att lagstifta om.

När den fjärde kategorin i 11 kap 23 § 3 st. IL infördes år 2012, med syfte att förkorta ansökningsförfarandet, och skapa en ökad förutsebarhet, hade dessa områden tidigare kritiserats i förarbetena. För idrottsrörelsen medförde den nytillkomna kategorin en betydande fördel och ökad förutsebarhet. Idrottsmän med en tillräckligt hög lön, kunde med denna lagförändring ges en möjlighet att ansöka om att bli beskattade enligt expertskattelagen, utan att någon ytterligare granskning utöver lönekravet behövdes. Parallellt hade det utlovats en tydligare ansökningsprocess, vilket även det skulle öka förutsebarheten för både idrottsmän och föreningar.

Tidigare behövdes en utförlig beskrivning av vilken roll personen skulle komma att ha inom föreningen, vilka arbetsuppgifter denne skulle utföra och en förklaring varför denna kunskap inte kunde hittas inom Sverige.

Även om all denna information bifogades vid ansökningsförfarandet var osäkerheten stor om ansökan skulle beviljas eller ej. Utöver detta tillkom att tidsåtgången vid avgörandeprocessen var långdragen, vilket medförde att många föreningar och idrottsmän valde att avstå från att ansöka.

Tillägget av den fjärde kategorin i 3 § IL, har utöver den ökade förutsebarheten vid ansökningsförfarandet, även medfört en ökad förutsebarhet vad avser bedömningen av vilka krav som ställs och vilka personer som kan erhålla skattelättnader enligt expertskattelagstiftningen.

Det har dock visat sig att tillägget även medfört vissa bedömningsproblem som ännu inte kunnat klargöras. En tvist som i skrivande stund inte vunnit laga kraft är om skattelättnader skall ingå i beräkningen av lönen eller ej, samt om lönen måste vara över den beräknade nivån under samtliga månader. Detta är frågor som utifrån ett idrottsligt perspektiv anses särskilt intressanta, med tanke på att det är detta kriterium som idrottsföreningarna främst anser sig ha möjlighet att använda. Det saknas även vägledning vad som händer om ersättningen understiger två prisbasbelopp från och med år två på grund av att tillfälliga ersättningar som en person får under en begränsad tid i samband med sin flytt till Sverige upphör, och idrottarens bruttolön därmed understiger beloppsgränsen under den resterande perioden som idrottaren uppbär skattelättnad. Författaren anser att detta borde lagstiftas om genom att förtydliga att lönen ska uppgå till två gånger prisbasbeloppet för varje år som expertskatten gäller.

Genom intervjuerna som genomfördes för att ge perspektiv på vad andra intressenter anser angående ämnesområdet, framkom det att s k nettoavtal ofta förekommer inom idrottsvärlden, där varje idrottsförening tar på sig det fulla ansvaret för att betala in alla skatter på ett korrekt vis. Det framkom även att det inte är helt ovanligt inom idrotten att lönen kan variera från månad till månad, beroende på olika faktorer som kan vara inbyggda i anställningsavtalet. Syftet med rörlig lön kan anses öka prestationer och idrottsmännens engagemang för föreningen och dess resultat.⁶²

⁶² Intervjuer med respondent 1, 2 och 3 vilka finns sammanfattade och går att finna under bilaga C.

Hur de fall som precis beskrivits skall bedömas och vilka krav som bör ställas, är något författaren anser bör förtydligas genom vägledning av rättspraxis, vilket kan anses lämpligare i enskilda bedömningsfrågor. Ett ytterligare förslag ifrån författaren för att öka förutsebarheten vore att FSN utgår från förväntad årsinkomst när de fattar beslut om skattelättnader.

Utöver detta tillkommer bonus och andra förmåner som erhålles ifrån sponsorer, hur skall dessa inkomster beräknas och skall dessa inkomster räknas med eller inte vid bruttoersättningsberäkningen? Bruttoersättningsmålet som tidigare beskrivits, har vid denna uppsats upprättande inte avgjorts i HFD. Det finns därmed ännu inget slutligt avgörande som fastställer vilken ersättningsnivå som måste erhållas för att få bli beskattad enligt de förmånliga expertskattereglerna. Detta rättsfall kan få en avgörande betydelse för idrottsrörelsen i Sverige när det kommer till användningen och förutsebarheten av expertskatten.

Förutsebarheten avseende vad som krävs från en idrottsman eller förening när det kommer till byte av arbetsgivare, kan med gällande rätt anses tydlig och något förtydligande av lagen bedöms ej behövas.

Rättsfallet där Miloslav Horava och Modo Hockey gick förlorande i striden mot Skatteverket, skulle med dagens lagstiftning inte krävt ett domstolsbeslut. Detta grundar sig på att Horava redan vid ansökningsförfarandet, skulle kunnat ansöka om att bli beskattad enligt expertskattelagstiftningen och åberopa fjärde kategorin i 3 § IL.⁶³ Detta hade dock krävt att han innehaft en lön som översteg den gräns på två prisbasbelopp per månad som finns uppsatt. Med förändringen av 8 § A-SINK, vilket medförde att föreningar som har för avsikt att bedriva en vinstdrivande verksamhet har rätt att bli bedömt som ett företag⁶⁴, skulle både Horava och Modo Hockey med största sannolikhet blivit beviljade skattelättnader.

Med detta rättsfall önskar författaren påvisa att förutsebarheten har ökat genom tillägget av fjärde kategorin i 11 kap 22 § 3st. IL, samt förtydligandet att även föreningar som bedriver vinstdrivande verksamhet kan bli bedömda som ett företag i lagens mening.

⁶³ Förändringen av IL som medförde en möjlighet att för dem med en tjänsteinkomst samt ersättningar som överstiger 2 prisbasbelopp att få ansöka om att erhålla en skattelättnad.

⁶⁴ SFS 2013:953, uppdatering av 7 punkten.

5. Diskussion angående systemen för beskattning av utländska idrottsmän

5.1 Inledning

I detta kapitel kommer en diskussion att föras angående systemen för beskattning av utländska idrottsmän. Kopplat till denna diskussion kommer viss problematik med den granskande lagstiftningen att belysas och diskuteras kring.

5.2 Analys

Fram till år 2009 ansågs A-SINK i hög grad vara en attraktiv lösning för många idrottsföreningar att kunna tillföra kunskap och erfarenhet till sin förening. Detta genom att erbjuda skatteförmånliga kontrakt till utomlands bosatta idrottsmän, utan att bli påförda arbetsgivaravgifter. Detta är fortfarande idag en attraktiv lösning som används, men i mindre omfattning än innan förändringen i SAL genomfördes.⁶⁵

Införandet av den fjärde kategorin i 11 kap. 22 § 3 st. IL, har för idrottsrörelsen fått en stor betydelse. Dock finns fortfarande vissa frågor kvar att utreda och förtydligas, i första hand angående vilka ersättningar som får inkluderas i löneberäkningen och hur löner som varierar ifrån månad till månad skall hanteras. Hur många månader per år måste lönen överstiga den beloppsgräns på två prisbasbelopp som finns angiven och hur ofta skall denna lön beräknas. Räcker det att lönen överstiger denna gräns enbart två månader under det första kalenderåret eller samtliga månader under perioden som skattelättnader erhålles?

⁶⁵ Intervju med respondent 2.

Expertskattelagstiftningen stiftades med syfte att öka kunskapstillförseln till Sverige och stärka den internationella konkurrensförmågan och stimulera ekonomin. För idrottsrörelsen har denna lag och dess syfte dock ansetts vara oklart och bestämmelserna svårtolkade. Hur konkurrensförmågan och ekonomin ska förstärkas, har inte preciserats varken i lagen eller i förarbetena.

En idrottsman eller idrottsledares möjlighet att kunna bidra till att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga och ekonomi, kan anses vara begränsad. Dock skulle det kunna ses som att en idrottsman eller ledare, bidrar till ett ökat intresse för idrottsrörelsen i sin helhet, och sett ur ett längre perspektiv skulle detta kunna gynna både idrottsrörelsen och Sverige som land.

Inom idrottsrörelsen finns det många högavlönade arbetstagare. Med rimlig sannolikhet hade lagstiftaren ursprungligen inte dessa i åtanke vid införandet av expertskattelagstiftningen. Det får därför anses tveksamt att alla idrottsmän med en månadslön överstigande 2 prisbasbelopp, skulle främja Sveriges internationella konkurrenskraft och utvecklingen av svenska ekonomi på det sätt som avses i förarbetena.

Det kan även diskuteras vilket lönebelopp som skall användas. En högre beloppsgräns skulle sannolikt generellt gynna idrotter med högavlönade idrottsmän. En sänkning å andra sidan, till t ex 1 prisbasbelopp, skulle kunna leda till att föreningar, p.g.a. de förmånliga skattelättnaderna valde utländska arbetstagare istället för svenska. Detta skulle kunna få förödande konsekvenser för idrottsutvecklingen i Sverige, där utländska idrottsmän skulle erbjudas anställning i de svenska idrottsföreningarna i en större utsträckning och tränga undan svenska idrottsmän. Nyckeln som valts med att avskilja nivån till 2 prisbasbelopp som gräns, kan därmed anses vara en rimlig avvägning.

6. Neutralitetsanalys

6.1 Inledning

En fråga som åsidosatts i debatten, är vågspelet med att tillåta arbetsgivarna att anställa utländska idrottsmän med skatteförmånliga avtal, istället för att kontraktera inhemska idrottsmän, som vanligtvis beskattas med en högre skattesats. Är detta även något som kan ses som ett blivande problem för svensk idrott efter de förändringar som skett och kan lagstiftningen anses neutral i en bedömning av vem som är berättigad till de mer skatteförmånliga avtalen?

6.2 Analys

Expertskatten kan anses strida mot kravet på att individer i samma situation skall behandlas på samma grunder. Idrottsmän med svenskt medborgarskap som varit bosatta utomlands en längre tid, kan endast åtnjuta de förmånliga skattereglerna under en begränsad period på 6 månader, i jämförelse med icke svenska medborgare som har möjlighet att ansöka om detta ända upp till 3 år. Detta är något som författaren inte anser vara neutralt. Som exemplifierats i de tidigare räkneexemplen kan det anses för en given kvalitet vara billigare att rekrytera en utländsk idrottsman jämfört med en svensk spelare. Sedan tillkommer dock faktorer som utbud och efterfrågan, dvs om det finns en tillräckligt stor marknad att kunna rekrytera en svensk idrottsman i motsvarande kvalitet. Författaren anser att den intressanta utgångspunkten borde vara den skattemässiga kopplingen till Sverige och inte medborgarskapet för personen i fråga. Ett argument till detta kan vara att artistskatten, som reglerar utbetalningar av t ex engångsersättningar, inte är knuten till en persons medborgarskap.

Att argumentera för att en idrottsman med utländsk nationalitet ska betala mindre skatt än en likvärdig idrottsman med svenskt medborgarskap, kan vara svårt. Ett argument för detta kan vara att en utländsk idrottsman inte utnyttjar, eller har för avsikt att utnyttja, välfärdssystemet i samma utsträckning som en svensk medborgare och att perioden för utnyttjandet kan anses begränsad.

En tänkbar positiv effekt av skattelättnader för utländska idrottsmän, är att det skulle bidra till att öka kunskapen och bredden inom svensk idrott, förutsatt att det inte uteslutande tränger ut svenska idrottsmän. Förändringen av expertskattereglerna kan även vara ett steg på vägen att skapa en konkurrensneutralitet för de svenska idrottsföreningarna i förhållandet till övriga europeiska idrottsföreningar.

Utifrån ett neutralitetsperspektiv kan skattelagstiftningen inte anses helt objektiv, av den orsaken att inte alla idrotter eller föreningar har möjlighet att använda sig av dessa skatteförmånliga regler, som enbart erbjuds vissa idrottsmän och inte alla.

Valet att enbart införa en löneersättningsnivå istället för flera vid införandet av den fjärde kategorin i 11 kap. 22 § 3 st. IL har skapat en tröskeleffekt som kan ge fördelar för de föreningar som har goda ekonomiska resurser att rekrytera högavlönade idrottsmän och skapa ett missförhållande när det kommer till de sportsliga möjligheterna.

7. Sammanfattning och slutsatser

Sammanfattningsvis kan sägas att de beskrivna förändringarna och förtydliganden av skattelagstiftningen har lett till en ökad förutsebarhet för idrottsmän och idrottsföreningarna vilket också har varit avsikten med flertalet av de förändringar som utförts.

Dock har denna studie även visat på att vissa områden skulle behöva klarläggas ytterligare. Ett av dessa områden avser kategorin som omfattar personer med en månadslön överskridande två prisbasbelopp. Frågorna gäller beräkningen av lönenivån, vilka förmåner som ska anses ingå, samt utifall den lön som erhålls måste överstiga beloppsgränsen på två prisbasbelopp per månad. Dessa frågor är även intressanta och viktiga utifrån ett idrottsligt perspektiv, då idrottsmän många gånger erhåller en nettolön, som även kan variera beroende på prestation och andra avtalade variabler.

Lagtexten är främst tilltänkt för näringslivet, där t ex en person på en beslutsfattande position erhåller en månatligt avtalad lön som är konstant över årets månader, vilket kan anses vara svårt att tillämpa inom idrottsrörelsen. Några av dessa frågor är i skrivande stund uppe i högsta instans för avgörande vilket förhoppningsvis leder till ett klargörande.⁶⁶ Detta är något som författaren till denna uppsats anser nödvändigt för att förutsebarheten för både idrottsmän och föreningar skall öka.

Vad gäller neutralitetseffekten av de förändringar och förtydliganden som genomförts, visar studien på att neutraliteten har minskat. Detta genom att det blivit tydligare och förmånligare att anställa en högavlönad utomlandsbosatt idrottsman, istället för en person som skattemässigt räknas som obegränsat skattskyldig (dvs. bosatt i Sverige) och som inte kan ges samma skattelättnader.

Det slopade kravet på utländska idrottsmän, att ange hur de ska tillföra en expertis som ska gynna svensk ekonomi och idrott, riskerar att tränga ut svenska idrottsmän med adekvat erfarenhet och kunskap.

⁶⁶ HFD beslut om prövningstillstånd 30 april 2014 i mål nr 1405-14.

Bilaga A

Sammanfattning av förändringar som antagits inom ämnesområdet

Expertsattelagstiftningen samt SINK-reglerna har sedan dessas inrättande genomgått flertalet förändringar och förtydliganden. Några av de betydande förändringar som utförts är, att efter ändringar i Socialavgiftslagen har arbetsgivaravgifter tillkommit på ersättningar som beskattas med de förmånliga SINK reglerna. I 3 kap. 18 § punkt 1 IL och 4 § SINK, har det tillkommit en valmöjlighet som möjliggör för den skattskyldige att bli beskattad enligt IL och få rätt att göra avdrag för kostnader. Tidsperioden för möjlighet till skattelättnader har utökats från 6 månader till 3 år enligt 4 st. 11 kap 22 § IL.

Ett nytt kriterium för att kunna erhålla expertsattelättnader har införts för löntagare med en månatlig lön samt annan ersättning som överstiger två prisbasbelopp för det kalenderår då arbetet utförs. Det nya kriteriet har medfört att de som uppnår dessa nivåer endast behöver ta upp 75 % av sin erhållna lön och annan ersättning till beskattning och arbetsgivarna likaså endast behöver betala 75 % av arbetsgivaravgifterna enligt 3 st. 11 kap 22 § IL.

Från och med år 2014 kan även en ideellt vinstdrivande förening i lagens mening likställas med ett företag. SINK-beskattningens skattesats har sänkts från tidigare 25 % till 20 % med start från och med år 2014. Tillkommit har även att vissa kostnader är att anses som skattebefriade, däribland flytt, grundskola för medföljande barn och hemresa till hemland.

Bilaga B

Intervjufrågor

- Förutsebarheten med expertskattelagstiftningen (11 Kap 22-23 §§ IL) har länge ansetts vara ett problem för arbetsgivarna och användarna av lagen. Hur ser du på utvecklingen av lagstiftningen, har de förändringar som utförts ökat förutsebarheten?
- Vilka förändringar/förtydligar skulle du vilja se kring expertskattelagstiftningen för att öka förutsebarheten utifrån idrottsrörelsens perspektiv?
- Vilka neutralitetseffekter anser du kan finnas med nuvarande lagstiftning? Ser du någon risk med att utländska idrottsmän kan erhålla en fördel jämfört med andra idrottsmän som inte kan ta del av de skattefördelaktiga reglerna?
- Vilka möjligheter eller eventuella hinder anser du har skapats genom utvecklingen av expertskattelagstiftningen för idrottsrörelsen i Sverige?
- I vilken form samt omfattning upplever ni att agenter, idrottsmän och föreningar tar hänsyn till de skatterättsliga aspekter som finns vid anställningsförfarandet samt val av arbetsgivare?
- Anser du att ”artistkontrakt” fortfarande är en attraktiv lösning för en idrottsförening?

Bilaga C

Sammanfattning av empirisk studie

Skatteverket anser att förutsebarheten främst har ökat med införandet av den lönebaserade kategorin i expertskattelagstiftningen, även om syftet med lagen aldrig varit skriven utifrån idrottsföreningars synvinkel. De ser dock fortfarande vissa områden där lagen skulle behöva förtydligas och det är främst inom det aktuella fallet med bruttoersättningsnivån, vad skall ingå och vilka förmåner skall räknas med.

De anser annars att de har ett gott samarbete med idrottsrörelsen och Riksidrottsförbundet. De bjuder till exempel årligen in intresserade föreningar och agenter till en gemensam dag för att diskutera samt informera om vilka skatterättsliga möjligheter och nyheter som finns. I detta forum finns även en möjlighet för intresserade förbund och föreningar att ställa frågor. Om svar inte kan ställas ut direkt eller att Skatteverket anser att ett större intresse finns inom ett område, utfäster de ett ställningstagande inom ett specifikt ämnesområde, allt för att förtydliga hur de ser på lagen och hur de tolkar lagstiftningen.

Respondenten som valts ut att representera den privata sektorn anser att förutsebarheten med beskattning av idrottsmän i Sverige tidigare var låg men har ökat i och med tillägget av den lönebaserade fjärde kategorin, samt förändringen som medger rätt till vissa avdrag kopplat till expertskatten. Respondenten anser även att kunskapen hos idrottsmän, agenter och idrottsföreningar har ökat kraftigt under de senaste åren. Den privata sektorn bjuder liksom Skatteverket in både föreningar och företag på en årlig basis, för att gå igenom förändringar av lagstiftningen samt diskutera eventuella frågor eller ämnen som kan beröra idrottsrörelsen.

I samband med tillägget i expertskattelagstiftningen som gjorde det möjligt att ansöka om att bli beskattad enligt expertskattelagstiftningen baserat på lönekategorin, ökade intresserat kraftigt ifrån flera håll. Föreningarna som respondenten har varit i kontakt med anser att det numer är mer acceptabelt att anställa de idrottsmän som tidigare har ansetts för dyra. Detta är inget som respondenten ifråga anser vara snedvridet utifrån ett neutralitetsperspektiv.

Den person som givits äran att få representera agenter och advokater, har i likhet med Skatteverket och den privata sektorns respondent, ansett att den lönebaserade kategorin har varit den förändring som varit av störst betydelse. Förändringen av och tillkomsten av arbetsgivaravgifter på SINK reglerna sågs också som en viktig faktor. Den sistnämnda har inte medfört någon större skillnad för förutsebarheten, däremot för vilka skattemässiga möjligheter som finns vid avtalsskrivande.

Som representant och agent för många idrottsmän både i Sverige och utomlands berättade personen ifråga, att det blivit allt vanligare med nettoavtal inom idrottsvärlden och att det är då upp till varje förening att se till att alla skatter och löner blir korrekt inbetalda. Detta medför även att kravet på idrottsmannen ifråga, att ansöka om och studera vilka skattelättnader som finns att tillgå, vilka krav som ställs osv, istället skjuts över på föreningarna. Utöver detta önskade även respondenten framföra att det är vanligt att använda sig av olika prestationsbaserade ersättningar, detta för att stimulera prestationer och öka engagemanget för föreningen och dess resultat.

Samtliga respondenten ville även lyfta fram vikten av den ökade förutsebarheten vid ansökningsförfarandet.

Vidare informerade respondenterna att sign-on och sign-off bonus fortfarande används vid kontraktskrivande, men kanske inte med samma syfte som tidigare nämnts i uppsatsen, nämligen att syftet varit att sänka lönerna för att erhålla en lägre skattesats.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2:a uppl., Studentlitteratur AB, 2007.

Korling, F. och Zamboni, M. *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013.

Kvale, S. och Brinkmann, S. *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur AB Lund, 2009.

Gustavsson, B. *Kunskapande metoder inom samhällsvetenskapen*, Studentlitteratur, Lund, 2003.

Eriksson, J. *Något om expertskatten*, Vänbok till Per Anclow, Iustus, 2004.

Eriksson, L T. Wiedersheim-Paul, F. *Att utreda forska och rapportera*, Liber, Malmö, 2011.

Lodin, S-O. *Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter*, Fest skrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003.

Lodin, S-O. Lindencrona, G. Melz, P. och Silfverberg, C. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 12:e upplagan, Stockholm, 2009.

Patel, R. och Davidsson, B. *Att planera genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund, 1999.

Peczenik, A. *Juridikens teori och metod*, Fritze, Stockholm, 1995.

Pelin, L. *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl, Prose design & grafik, 2006.

Strömholm, S. *Allmän rättslära*, Norstedt, Stockholm, 1988.

Propositioner

2000/01:12 – Beskattning av utländska nyckelpersoner

2004/05:19 - Beskattning av utomlands bosatta.

2008/09:182 - Beskattning av utomlands bosatta artister m.fl.

2011/12:1 – Budgetproposition för 2012 – Förslag till statens budget för 2012.

2013/14:1 - Budgetproposition för 2014 – Förslag till statens budget för 2014

Övrigt

Finansdepartementets promemoria, Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2012, FI2011/1936.

Forskarskattenämnden 2012, Dnr 321-12/F.

Artiklar

Björkman, B. Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem, *Skattenytt nr 1*, 2012.

Myndighetspublikationer

Skatteverket 2005

Skatteverkets ställningstagande, diarienummer: 130 92654-05/111 *Vad är "tillfälligt avbrott" i en stadigvarande vistelse?* 2005.

Skatteverket - Prisbasbelopp

<http://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/svarpavanligafragor/beloppprocentsatser/privatbeloppfaq/hurstortarprisbasbeloppetochinkomstbasbeloppet.5.10010ec103545f243e800031.html> 2014-04-02 13:42.

Lagrum

Lag (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utlandsbosatta artister

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (2009:1064) om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Inkomstskattelagen (IL) 1999:1229

Övriga källor

Respondent 1 – Wagnssonsport & Entertainment – Agent/Advokat för idrottsmän

Respondent 2 – Deloitte – Privat rådgivare

Respondent 3 – Skatteverket- Staten

Rättsfallsförteckning

Kammarrätten, Förvaltningsrätten och Regeringsrätten

Bruttoersättningsberäkning

KamR i Stockholm dom den 20 feb 2014 i mål nr 2016-13 och FörvR i Stockholm dom den 13 mars 2013 i mål nr 15846-12

Brynäs IF

KamR i Sundsvall dom den 16 Mars 1998 i mål nr 3580-1998

Byte av arbetsgivare

KamR i Stockholm dom den 3 dec 2013 i mål nr. 4885-13

Harlem Globetrotters

KamR i Sundsvall dom den 24 sept 2003 i mål nr. 992-993-01

GIF Sundsvall

KamR i Sundsvall dom den 2 nov 2011 i mål nr 650-11

Malmö IF

KamR i Göteborg dom den 5 feb 2009 i mål nr 6935-6936-08 och RegR i Stockholm dom den 17 Mars 2009 i mål nr 6581-08

Miloslav Horava och Modo Hockey

KamR i Stockholm dom den 14 april i mål nr. 19788–10 och FörvR i Stockholm dom den 17 sept 2010 i mål nr 5606-10.

Högsta förvaltningsrätten

HFD beslut om prövningstillstånd 30 april 2014 i mål nr 1405-14.

EUD domslut samt utlåtande ifrån kommissionen

Bosman

Mål nr C-415/93, Union royale belge des Sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Celex nr: 693CJ0415, Rättsfallssamling ECR 1995, s. I-04921.

Kostnadsavdrag

Mål nr C-169/03, Florian W. Wallentin mot riksskatteverket, ECR 2004, s.I-06443.

Omtaxering

KOM:s ref. SG-Greffe (2008) D/204185, ärendenummer 2008/2117.