



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT  
Rättsvetenskap

Susanne Andersen  
Christine Gauffin

# Stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott ur ett elitidrottsperspektiv

Permanent stay and temporary interruption  
from a top-level perspective

Examensarbete i skatterätt och ekonomi, 15 hp  
Datum/Termin: 2009-06-04 VT 09  
Handledare: Börje Leidhammar  
Examinator: Stefan Olsson

## **Förord**

Härmed vill vi tacka vår handledare Börje Leidhammar för stöd och vägledning under uppsatsens gång.

Vi vill även tacka Jerker Löfgren och Thomas Karlsson som trevligt och tillmötesgående hjälpt oss med idéer och tips om beskattningsproblem inom idrottsvärlden.

Susanne Andersen

Christine Gauffin

## Sammanfattning

Idrottsrörelsen och då främst lagidrotten har genomgått en ökad internationalisering, allt fler spelare flyttar över landsgränserna korta perioder för att spela i olika lag och därigenom höja kvaliteten där. Den fria rörligheten genom EG-rätten har medfört en internationaliserad marknad för elitidrottare vilket har lett till att de nationella skattereglerna blivit allt viktigare för att klara av den internationella konkurrensen.

I Sveriges skattelagstiftning är begreppen *obegränsat* och *begränsat* skattskyldig för fysiska personer i IL av stor betydelse, dessa regler bestämmer vilka inkomster som är skattepliktiga i Sverige. För utländska elitidrottare som kommer till Sverige för att utöva sin idrott gäller främst reglerna om *begränsad* skattskyldighet enligt A-SINK förutsatt att de är här tillfälligt och inte stadigvarande. Inom idrottsrörelsen är ofta problemet om idrottsutövaren ska anses stadigvarande i Sverige eller inte enligt reglerna i IL. Om den skattskyldige gör ett *tillfälligt avbrott* från en *stadigvarande vistelse* här bryter inte avbrottet vistelsen utan räknas in i den sammanhängande perioden. Ett avbrott där vistelsen överstiger sex månader kan dock inte anses vara tillfälligt utan då avbryts alltid *stadigvarande vistelse*. Ett problem med denna definition är då den skattskyldige vistats i Sverige under en period och har gjort avbrott för vistelse i utlandet, det svåra är då att avgöra vilka avbrott som kan anses som tillfälliga eller inte.

Syftet med vår uppsats är att utifrån valda rättsfall och doktriner undersöka gällande rätt beträffande *stadigvarande vistelse*, med beaktande av begreppet *tillfälligt avbrott* och då ur ett elitidrottsperspektiv. Dessutom kommer vi att beröra den troliga förändringen av A-SINK och dess konsekvenser då denna diskussion är så aktuell just nu.

För att fastställa gällande rätt vad gäller begreppet *stadigvarande vistelse* för elitidrottare kommer vi att utgå från en rättsdogmatisk metod genom att studera lag, förarbeten, domstolsavgöranden och annat material som bland annat Skatteverkets ställningstaganden. Vi kommer även att utgå från en rättsdogmatisk metod angående den troliga förändringen av A-SINK då vi ska studera förarbeten till denna och genom den försöka se dess konsekvenser.

Utifrån de rättsfall vi läst anser vi att begreppet *tillfälligt avbrott* fortfarande är otydligt men med hjälp av fler vägledande rättsfall skulle nog dessa tolkningsproblem kunna redas ut. Lagstiftningen rörande detta område är mycket vag, men vi menar att Skatteverkets ställningstagande är relativt tydliga. Dessa riktlinjer är dock inte bindande, således eftersöker vi en mer tydlig lagstiftning som skulle underlätta för rättstillämparen och därmed öka förutsebarheten och rättssäkerheten. Med stöd av Skatteverkets ställningstaganden har vi framställt ett förslag till förändring i lagstiftningen gällande definitionen av *tillfälligt avbrott*. Vad gäller förändringen av A-SINK anser vi i likhet med Riksidrottsförbundet att detta kommer att få stora negativa konsekvenser för den svenska idrotten.

# Innehållsförteckning

<b>FÖRORD</b> .....	<b>2</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>3</b>
<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING</b> .....	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>6</b>
<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 BAKGRUND.....	7
1.2 PROBLEMFÖRMULERING .....	8
1.3 SYFTE .....	9
1.4 AVGRÄNSNING .....	9
1.5 DISPOSITION .....	9
<b>2. METOD</b> .....	<b>11</b>
2.1 RÄTTSDOGMATISK METOD .....	11
2.2 RÄTTSKÄLLELÄRAN .....	11
2.3 LAGTOLKNING .....	12
2.4 RÄTTSFALLSTOLKNING.....	13
2.5 VALIDITET OCH RELIABILITET .....	14
2.6 INDUKTION OCH DEDUKTION .....	14
2.7 KÄLLKRITIK .....	15
2.8 VÅR METOD.....	15
<b>3. OBEGRÄNSAD OCH BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET</b> .....	<b>17</b>
3.1 OBEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET .....	17
3.1.1 Bosatt i Sverige .....	17
3.1.2 Stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott .....	17
3.1.3 Väsentlig anknytning .....	18
Svenskt medborgarskap.....	19
Hur länge han varit bosatt här.....	19
Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort .....	19
Vistelse utomlands för studier eller av hälsoskäl.....	19
Bostad i Sverige för åretruntbruk .....	20
Familj i Sverige .....	20
Ekonomiskt engagemang i Sverige .....	20
Om en fastighet innehas i Sverige .....	21
Liknande förhållanden .....	21
Femårsregeln .....	21
3.1.4 Sexmånadersregeln och ettårsregeln.....	21
3.1.5 Beskattning för idrottsutövare .....	22
Arbetsgivaravgifter .....	24
3.1.6 Idrottspension.....	24

3.2 BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET .....	26
3.2.1 SINK.....	26
3.2.2 A-SINK .....	27
OECD:s modellavtal.....	29
Propositionens förändringar av A-SINK .....	29
<b>4. RÄTTSPRAXIS .....</b>	<b>31</b>
4.1 KRÄVS DYGN SVILA FÖR STADIGVARANDE VISTELSE? RÅ 1981 AA 4 .....	31
4.1.1 Kommentarer .....	31
4.2 HUR MÅNGA ÖVERNATTNINGAR KRÄVS FÖR STADIGVARANDE VISTELSE? RÅ 1997 REF. 25 .....	31
4.2.1 Kommentarer .....	32
4.3 SYDAFRIKANSK LÄKARE – UTOMLANDS BOSATT ELLER OBEGRÄNSAT SKATTSKYLDIG I SVERIGE? RÅ 2008 REF. 16 .....	32
4.3.1 Kommentarer .....	33
4.4 STADIGVARANDE VISTELSE VID ÅTERKOMMANDE ARBETSPERIODER? RÅ 2008 REF. 56 .....	33
4.4.1 Kommentarer .....	34
4.5 TILLFÄLLIGT AVBROTT ELLER AVBROTT SOM AVBRYTER DEN STADIGVARANDE VISTELSEN? RR 2008-12-01, MÅL NR 2132-08 .....	34
4.5.1 Kommentarer .....	35
4.6 VAD RÄKNAS SOM TILLFÄLLIGT AVBROTT? KR I STOCKHOLM 2008-10-07, MÅL NR 3297-08 .....	35
4.6.1 Kommentarer .....	36
4.7 TILLÄMPNING AV A-SINK PÅ EN DAGSPENDLANDE ISHOCKEYSPELARE? KR I GÖTEBORG 2009-02-05, MÅL NR 6935-6936-08 .....	36
4.7.1 Kommentarer .....	37
<b>5. ANALYS.....</b>	<b>38</b>
5.1 BEGREPPET STADIGVARANDE VISTELSE OCH TILLFÄLLIGT AVBROTT .....	38
5.1.1 Sydafrikansk läkare – utomlands bosatt eller obegränsat skattskyldig i Sverige? RÅ 2008 ref.16 .....	39
5.1.2 Stadigvarande vistelse vid återkommande arbetsperioder? RÅ 2008 ref. 56.....	39
5.1.3 Tillfälligt avbrott eller avbrott som avbryter den stadigvarande vistelsen? RR 2008-12-01, mål nr 2132-08.....	39
5.1.4 Vad räknas som tillfälligt avbrott? KR i Stockholm 2008-10-07, mål nr 3297-08.....	40
5.1.5 Tillämpning av A-SINK på en dagspendlande ishockeyspelare? KR i Göteborg 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08 .....	40
5.2 FÖRÄNDRINGEN AV A-SINK .....	40
<b>6. SLUTSATS.....</b>	<b>42</b>
6.1 FÖRSLAG PÅ FÖRÄNDRING .....	44
<b>7. KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>46</b>

## Förkortningar

A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
EG	Europeiska gemenskapen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätten
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RF	Svenska Riksidrottsförbundet
RR	Regeringsrätten
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

# 1. Inledning

---

*I introduktionskapitlet beskriver vi bakgrunden till hur vi kom fram till vår problemformulering och syftet med uppsatsen. Vi tar även upp hur vi disponerat uppsatsen samt på vilket sätt vi avgränsat oss.*

---

## 1.1 Bakgrund

Det är få saker i samhället som engagerar oss människor så mycket som idrotten gör.<sup>1</sup> I ett historiskt perspektiv och då främst under 1900-talet har intresset för idrottsutövarers resultat och prestationer ökat markant hos allmänheten och media. Detta har medfört ett större krav på att de ska prestera bättre och slå nya rekord.<sup>2</sup> Många utövar idrott på någon typ av tävlingsnivå. Dock är det få av dessa som uppnår elitidrottsnivå och kan försörja sig på sin idrott. Eftersom det är just elitidrottarna<sup>3</sup> som uppmärksammas i media och dessa det pratas om i allmänhet, har de ändå väldigt stor betydelse för idrotten.<sup>4</sup>

Idrottsrörelsen och då främst lagidrotten har genomgått en ökad internationalisering. Allt fler spelare flyttar över landsgränser korta perioder för att spela i olika lag och därigenom höja kvaliteten där. För internationaliseringen har EG-rätten spelat en stor betydelse, främst genom målet *C-415/93 Bosman* som tog upp frågan om reglerna inom europeiska fotbollen stred mot Romfördraget och om fria rörelser över gränserna för arbete. Denna dom gör det möjligt för professionella spelare att fritt röra sig inom EU om kontraktet med den nuvarande klubben gått ut. Domen innebär även att klubbar nu kan ta in obegränsat antal spelare från andra EU-länder. Den fria rörligheten har medfört en internationaliserad marknad för elitidrottare vilket har lett till att de nationella reglerna blivit allt viktigare för att klara av den internationella konkurrensen. De interna skattereglerna skiljer sig väsentligt länder emellan och reglerna är till stor del inte EU harmoniserade.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> [www.rf.se](http://www.rf.se)

<sup>2</sup> Stråhlman O, Elitidrott, karriär och avslutning, s. 1.

<sup>3</sup> Elitidrottare är en individuell idrottare som tävlar på lägst nationell mästerskapsnivå och /eller i landslag eller en lagidrottare som spelar i någon av de två högsta nationella serierna, [www.umu.se](http://www.umu.se)

<sup>4</sup> [www.rf.se](http://www.rf.se)

<sup>5</sup> [www.svenskelitfotboll.se](http://www.svenskelitfotboll.se)

I Sveriges skattelagstiftning är begreppen *obegränsat* och *begränsat* skattskyldig för fysiska personer i inkomstskattelagen (IL) av stor betydelse, dessa regler bestämmer vilka inkomster som är skattepliktiga i Sverige och vilken skattesats som blir tillämplad. För utländska elitidrottare som kommer till Sverige för att utöva sin idrott gäller främst reglerna om *begränsad* skattskyldighet enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m fl. (A-SINK) förutsatt att de är här tillfälligt och inte stadigvarande. Inom idrottsrörelsen är ofta problemet om idrottsutövaren ska anses stadigvarande här eller inte enligt reglerna i IL.<sup>6</sup>

En vanlig företeelse är att idrottsutövare är bosatta i ett annat land och kommer till Sverige endast vid träning och match, detta för att hamna under reglerna om *begränsad* skattskyldighet. Företeelsen innebär att idrottsutövaren betalar väsentligt mycket mindre skatt samt att klubbarna undgår att betala arbetsgivaravgifter. Det finns ett flertal exempel på hur klubbar och idrottsmän anpassar sig till skattereglerna i landet där de utövar sin idrott. Många ishockeyklubbar har spelare med artistkontrakt men den klubb som kan sägas gått längst med tolkningen av reglerna i A-SINK är Malmö Redhawks. De har placerat ett flertal spelare i Danmark för att dessa inte ska anses vistas stadigvarande i Sverige och kunna spela både försäsong och hela elitserien för Malmö. Gränsen mellan skatteplanering och skattefuskar för sådana här företeelser är hårfin.<sup>7</sup>

En aktuell diskussion just nu är den ovannämnda A-SINK, då regeringen har kommit med en proposition angående denna. Propositionen skulle innebära att den nu förmånliga A-SINK förändras genom att bland annat ersättningar som beskattas eller är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK nu ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.<sup>8</sup> Riksidrottsförbundet motsätter sig detta förslag då de tror att den svenska idrotten kommer att drabbas hårt av detta.<sup>9</sup>

## 1.2 Problemformulering

När en bedömning ska göras huruvida en idrottsutövare anses vara *obegränsat* eller *begränsat* skattskyldig är problemet att avgöra om idrottaren anses vistas stadigvarande i Sverige och därmed vara *obegränsat* skattskyldig. Idrottsutövare som kommer till Sverige för att livnära sig på sin idrott försöker ofta undgå att vistas i landet under en så lång period att de anses vara *obegränsat* skattskyldiga. Idrottare som kommer till Sverige omfattas av A-SINK som innebär en låg skattesats och än så länge inga arbetsgivaravgifter för idrottsklubbarna. Idrottare vill bli beskattade enligt denna förmånliga lag, men då förutsätts att de räknas som *begränsat* skattskyldiga. För att bestämma huruvida idrottaren anses som *begränsat* skattskyldig eller inte används främst rekvisitet *stadigvarande vistelse*.

---

<sup>6</sup> Riksidrottsförbundet, Idrottens skatteutredning, s.27.

<sup>7</sup> [www.aftonbladet.se](http://www.aftonbladet.se)

<sup>8</sup> Prop 2008/09:187, s. 1.

<sup>9</sup> Riksidrottsförbundets yttrande över promemorian ”Beskattning av utomlands bosatta artister m fl.”



Det är en allmän kännedom att *stadigvarande vistelse* innebär att en person som är bosatt i Sverige minst sex månader är *obegränsat* skattskyldig. I dessa sex månader ska tillfälliga avbrott inkluderas. Rekviritet *stadigvarande vistelse* vållar problem och definitionen av *tillfälligt avbrott* är svårtolkat då det varken finns lagstadgat eller någon vedertagen praxis om begreppet. Problemet är att fastställa *tillfälligt avbrott*; är det hur länge avbrotten varar, anknytningen till Sverige eller vilka andra omständigheter spelar in vid en bedömning av detta begrepp?

### 1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att utifrån valda rättsfall och doktriner undersöka gällande rätt beträffande *stadigvarande vistelse*, med beaktande av begreppet *tillfälligt avbrott* och då ur ett elitidrottsperspektiv.

Dessutom kommer vi att beröra den troliga förändringen av A-SINK och dess konsekvenser då denna diskussion är mycket aktuell nu.

### 1.4 Avgränsning

I vår uppsats kommer vi endast att beröra de svenska skattereglerna vad gäller *obegränsad* och *begränsad* skattskyldighet. Då vi valt att skriva ur ett elitidrottsperspektiv har vi främst inriktat oss på regler och situationer som berör dem.

### 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse av begreppet *obegränsat* skattskyldig och då främst begreppen *bosatt i Sverige*, *väsentlig anknytning* samt *stadigvarande vistelse* i kapitel 3. Begreppet *stadigvarande vistelse* gör vi en mer ingående beskrivning av då detta är en oklar rättsregel och vållar mycket problem. Under detta rekvirit hamnar ytterligare ett tolkningsproblem, det vill säga vad ett *tillfälligt avbrott* innebär, vilket vi även fördjupar oss i här.

Då vi valt att skriva ur ett elitidrottsperspektiv tar vi sedan upp allmänna regler som gäller för just idrottsutövare som är *obegränsat* skattskyldiga i Sverige och vi kommer även in på idrottspension som är en viktig fråga för dem.

Vidare görs en redogörelse av *begränsad* skattskyldighet, som berör dem som tillfälligt kommer till Sverige för att idrotta eller arbeta här. Under detta avsnitt behandlas lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och lagen A-SINK som är aktuella vid *begränsad* skattskyldighet. Vi fördjupar oss främst i A-SINK och den nya propositionens innehåll samt konsekvenser som kan uppkomma på grund av denna.

För att undersöka gällande rätt tar vi i kapitel 4 upp relevanta rättsfall som berör begreppet *stadigvarande vistelse*. Vi har valt dessa rättsfall då vi har uppfattat att de är av stor vikt för rättstillämpningen. Efter varje rättsfall ger vi en kort kommentar för att belysa det väsentliga i domstolarnas bedömning.

I kapitel 5 görs en koppling mellan rättspraxis och teorin som berörts. Utifrån analysen drar vi sedan slutsatser i kapitel 6 för att kunna besvara vad gällande rätt är beträffande begreppet *stadigvarande vistelse*.

## 2. Metod

---

*Metodkapitlet beskriver uppsatsens tillvägagångssätt och inleds med en redogörelse av olika vetenskapsmetoder för att i ett avslutande kapitel beskriva på vilket sätt och varför vi har använt oss av dessa.*

---

### 2.1 Rättsdogmatisk metod

Huvudmetoden som används inom rättsvetenskapen är rättsdogmatiken, vars uppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.<sup>10</sup> För att finna gällande rätt görs en omfattande analys av lagregler, domstolsavgöranden och annat material som beskriver rättsreglernas innehåll och användning.<sup>11</sup>

Hermeneutiken är en vetenskaplig huvudriktning som menar att vi alltid tolkar vår omgivning subjektivt då allt ifrån uppfostran och kulturella arv är med och påverkar oss i vår bedömning. Detta kan vara viktigt att fundera kring när lagar ska tolkas och analyseras, då till exempel avtalslagen upprättades när inte kvinnorna hade någon rösträtt. En ytterligare viktig del från hermeneutiken är att helheten påverkar varje enskild del av tolkningen.<sup>12</sup> Den andra huvudriktningen benämns som rättspositivism och går ut på att skapa så säker kunskap som möjligt genom att undvika spekulationer och liknande, denna metod kan dock vara omöjlig att helt uppnå.<sup>13</sup>

### 2.2 Rättskälleläran

En central del av den rättsvetenskapliga metodläran är rättskälleläran och denna används för att fastställa gällande rätt inom rättsdogmatiken.<sup>14</sup> Rättskälleläran innebär att juristen studerar olika rättskällor såsom lagen, prejudikat/praxis, förarbeten och doktriner, vilka alla har olika auktoritet inom den juridiska argumentationen. Lagar, förordningar och föreskrifter *ska* beaktas i den juridiska argumentationen. Prejudikat/praxis och förarbeten *bör* beaktas, och doktriner, Skatteverkets rekommendationer och rättsvetenskaplig litteratur är några exempel som *får* beaktas i argumentationen. Det kan dock vara svårt att veta vad som inte får användas i den juridiska argumentationen med tanke på begreppen *ska*, *bör* och *får*. Det enda av dessa auktoritetsskäl som måste beaktas och är bindande är de rättskällor som hamnar under *ska*, alltså framför allt lagar. Det främsta särdraget på att en rättskälla är bindande är dess nödvändighet för den juridiska argumentationen.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Peczenik A, Juridikens teori och metod, s. 33.

<sup>11</sup> Strömholm S, Allmän rättslära, s. 9.

<sup>12</sup> Kellgren J & Holm A, Att skriva uppsats i rättsvetenskap, s. 55.

<sup>13</sup> Thurén T, Vetenskapsteori för nybörjare, s. 21.

<sup>14</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 89.

<sup>15</sup> Peczenik A, Juridikens teori och metod, s. 35 f.

Inom begreppet rättskällehära brukar även rättskälleprinciperna inkluderas, vilka till exempel kan vara lagtolkning, analogier och rättsfallstolkning.<sup>16</sup> Tolkning av en text innebär för juristen att titta på hur en text bör uppfattas och sedan fastställa den genom beaktande av flera faktorer såsom värderingar och argument gällande bland annat förutsebarhet. Det finns dock inte endast en tolkning som är rätt, utan tolkningen väljs utifrån den metod som är lämpligast för det specifika fallet.<sup>17</sup>

### 2.3 Lagtolkning

Till stor del är fall i rättstillämpningen av det enkla slaget, att en rättsregel enkelt kan appliceras på tydlig och klar fakta. Alla fall är dock inte enkla utan en del är komplicerade. Där kan problemet vara att veta om en viss regel ska tillämpas eller inte, ett annat problem kan vara att det inte finns några vägledande rättsfall på det området. För att kunna lösa ett svårt och otydligt fall måste ofta något ytterligare tillföras, det är vid dessa fall som olika lagtolkningsmetoder blir aktuella. De lagtolkningsmetoder som vanligen används är objektiv, subjektiv och teleologisk lagtolkning.<sup>18</sup>

Objektiv lagtolkning innebär att tolkning sker objektivt efter lagtextens ordalydelse, det är alltså den språkliga innebörden som har störst betydelse. Denna lagtolkning kan sägas vara rättssäker då det är lagen som är den rättskälla med högst dignitet och som ska följas. Däremot kan inte alla situationer finnas lagreglerade och i vissa fall kan lagen vara så otydlig och vag att det medför problem för domarna att döma efter lagens ordalydelse.<sup>19</sup>

Vid subjektiv lagtolkning är det av största vikt att se till lagstiftarens syfte och motiv till lagen. Rättstillämparen går då tillbaka och studerar syftet, bland annat genom lagens förarbeten och lagkommentarer. Det kan ibland vara svårt för lagstiftaren att uttrycka sig tillräckligt tydligt i lagtexten då den ska vara så kortfattad som möjligt. Detta medför att det ibland kan vara nödvändigt att göra en historisk tillbakablick för att få reda på vad lagstiftaren egentligen menat. Det kan dock vara riskabelt att göra en alltför långtgående subjektiv tolkning, men metoden kan hjälpa rättstillämparen att ta ett korrekt beslut. Den subjektiva tolkningsmetoden används fortfarande ganska mycket i Sverige, men däremot har många andra länder tagit avstånd från den helt och menar istället att det centrala vid tolkning är lagtexten.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> Sandgren C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 36.

<sup>17</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 89 f.

<sup>18</sup> Peczenik A, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, s. 181.

<sup>19</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 223.

<sup>20</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 223 f.

Teleologisk lagtolkning innebär att det istället är lagens ändamål som har störst vikt vid tolkningen. Rättstillämparen utgår från lagtextens ordalydelse men dock inte lika långtgående som den objektiva metoden gör.<sup>21</sup> Denna metod används i sällsynta fall där det inte räcker att endast studera lagtext och förarbeten. Innebörden av denna tolkningsmetod är diffus och det är dock oklart i vilken grad den teleologiska metoden ska tillämpas i skattelagstiftningen.<sup>22</sup>

Förutom de ovannämnda lagtolkningsmetoderna finns ytterligare ett antal, bland annat restriktiv, extensiv, och analogitolkning. Restriktiv tolkning innebär att en snäv tolkning görs av språkuttryck i lagtexten, det vill säga det är endast klara fall som hamnar under lagregeln. Extensiv tolkning är däremot motsatsen. Här omfattas även oklara fall vad gäller betydelseområdet för lagregeln. Analogitolkning används då det inte finns någon uttrycklig lagregel gällande ett visst område, istället används en lagregel som sakligt påminner om det oreglerade fallet. Dessa tre tolkningsmetoder bör dock inte användas inom skattelagstiftningen på grund av rättssäkerheten.<sup>23</sup>

I praktiken används oftast mer än en av dessa lagtolkningsmetoder och oberoende av vilken metod som används brukar rättstillämparen komma fram till samma resultat. Inom skattelagstiftningen i Sverige är det den subjektiva lagtolkningsmetoden som främst tillämpas vid oklara rättsregler.<sup>24</sup>

## 2.4 Rättsfallstolkning

Praxis är den tredje rättskällan, vilken alltså *bör* följas och är inte bindande på samma sätt som lagtexten. Prejudikat är ett avgörande av ett specifikt fall med hög auktoritet som sedan blir ledande för framtida domar. Prejudikat har stor betydelse och följs regelbundet inom rättsvetenskapen. Det är de högsta nationella instanserna som är överrätternas avgörande och prejudikatsinstanser. Deras främsta uppgift är att kungöra prejudikat som ska ge ledning åt underinstanserna. Ett problem med prejudikat för rättstillämparen är att det består av ett avgörande för ett specifikt fall. På grund av detta brukar därför rättsfallstolkningen ske i tre steg. Dessa tre steg är att fastställa vad domen innebär, generalisera avgörandet till en rättsats samt justera och passa in den i sitt rättsliga sammanhang. Det svåraste är att kunna generalisera rättsfallet på ett sådant sätt att det blir tillämbart på andra fall. En domstol ska endast pröva betydelsen av sådana rättsfakta som tagits fram och bevisats i målet. Är ett rättsfaktum inte bevisat kan domen inte heller bli prejudicerande.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 225.

<sup>22</sup> [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

<sup>23</sup> Strömholm S, Allmän rättslära, s. 82.

<sup>24</sup> [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

<sup>25</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 148 ff.

De två metoder som kan bli aktuella vid rättsfallstolkning är objektiv och subjektiv metod. Objektiv rättsfallstolkning innebär att tolkningen utgår från texten i domen och sätter den i ett rättsligt sammanhang. En subjektiv rättsfallstolkning innebär däremot att rättstillämparen historiskt eftersöker varför domaren dömde på det sätt denne gjorde.<sup>26</sup>

## 2.5 Validitet och reliabilitet

Vid uppsatsskrivandet är det viktigt att ha två begrepp i beaktande, validitet och reliabilitet. En definition av validitet är att ”vi mäter det vi påstår att vi mäter”. Det försöker svara på frågan om vi i empirin undersöker det vi sagt att vi ska göra i teorin, denna validitet brukar kallas resultatvaliditet. För att resultatvaliditeten ska vara acceptabel krävs det att begreppsvaliditeten samt reliabiliteten är uppfylld. Med begreppsvaliditet menas att det inte ska finnas några systematiska fel och med reliabilitet menas att det inte ska finnas slumpmässiga och osystematiska fel.<sup>27</sup>

Reliabilitet innebär även tillförlitlighet och med det menas att mätningarna har utförts på ett rätt sätt och att inte tillfälligheter inverkar på resultatet av undersökningen. En undersökning har hög reliabilitet om den testas av flera personer utifrån samma metod och dessa då uppnår samma resultat.<sup>28</sup>

## 2.6 Induktion och deduktion

Slutsatser brukar dras på två olika sätt, antingen genom induktion eller genom deduktion. Med induktion menas att generella slutsatser dras utifrån empirisk fakta och denna metod kräver kvantifiering. Kvantifiering innebär att så pass många enheter analyseras att en statistisk undersökning kan göras. Med en induktiv slutledning kan en absolut sannolikhet aldrig uppnås, men däremot mer eller mindre trolig.<sup>29</sup>

Deduktiv metod utgår från redan existerande teori till empiri, det är utifrån teorin som undersökningen görs. Därefter samlas empiri in för att undersöka om förväntningarna stämmer överens med verkligheten. Deduktiv slutsats dras genom logik och den anses som gällande om den anses som logiskt sammanhängande. Den juridiska traditionella metoden är den kvalitativa, där analysen av orsaker och verkningar sker mångsidigt för det enskilda fallet. Vid en kvalitativ metod utgår uppsatsskrivaren endast från ett fåtal fall och går djupare i dessa för att därefter dra slutsatser.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Lehrberg B, Praktisk juridisk metod, s. 153.

<sup>27</sup> Esaiasson m fl, Metodpraktikan, s. 63 ff.

<sup>28</sup> Thurén T, Vetenskapsteori för nybörjare, s. 26.

<sup>29</sup> Thurén T, Vetenskapsteori för nybörjare, s. 22 ff.

<sup>30</sup> Strömholm S, Allmän rättslära, s. 59.

## 2.7 Källkritik

Källkritik handlar om att kontrollera fakta, och med hjälp av den ska uppsatsförfattaren försöka ta reda på vad som är sant och vad som är sannolikt, alltså sanningshalten i de källor som används. Med hjälp av källkritik kan svar ges på frågor som, vad har hänt och hur har det gått till. Ofta används tre faktorer vid bedömningen av källkritik, dessa är äkthet, kvalitet och tyngd.<sup>31</sup>

Med äkthet innebär att en källa ska vara det den utger sig för att vara. Lagar, förarbeten och rättspraxis är inte påhittade och dessa källor har därmed en hög äkthet. Källorna ska även ha hög kvalitet, vilket innebär att rätt källmaterial har använts i argumentationen i uppsatsen. Tyngden beskriver bland annat hur stor auktoritet som källan har.<sup>32</sup>

## 2.8 Vår metod

För att fastställa gällande rätt vad gäller begreppen *stadigvarande vistelse* och *tillfälligt avbrott* för elitidrottare kommer vi att utgå från en rättsdogmatisk metod genom att studera lag, förarbeten, domstolsavgöranden och annat material som bland annat Skatteverkets ställningstaganden. Vi kommer även att utgå från en rättsdogmatisk metod angående den troliga förändringen av A-SINK då vi ska studera förarbeten till denna och genom den se dess konsekvenser. Så långt det är möjligt ska vi i uppsatsen försöka vara neutrala och objektiva, dock kan vi antagligen inte vara uteslutet objektiva då vi kan anta att någonstans kommer subjektiviteten att lysa igenom.

Vid uppsatsens arbetsgång har vi utgått från teori och därefter tagit fram rättspraxis som är väsentligt för vårt problem. Detta innebär att vi har använt oss av en deduktiv metod för att dra slutsatser. De flesta rättsfall som vi berör för att undersöka gällande rätt vad gäller begreppen *stadigvarande vistelse* och *tillfälligt avbrott* för elitidrottare, behandlar inte situationer där idrottsutövare är inblandade. Vi valde dessa av den orsaken att det inte finns så många rättsfall som berör detta område. Rättsfallen är av en sådan karaktär och behandlar de rättsregler som är av stor vikt för att utreda vårt problem och därför anser vi att dessa ändå är relevanta och viktiga för vår undersökning.

Den främsta rättskällan är lagtext och det är denna vi kommer att utgå från men även andra rättskällor av lägre auktoritet kommer att iakttas såsom praxis, förarbeten och Skatteverkets ställningstaganden. Givetvis kommer vi att ta hänsyn till rättskällornas olika auktoritet när vi försöker fastställa gällande rätt.

---

<sup>31</sup> Thurén T, Källkritik, s. 9.

<sup>32</sup> Kellgren J & Holm A, Att skriva uppsats i rättsvetenskap, s. 76 f.

Vi har behandlat många olika källor, vilket lett till att vi har varit tvungna att bedöma om dessa har varit ändamålsenliga med uppsatsen. Vi har använt oss av tre faktorer vid den här bedömningen: äkthet, kvalitet och tyngd. Lagar, förarbeten och rättspraxis är inte påhittade och dessa källor har därmed en hög äkthet, vilket innebär att de källor vi främst har använt oss av är tillförlitliga. Vi har försökt att ta fram all relevant fakta och inte medvetet undanhållit något. Detta för att ge en så rättvis bild som möjligt.

Vi är medvetna om att de doktriner som vi har använt oss av, till exempel Skatteverkets ställningstagande, inte har lika hög tyngd och auktoritet som lagtext. Detta är ändå material vi anser vara väsentligt för att kunna tolka vad som är gällande rätt då en hel del begrepp och liknande inte finns definierade i lagtexten. Det har då varit nödvändigt för oss att använda dessa som komplement till lagtexten.

De metoder som vi har använt oss av vid lagtexttolkning är den subjektiva och den objektiva metoden. Vi har framför allt studerat lagtextens språkliga innebörd, samt tittat på förarbeten för att försöka förstå oklarheter i lagtexten. Vi har vid rättsfallstolkningen använt oss av den objektiva metoden eftersom vi utgått från textens ordalydelse i rättsfallen. En alltför långtgående subjektiv tolkning har inte varit möjlig för oss på grund av tidsbrist och utrymme i uppsatsen.

Så långt det är möjligt har vi försökt visa en rättvis bild av hur elitidrottare ska beskattas och vi anser att vi utifrån arbetsgången med uppsatsen fått ett resultat som är så tillförlitligt som möjligt. På grund av våra egna tolkningar och slutsatser av rättskällorna, främst rättspraxis, kan det dock vara svårt att få hög reliabilitet i undersökningen då rättsfallen kan tolkas på olika sätt beroende på vem undersökaren är.



### 3. Obegränsad och begränsad skattskyldighet

---

*En fysisk person som vistas och uppbär inkomst här i Sverige kan antingen vara obegränsat eller begränsat skattskyldig. Nedan kommer vi att ingående beskriva dessa begrepp som är väsentliga för den interna skattelagstiftningen och framför allt det som har betydelse för hur en elitidrottsutövare ska beskattas.*

---

#### 3.1 Obegränsad skattskyldighet

*Obegränsad* skattskyldighet finns främst reglerat i 3 kap 3-7 §§ IL. Där beskrivs *obegränsat* skattskyldig som den som är *bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige* eller har *väsentlig anknytning* till Sverige. Hemvistprincipen gäller som huvudregel här, vilket innebär att den skattskyldige blir beskattad i sitt hemland trots att inkomsten härrör från utlandet. Det räcker att ett av kriterierna är uppfyllda för att räknas som *obegränsat* skattskyldig. Den som är *obegränsat* skattskyldig är som huvudregel skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet enligt 3 kap 8 § IL men det finns dock några undantag från skattskyldigheten i 3 kap 9-16 §§ IL, till exempel undantag från inkomster vid vistelse utomlands.<sup>33</sup>

##### 3.1.1 Bosatt i Sverige

Innebörden av begreppet *bosatt* finns inte lagstadgat men den allmänna uppfattningen antas vara de som faktiskt bor här, vanligen de som är folkbokförda här, men även de som övernattar regelbundet i Sverige. Den som är bosatt i Sverige är alltid *obegränsat* skattskyldig här även om denne är utländsk medborgare. Dock måste alltid hänsyn tas till om det är fråga om en verklig och varaktig bosättning.<sup>34</sup> En person som flyttar från Sverige anses ha väsentlig anknytning hit i fem år om denne inte bevisar något annat.<sup>35</sup>

##### 3.1.2 Stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott

Begreppet *stadigvarande vistelse* har ingen tydlig definition, men något som är viktigt att ta hänsyn till är hur länge någon vistas här. Definitionen av *stadigvarande vistelse* finns inte lagreglerad men i förarbetena ges antydningar till att *stadigvarande vistelse* är en vistelse som varar minst sex månader i Sverige.<sup>36</sup> Sexmånadersperioden tar inte hänsyn till kalenderår utan perioden kan löpa över årsskiften. Perioden som den skattskyldige vistas i Sverige måste vara sammanhängande för att det ska räknas som en *stadigvarande vistelse*.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 31 ff.

<sup>34</sup> Andersson m fl., Inkomstskattelagen – en kommentar del 1, s. 77.

<sup>35</sup> 3 kap 7 § IL.

<sup>36</sup> Prop 1927:102 bil. 3, s. 46 f.

<sup>37</sup> Andersson m fl., Inkomstskattelagen – en kommentar del 1, s. 77.

Om den skattskyldige gör ett *tillfälligt avbrott* från en *stadigvarande vistelse* i Sverige bryter inte avbrottet vistelsen här utan räknas in i den sammanhängande perioden. Ett avbrott där vistelsen överstiger sex månader kan dock inte anses vara tillfälligt utan *stadigvarande vistelse* avbryts alltid då.<sup>38</sup> Ett problem med denna definition är då den skattskyldige vistats i Sverige under en period och har gjort avbrott för vistelse i utlandet. Det svåra är då att avgöra vilka avbrott som kan anses som tillfälliga eller inte.<sup>39</sup>

Enligt Skatteverkets ställningstagande innebär att ett *tillfälligt avbrott* föreligger om avbrottet är lika kort eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige. Riktlinjerna innebär alltså att ett *tillfälligt avbrott* ska räknas in i vistelsen om avbrottet i Sverigevistelsen är kortare eller lika långt som den tidigare eller efterföljande perioden i Sverige. I vissa fall kan dock Skatteverket göra undantag från riktlinjerna, främst vid två situationer. Dels när det gäller regelbundet återkommande vistelser i Sverige och dels när perioderna i Sverige varar en mycket kort tid jämfört med avbrottet för vistelsen i utlandet.<sup>40</sup>

Det finns två vägledande rättsfall vad gäller definitionen av *stadigvarande vistelse* och tillfälliga avbrott, RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 1997 ref. 25. Skatteverket har tolkat dessa som att det krävs dygnsvila i Sverige för att vistelsen ska räknas som stadigvarande. Dessutom tolkar Skatteverket att det är tillräckligt med tre övernattningar per vecka för att en vistelse i Sverige ska anses som stadigvarande.<sup>41</sup>

### 3.1.3 Väsentlig anknytning

Till begreppet väsentlig anknytning hör de som inte stadigvarande vistas här enligt ovan, men tidigare varit bosatta här och fortfarande har väsentlig anknytning hit. Det finns ett antal kriterier uppställda i 3 kap 7 § IL huruvida en person kan bedömas ha väsentlig anknytning till Sverige eller inte. Kriterierna ska framför allt hjälpa till att fastställa syftet för utflyttningen hos personen.<sup>42</sup> Enligt rättspraxis har kriterierna olika stor betydelse vid bedömning om väsentlig anknytning, men rangordningen i lagtexten utgör inte någon inbördes dignitet.<sup>43</sup> Nedan beskriver vi lite mer om de olika kriterierna.

---

<sup>38</sup> Skatteverkets ställningstagande, Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?

<sup>39</sup> Andersson m fl., Inkomstskattelagen – en kommentar del 1, s. 77.

<sup>40</sup> Skatteverkets ställningstagande, Vad är ”tillfälligt avbrott” i en stadigvarande vistelse?

<sup>41</sup> Se vidare avsnitt 4.1 och 4.2

<sup>42</sup> Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 23.

<sup>43</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, s. 33.

### *Svenskt medborgarskap*

Svenskt medborgarskap anses vara det kriterium med minst vikt i sammanhanget på grund av att begreppet väsentlig anknytning omfattar både svenska och utländska medborgare som har bott i Sverige. Medborgarskapet påverkar bedömningen en del, men att någon endast är svensk medborgare är inte tillräckligt för att anses ha väsentlig anknytning hit.<sup>44</sup> Vid en del tillfällen bör sannolikt medborgarskap ha större betydelse. Ett sådant exempel är när en svensk medborgare flyttar ut från landet och väljer att bli medborgare i det andra landet, genom detta visar denne bland annat att han vill klippa banden med Sverige.<sup>45</sup>

### *Hur länge han varit bosatt här*

Kriteriet hur länge han varit bosatt här avser främst utländska medborgare som varit bosatta i Sverige tidigare. Desto längre de varit bosatta i landet desto starkare blir deras anknytning hit. Endast detta kriterium är dock inget som leder till *obegränsad* skattskyldighet i Sverige.<sup>46</sup>

### *Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort*

Anknytning till utlandet blir starkare beroende på boendets art. En person har till exempel starkare anknytning dit om det är en villa som denne kan bo permanent i än om det är en hyreslägenhet. Här bör även en allmän bild spela in av den skattskyldiges anknytning till utlandet, ungefär som avgörandet om en person är *obegränsat* skattskyldig i Sverige eller inte.<sup>47</sup> Det går dock inte att ange en viss generell tidsperiod för att bosättningen utomlands ska anses som varaktig.<sup>48</sup>

### *Vistelse utomlands för studier eller av hälsoskäl*

En person som vistas utomlands på grund av studier eller hälsa kan förväntas återvända till Sverige inom en ganska snar framtid. Det som påverkar den skattemässiga bedömningen är hur vistelsen ser ut om den är i högre eller mindre grad temporär.<sup>49</sup> Framför allt påverkar det bedömningen om personen har kvar bostaden här. Det anses då att han/hon kommer att återvända och vidare att denne har väsentlig anknytning hit.<sup>50</sup>

---

<sup>44</sup> Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 24.

<sup>45</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 38.

<sup>46</sup> Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 24.

<sup>47</sup> Bergmann E & Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 52.

<sup>48</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 40.

<sup>49</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 40.

<sup>50</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, s. 36.

### *Bostad i Sverige för åretruntbruk*

Med begreppet åretruntbostad avses ett permanent- eller fritidsboende som är så utrustat och kommunikationsmässigt beläget att det utan svårigheter är möjligt att bo där året runt. Utflyttar en person från Sverige, men behåller sin åretruntbostad här räknas denne i normalfallet ha väsentlig anknytning hit. Även enligt dubbelbeskattningsavtal om dubbel bosättning är bostad i en viss stat det avgörande vid bestämmandet av hemvist. Vid avgörande för detta kriterium är det av stor vikt om bostaden är ett fritidshus eller om bostaden är en åretruntbostad. Fritidshus anses inte ha någon avgörande betydelse för om väsentlig anknytning finns. Om det däremot är ett fritidshus som är inrett för åretruntbruk är det av mer avgörande betydelse. Hur stor betydelse beror dock från fall till fall, till exempel har en fjällstuga som inte är vinterbonad samma tyngd som en sommarstuga i Stockholms skärgård som är omgjord så att den kan användas året runt. Till uttrycket åretruntbostad hör alla typer av bostäder, alltså även hyreslägenheter och bostadsrätter.<sup>51</sup> Innehav av en permanentbostad är en viktig anknytningsfaktor till väsentlig anknytning.<sup>52</sup>

### *Familj i Sverige*

Bor den utflyttades familj kvar i Sverige anses denne som *obegränsat* skattskyldig här. Som familj räknas make eller maka och minderåriga barn. Har den ena av makarna väsentlig anknytning till Sverige har oftast den andra maken också det. Det avgörande är om makarna anses leva med varandra trots att den ena bor i ett annat land. Så länge äktenskapet inte är avslutat anses det som att makarna lever tillsammans.<sup>53</sup>

### *Ekonomiskt engagemang i Sverige*

Är någon utflyttad från Sverige, men fortfarande bedriver näringsverksamhet här kan detta vara tillräckligt för att räknas som *obegränsat* skattskyldig. Det är inte väsentligt vilken bolagsform som bedrivs, men däremot vilken omfattning bolagets verksamhet har. Ekonomiskt engagerad räknas den som innehar tillgångar som direkt eller indirekt ger denne väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Det är alltså en förutsättning att det finns ekonomiskt intresse i verksamheten.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Bergmann E & Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 53 f.

<sup>52</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 41.

<sup>53</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 43.

<sup>54</sup> Dahlberg M, Internationell beskattning, s. 37 f.

### *Om en fastighet innehas i Sverige*

Om en utflyttad person äger en fastighet i Sverige kan det i vissa fall innebära att denne har stark anknytning hit och detta är ett viktigt kriterium vid bedömning om det föreligger väsentlig anknytning. Detta kriterium gäller både om den skattskyldige bebor fastigheten eller enbart äger den.<sup>55</sup>

### *Liknande förhållanden*

Liknande omständigheter än de som är uppräknade ovan påverkar vid en sammanlagd bedömning om väsentlig anknytning ska anses finnas. Exempel på sådana omständigheter kan vara innehav av konvertibla skuldebrev, optionsrätter eller reverser i ett svenskt företag samt styrelseuppdrag i svenska företag.<sup>56</sup> Förhållandena behöver dock likna de som är uppräknade i lagtexten, då begreppet väsentlig anknytning inte får tolkas extensivt.<sup>57</sup>

### *Femårsregeln*

Till begreppet väsentlig anknytning finns det även en uttrycklig bevisbörderegeln i 3 kap 7 § IL, den så kallade femårsregeln. Denna regel innebär att den skattskyldige innehar bevisbördan under de fem första åren från utflyttningen, alltså den som flyttar måste kunna bevisa att denne inte har väsentlig anknytning till Sverige för att inte anses som *obegränsad* skattskyldig. Efter femårsperioden övergår bevisbördan till Skatteverket, och det är nu myndigheten som måste bevisa att den som flyttat har sådan väsentlig anknytning som leder till *obegränsad* skattskyldighet. Desto längre den utflyttade varit bosatt i utlandet, desto svagare anses anknytningarna till Sverige vara.<sup>58</sup>

### **3.1.4 Sexmånadersregeln och ettårsregeln**

Det finns två undantag från *obegränsad* skattskyldighet vid vistelse utomlands och dessa är sexmånadersregeln och ettårsregeln som finns reglerade i 3 kap 9-13 §§ IL. Sexmånadersregeln innebär att en *obegränsad* skattskyldig som arbetar utomlands i minst sex månader, inte är skattskyldig för denna inkomst till den del inkomsten har beskattats i verksamhetslandet. Gällande ettårsregeln ska anställningen och vistelsen utomlands varat i minst ett år i samma land för inte bli skattskyldig för inkomsten i Sverige. Skattefriheten gäller även om inkomsten inte har beskattats i det andra landet till skillnad från sexmånadersregeln där inkomsten måste ha blivit beskattad där. Ytterligare en skillnad mellan dessa undantag är att vid sexmånadersregeln får anställningen vara placerad i flera länder, vid ettårsregeln gäller istället att anställningen varat i samma land.<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> Bergmann E & Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 56 f.

<sup>56</sup> Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 30.

<sup>57</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s.46 ff.

<sup>58</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 49.

<sup>59</sup> Lodin m fl, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 587 ff.

### 3.1.5 Beskattning för idrottsutövare

Som idrottsutövare räknas idrottsmän, tränare, lagledare, instruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare och funktionärer vid tävlingar osv. Skatteregler vad gäller idrottsutövare som är *obegränsat* skattskyldiga i Sverige stämmer till stor del överens med reglerna för övriga *obegränsat* skattskyldiga personer. Enligt huvudregeln i 11 kap 1 § IL ska löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhållits på grund av tjänsten tas upp som intäkt om inget annat anges i 8 eller 11 kap IL. Som tjänst för en idrottsutövare avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig och tillfällig art. Det kan till exempel vara i samband med träning och tävling. För idrottsutövare beskattas dessa ersättningar i allmänhet i inkomstslaget tjänst. Löner eller arvoden från föreningen till medlemmarna och de anställda är skattepliktiga, detta oberoende på om det sker genom just löner eller ersättning i form av förmåner.<sup>60</sup> Nedan tar vi upp några exempel på ersättningar samt hur de ska beskattas.

Något som kan skilja en idrottsutövares skatteregler från de vanliga reglerna kan till exempel vara definitionen av tjänsteställe. Gällande reglerna för reseersättningar och reseavdrag samt traktamenten och logiersättningar gäller i stort sett de vanliga reglerna även för idrottsutövare. Däremot räknas tjänstestället som den ordinarie träningsplatsen (hemmaplanen) då träningsanläggningen eller matcharenan får räknas som arbetsplats. Bilersättning delas in i två delar: arbetsresor, det vill säga ersättning mellan bostad och arbetsplatsen samt tjänsteresor, det vill säga ersättning för resa i tjänsten. För idrottsutövare gäller att arbetsresor räknas som resor mellan bostaden och den ordinarie träningsplatsen. Tjänsteresorna blir då resor mellan bostaden och någon annan plats än den ordinarie träningsplatsen, till exempel resor till och från tävlingar.

Arbetsresorna beskattas som lön, vilket medför att det även kan uppkomma arbetsgivaravgifter. Har idrottsutövaren fått reseersättning för resor mellan bostaden och den ordinarie arbetsplatsen får denne dra av 18,50 kr/mil och då endast den del som överstiger 9 000 kr (inkomståret 2009).

Tjänsteresor, alltså resor mellan bostaden och någon annan plats än den ordinarie träningsplatsen är avdragsgilla med 18,50 kr/mil vid resor med bil och om idrottsföreningen betalat ut bilersättning är 18,50 kr/mil skattefritt och den överstigande delen ska beskattas som lön.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Eriksson J & Svensson U, Idrottsföreningar, s. 171.

<sup>61</sup> Eriksson J & Svensson U, Idrottsföreningar, s. 173 f.

Tävlingsvinster är skattefria om de uppfyller kraven i 8 kap 4 § IL. Det kan vara en tävlingsvinst som inte avser pengar, som inte hänför sig till anställning och vinster som inte överstiger 1 300 kronor. Däremot är priser i form av pokaler, medaljer och så vidare skattefria oavsett värde.

Huvudregeln är att ett stipendium är skattefritt enligt 8 kap 5 § IL. Har stipendiet direkt samband med den idrottsliga verksamheten och utgör ersättning på prestationer är det skattepliktigt. Detta innebär att om en förening ger stipendium till en idrottsutövare som är aktiv i föreningen är stipendiet alltså skattepliktigt. Om stipendiet däremot är från ett idrottsförbund till exempel Svenska Fotbollsförbundet och avser spel på landslagsnivå ska det vara skattefritt.<sup>62</sup>

Ersättning i annat slag än pengar, alltså olika förmåner är som huvudregel en skattepliktig inkomst. Det finns dock undantag från denna regel. Förmåner i samband med idrottslig verksamhet kan vara skattefria enligt 11 kap 8 § IL om den är av väsentlig betydelse för arbetet och den är av begränsat värde. För en idrottsutövare kan detta vara idrottsredskap som denne får eller får låna av sin klubb. Enligt 11 kap 9 § IL om arbetskläder ska denna förmån inte tas upp om kläderna är avsedda att användas i tjänsten. För idrottsutövare kan detta vara kläder som till exempel används i de olympiska spelen eller europamästerskap<sup>63</sup>

En omdiskuterad fråga är om en idrottsutövare kan bedriva sin idrottsliga verksamhet med skatterättslig verkan som näringsidkare, till exempel som enskild firma eller som aktiebolag. Det finns i regel inte något hinder att en idrottsutövare bedriver sin verksamhet i bolagsform så länge verksamheten uppfyller kraven i 13 kap 1 § IL. Kraven i denna paragraf är att näringsverksamhet ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt. Det är mer vanligt att idrottsutövare bedriver sin verksamhet som enskild firma men för de idrottare som är väldigt framgångsrika är det främst aktiebolagsformen som gäller.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> SKV M 2008:22, s. 4.

<sup>63</sup> SKV M 2008:22, s. 5.

<sup>64</sup> Eriksson J & Svensson U, Idrottsföreningar, 2005, s. 202 f.

### *Arbetsgivaravgifter*

Enligt socialavgiftslagen (2000:1980) ska den som betalar ut ersättning för arbete till en idrottsutövare betala arbetsgivaravgifter som uppgår till 31,42 procent (inkomstår 2009) på ersättning och förmåner. Dessa ersättningar är pensionsgrundande inkomster för idrottsutövaren. Arbetsgivaravgifterna för de som är yngre än 26 år eller för de som är över 65 år är reducerade. Arbetsgivaravgifter betalas inte för de som är födda 1937 eller tidigare och inte heller för ersättningar och förmåner som understiger 1 000 kronor per år.<sup>65</sup>

Enligt 2 kap 19 § socialavgiftslagen ska dock ersättning till idrottsutövare från en ideell förening och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet vara avgiftsfri. Föreningen behöver alltså inte betala arbetsgivaravgifter på dessa ersättningar så länge ersättningen under året inte uppgått till ett halvt prisbasbelopp vilket motsvarar 21 400 kr för inkomstår 2009. Om ersättningen däremot överstiger ett halvt prisbasbelopp ska arbetsgivaravgifter betalas på hela beloppet.<sup>66</sup>

Huvudregeln är att föreningar eller andra som betalar ut ersättning för arbete i regel ska göra skatteavdrag för dessa. Gällande ideella föreningar ska dock inte något avdrag göras på ersättning till idrottsutövare så länge arbetsgivaravgifter inte betalas på dessa, alltså när bland annat ersättningarna understiger ett halvt prisbasbelopp.<sup>67</sup>

### **3.1.6 Idrottspension**

En elitidrottare har ofta en väldigt hög inkomst under en kort period vilket resulterar i en ojämn inkomstfördelning. När deras idrottskarriär är över är de pensionärer och ofta står de där med låg utbildning och ingen yrkeslivserfarenhet. För att underlätta för dessa idrottsutövare finns det sedan 1980-talet möjlighet för dem att få idrottspension. Genom olika pensionslösningar kan de skapa en ekonomisk trygghet även för den tid då de har avslutat sin idrottskarriär.<sup>68</sup> En ideell förening är normalt skattebefriad vilket innebär att reglerna om pensionssparande enligt IL inte gäller. Detta medför att de inte finns något avdragstak som det finns för de skattskyldiga företagen.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> SKV M 2008:22, s. 9 f.

<sup>66</sup> SKV M 2008:22, s. 10.

<sup>67</sup> SKV M 2008:22, s. 11 f.

<sup>68</sup> SOU 2006:23, s. 166.

<sup>69</sup> Eriksson J & Svensson U, Idrottsföreningar, s. 182.



Det finns tre sätt som en idrottsförening kan utge pension till idrottsutövare. Det första sättet är att teckna en vanlig pensionsförsäkring för föreningen, men detta brukar ofta inte vara aktuellt i idrottsammanhang då pensionen tidigast kan betalas ut efter 55 års ålder som är den lägsta pensionsåldern. De andra två mer vanliga sätten för idrottsutövare är att bilda en pensionsstiftelse eller en utfästelse om direktopension. Eftersom en idrottsförening är skattebefriad har den ingen fördel av att pensionskostnaden ger rätt till avdrag. Detta har gjort att många idrottsföreningar bildat en pensionsstiftelse vilket innebär att de avsätter medel för att se till att säkerställa en garanti om idrottopension. Det medför en stor fördel då det inte har någon betydelse när pensionen betalas ut till en idrottsutövare vilket skiljer sig från de vanliga reglerna då pensionen kan betalas ut först vid 55 års ålder. Detta innebär alltså att pensionen kan betalas ut direkt när idrottsutövarens karriär är över. Det betalas dock vanlig inkomstskatt på pensionen när idrottsutövaren sedan tar ut sin idrottopension. Att avsätta till en pensionsstiftelse är även ekonomiskt gynnsamt för idrottsföreningen då de endast behöver betala löneskatt på denna avsättning.<sup>70</sup>

Inom lagidrott på elitnivå är en utfästelse om direktopension vanlig och den innebär att det är själva idrottsföreningen som betalar ut pensionen under ett antal år när idrottaren avslutat sin karriär. Däremot vill ofta idrottsutövaren få hela summan direkt när anställningen upphört och enligt rättspraxis kan pensionen bestå av en engångsbetalning till idrottaren direkt efter avslutad karriär.<sup>71</sup> En direktopension betyder att det är föreningen som sätter av en del av lönen mot en framtida direktopension för idrottsutövare som är anställda av dem. En utfästelse om direktopension brukar säkerställas genom att idrottsföreningen tecknar en kapitalförsäkring och även vid direktopension ska föreningen betala särskild löneskatt. I likhet med avsättning till pensionsstiftelse är den stora fördelen med direktopension att pensionen betalas ut när idrottsutövarens karriär är avslutad vilket alltså kan inträffa innan denne uppnått den tidigaste pensionsåldern på 55 år.<sup>72</sup>

Många idrottsutövare och främst elitidrottare väljer att avsätta en stor del av ersättningen som idrottopension istället för lön. En elitidrottare kan alltså till exempel välja att ta ut en lön som motsvarar en tredjedel av ersättningen och därmed sätta av två tredjedelar av ersättningen till pensionssparande. Detta innebär att idrottsutövare ändå har en möjlighet att effektivt periodisera sina intäkter.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> SOU 2006:23, s. 169.

<sup>71</sup> Skatteverkets ställningstagande, Idrottsutövares pension – SINK eller A-SINK?

<sup>72</sup> SOU 2006:23, s. 169 f.

<sup>73</sup> Eriksson J & Svensson U, Idrottsföreningar, s. 182.

## 3.2 Begränsad skattskyldighet

Den *begränsade* skattskyldigheten regleras i 3 kap 17-20 §§ IL för fysiska personer, enligt 3 kap 17 § första punkten IL är den som inte är *obegränsat* skattskyldig *begränsat* skattskyldig. *Begränsat* skattskyldiga är personer som inte är bosatta här eller stadigvarande vistas här och som saknar väsentlig anknytning till Sverige. Personer från utlandet som tillfälligt arbetar eller har verksamhet eller tillgångar i Sverige kan hamna under begreppet *begränsat* skattskyldig. Dessutom kan en person som tidigare varit *obegränsat* skattskyldig i Sverige, men som har flyttat härifrån och inte längre har någon väsentlig anknytning hit, innefattas av reglerna. Här använder sig Sverige av källstatsprincipen vilket innebär att det bara är vissa inkomster som har anknytning till Sverige som ska beskattas här. Den som är *begränsat* skattskyldig kommer att beskattas enligt reglerna i SINK, A-SINK eller IL, vilka vi nedan kommer att beskriva ytterligare.<sup>74</sup>

### 3.2.1 SINK

Skattskyldiga enligt 3 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är fysiska personer som är bosatta utomlands och får inkomst som är skattepliktig enligt den lagen. Denna lag berör alltså endast *begränsat* skattskyldiga i Sverige. De idrottsutövare som kan omfattas av reglerna i SINK är de som inte uppträder inför publik. Det kan till exempel vara tränare och koreografer som alltså räknas in under begreppet idrottsutövare men inte uppfyller kravet i 3 § femte stycket A-SINK att det ska vara ett uppträdande inför publik.<sup>75</sup>

Skatten är en statlig definitiv källskatt vilket betyder att den skattskyldige inte behöver deklarerar inkomsten och någon taxering sker därför inte. Källbeskattning innebär också att inga rättigheter till avdrag för kostnader finns.<sup>76</sup> Det finns dock ett undantag enligt 4 § SINK och det är om den skattskyldige begär att vara skattskyldig enligt IL istället. Detta undantag infördes för att anpassa bestämmelserna efter EG-fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare.<sup>77</sup> Fördelar med att beskattas enligt IL är att allmänna avdrag, grundavdrag och kostnadsavdrag får göras. Däremot skiljer sig skattesatsen beroende på vilken lagstiftning som gäller, skattesatsen i IL är progressiv med en lägsta skattesats på cirka 32 procent och en högsta skattesats på cirka 57 procent medan skattesatsen är proportionell i SINK med normalt 25 procent. Skattepliktiga inkomster som ska tas upp enligt SINK är till exempel avlöning eller liknande ersättning och viss pension.<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 103.

<sup>75</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 120.

<sup>76</sup> Prop 2008/09:182, s. 26 f.

<sup>77</sup> Prop 2008/09:182, s. 27.

<sup>78</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 105 f.

Vissa ersättningar har undantagits från skatteplikt enligt 183-dagarsregeln eller montörregeln som den också kallas, vilket finns reglerat i 6 § SINK. Syftet med denna regel är att lösa problemet med de fall då beskattning utifrån tidigare regler och skatteavtal inte kunnat ske i någon av länderna.<sup>79</sup> Undantag från skatteplikt ges om följande tre kriterier uppfylls: mottagaren har vistats här i riket under en tid som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist här i Sverige eller på dennes vägnar, samt om ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i Sverige.<sup>80</sup> Normalt ska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter för arbetstagare som bor utomlands men jobbar tillfälligt i Sverige enligt de vanliga reglerna.<sup>81</sup>

### 3.2.2 A-SINK

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister med flera, den så kallade A-SINK påminner om den särskilda inkomstskatten SINK och även denna är en statlig definitiv källskatt. Beskattningsreglerna för A-SINK gäller för utomlands bosatta artister och idrottsmän med flera. Precis som SINK berör även denna lag de *begränsade* skattskyldiga i Sverige. Skatten utgör en viss procentsats av inkomsten och har en förmånlig skattesats på 15 procent. Ytterligare en skillnad mellan dessa är att vid A-SINK finns det ingen valmöjlighet att bli beskattad enligt IL som det gör i SINK.

Med idrottsman menas här den som utövar idrottslig verksamhet och med artist menas den som utövar artistisk verksamhet. I 3 § A-SINK finns det uppräknat vad som främst räknas som idrottslig verksamhet. Det beskrivs som personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagning. Vad som avses med artistisk verksamhet är personligt framträdande inför publik eller vid ljud- och eller bildupptagning med sång, musik, teater, cirkus eller liknande. De inkomster som berörs är kontant ersättning eller annat vederlag som erhålls från Sverige. En förmån med denna typ av beskattning är att inga arbetsgivaravgifter ska betalas på ersättningen.<sup>82</sup>

I en lagrådsremiss som kom 26 mars angående A-SINK föreslås att dessa ska kunna få bli beskattade enligt IL och därmed få rätt till vissa avdrag och skattereduktioner. Det finns även ett förslag om att förmånen att slippa betala arbetsgivaravgifter för A-SINK ska slopas. Dessa förslag är en anpassning till EG-rätten och har nu gått vidare till en proposition som utgavs 16 april 2009, proposition 2008/09:182.

---

<sup>79</sup> Dahlman R & Fredborg L, Internationell beskattning, s.99.

<sup>80</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 118.

<sup>81</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 125.

<sup>82</sup> Riksskatteverket, Handledning för internationell beskattning 2008, s. 133.

Europakommissionen har lagt fram att Sverige inte uppfyller sina skyldigheter enligt artikel 49 och 50 i EG-fördraget samt artiklarna 36 och 37 i EES-avtalet på grund av att utländska artister och idrottsmän som är medlemmar i EU kan bli högre beskattade än de som bor i Sverige då IL ger vissa rättigheter till avdrag. Artiklarna 49 och 50 i EG-fördraget handlar om fri rörlighet av tjänster och där har EG-domstolen vidhållit att det är otillåtet att skattemässigt missgynna de som är bosatta i andra länder men tillhandahåller tjänsten i den egna staten.<sup>83</sup> Artikel 49 förbjuder inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten. Artikel 50 beskriver endast vad tjänstebegreppet innebär.<sup>84</sup>

Artikel 36 och 37 i EES-fördragen vilka påminner om artiklarna 49 och 50 i EG-fördraget, belyser att inga inskränkningar får finnas för medlemmar i de avtalsslutande länderna att tillhandahålla tjänster i medlemsstaterna eller EFTA-staterna då medlemmen är bosatt i annan stat än mottagaren av tjänsten. Artikel 37 beskriver vad som menas med tjänster i detta avtal.<sup>85</sup>

EG-domstolen har i ett flertal avgöranden de senaste åren haft uppe fall till prövning som påminner om den svenska lagstiftningen, och vid ett flertal tillfällen har lagstiftningarna ansetts strida mot EG-fördraget, bland annat i fallet *Gerritse (C-234/01)*. Regeringen anser med detta att i likhet med SINK ska de skattskyldiga enligt A-SINK få en möjlighet att bli beskattade enligt IL.<sup>86</sup>

I *Gerritse-fallet* från år 2003 prövade EG-domstolen om Tysklands regler om definitiv källskatt för personer bosatta utomlands stred mot artiklarna 49 och 50 i EG-fördraget. Gerritse var trumslagare och medborgare i Nederländerna, och gjorde ett uppträdande i Tyskland vid ett tillfälle. Gerritse ansökte om att få bli beskattad som *obegränsad* skattskyldig och då medges rätt till grundavdrag, men denna begäran avslogs. EG-domstolen ansåg att nationella bestämmelser som ger en *obegränsad* skattskyldig rätt till avdrag, men inte en *begränsad* skattskyldig, riskerar att direkt strida mot artiklarna 49 och 50 i EG-fördraget. Vid en utredning kom EG-domstolen fram till att det inte bör anses strida mot dessa då det finns objektiva skillnader mellan en *begränsad* och en *obegränsad* skattskyldighet. Slutsatsen blev att Tysklands definitiva källskatt för utomlands bosatta personer på 25 procent inte utgör indirekt diskriminering, såvida denna skatt inte är högre än den progressiva skattesats som skulle ha använts på nettoinkomsten minus grundavdraget vid *obegränsad* skattskyldighet.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> Prop 2008/09:182, s. 31.

<sup>84</sup> Hellner M, Fördragssamling Europarätt, s. 84.

<sup>85</sup> Seth T, EG- och EES-lagstiftning, s. 59.

<sup>86</sup> Prop 2008/09:182, s. 25.

<sup>87</sup> Prop 2008/09:182, s. 34.

Ett ytterligare fall som har avgjorts för ett par år sedan i EG-domstolen angående artistskatt i Tyskland är *Scorpio* (C-290/04). Dessa två rättsfall är av intresse då den tyska artistskatten påminner om den svenska A-SINK. Fallet *Scorpio*, rörde friheten att tillhandahålla tjänster som beskrivs i artiklarna 49 och 50 i EG-fördraget. *Scorpio* var ett företag som anordnade konserter och hade sitt säte i Tyskland. De ingick ett avtal med en fysisk person som var bosatt och *obegränsat* skattskyldig i Nederländerna. Här kom EG-domstolen fram till att en lagstiftning strider mot artiklarna om den säger att avdrag inte får göras av kostnader som har direkt samband med inkomstens förvärvande. Gällande indirekta kostnader skulle det i samma förfarande inte strida mot EG-rätten.<sup>88</sup>

### *OECD:s modellavtal*

Vid en tillämpning av länders olika skatteregler kan situationen uppstå att en person blir beskattad i två eller flera länder för samma inkomst. *OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development* har utgett ett modellavtal som ger rekommendationer till beskattningsrätten för att undvika dubbelbeskattning. Det är inte ett bindande avtal, men meningen med det är att reglerna ska bli så enhetliga som möjligt och den anses även vara en vedertagen rättskälla för rättstillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra länder är i stort sett uppbyggt i enlighet med OECD:s modellavtal.<sup>89</sup> Enligt artiklarna 7 och 15 i OECD:s modellavtal är huvudregeln att en inkomst av rörelse eller inkomst av tjänst endast ska beskattas i det land där företaget eller inkomsttagaren har sin hemvist. Med undantag från dessa bestämmelser ska artister och idrottsutövare beskatta sin inkomst i det land där denne utövat sin verksamhet enligt artikel 17 i modellavtalet, *Artistes and sportsmen*. Denna rekommendation återspeglas i den svenska A-SINK, dock nämner OECD inte något om att artisten eller idrottsutövaren behöver framträda inför publik.<sup>90</sup>

### *Propositionens förändringar av A-SINK*

Vissa remissinstanser är oroliga för vad som kommer att hända med idrottslivet i och med det nya förslaget med A-SINK och dess kostnadsökning. Idrottsmän som bor i utlandet är idag befrämjade med den låga skattesats A-SINK har jämfört med SINK och de *obegränsat* skattskyldiga i Sverige. Förslaget om skyldighet för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter vid beskattning enligt A-SINK är att detta ska träda i kraft första januari 2010. Det andra förslaget angående att en idrottsman ska kunna välja att bli beskattad efter IL istället för A-SINK är att detta ska träda i kraft första januari 2010, men först taxeringsår 2011.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Prop 2008/09:182, s. 35.

<sup>89</sup> Pelin L, Internationell skatterätt, s. 155 f.

<sup>90</sup> Prop 2008/09:182, s. 29 f.

<sup>91</sup> Prop 2008/09:182, s. 49 ff.

Antalet personer som blir beskattade enligt A-SINK är inte så många. År 2007 uppgick de till 9 752 stycken och skatteintäkterna härifrån rörde sig om cirka 86 miljoner kronor, vilket är ett underlag på ungefär 574 miljoner kronor. Endast en liten andel av dessa som beskattas i inkomstlaget tjänst skulle med fördel kunna använda IL istället för A-SINK på grund av den låga skattesatsen där. A-SINK medför oftast en förmånligare beskattning på grund av att idrottsutövare som är *begränsat* skattskyldiga och endast tillfälligt är här i Sverige oftast inte kan utnyttja de avdrag som IL medger. Det är endast vid ett fåtal situationer som en beskattning enligt IL är förmånligare än A-SINK. För de personer som bedriver näringsverksamhet skulle dock användandet av IL gynna ett större antal på grund av avdragen de då får utnyttja. Detta kan innebära att den finansiella effekten för offentligheten eventuellt blir negativ.

Angående förslaget att arbetsgivaravgifter ska införas på de som beskattas enligt A-SINK tros däremot få en positiv finansiell effekt. Det måste även nämnas att arbetsgivaravgiften för de som är under 26 år har sänkts till 15,49 procent och detta kan ju beröra en hel del utomlandsboende idrottsmän.<sup>92</sup>

Riksidrottsförbundet motsätter sig förslaget om arbetsgivaravgifter, på grund av att det skulle drabba idrottsrörelsen med avsevärt högre kostnader. De menar att ersättningar till idrottsutövare, främst inom lagidrotterna, som spelar i Sverige under en period som understiger sex månader samt ersättningar till utländska idrottsutövare som kommer till Sverige för att delta i en enskild tävling eller uppvisning kommer att bli 31,42 procent dyrare för idrottsföreningar och arrangörer. Riksidrottsförbundet menar vidare att det inte är många andra länder som har ett liknande system som Sverige och därmed skulle detta förslag avsevärt försämra chanserna att få hit utländska idrottare. Detta skulle resultera att kvaliteten på den svenska idrotten skulle försämrans i förhållande till andra länder.

Gällande stora engagemang som Stockholm Open, DN-galan eller Stockholm Horse Show får de fördyrade kostnader på mångmiljonbelopp då arrangörerna ofta betalar prispengar och ibland även ersättningar för att idrottsutövarna ska delta i tävlingen. Det finns en önskan från både regering och idrottsutövare att fler liknande tävlingar arrangeras i Sverige, då det ger en positiv utveckling för såväl idrott som samhällsekonomin och omvärldens bild av Sverige. Riksidrottsförbundet anser att om det här förslaget går igenom strider det mot både regeringens och idrottsutövarnas önskan.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Prop 2008/09:182, s. 55.

<sup>93</sup> Riksidrottsförbundet yttrande över promemorian ”Beskattning av utomlands bosatta artister m fl.

## 4. Rättspraxis

---

*Nedan ska vi analysera ett antal rättsfall vi anser är viktiga. Med hjälp av dessa ska vi fastställa gällande rätt vad gäller begreppen stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott för elitidrottare. De två första rättsfallen vi tar upp är vägledande praxis för detta begrepp och dessa fall återkommer och används av de olika instanserna när en bedömning görs om stadigvarande vistelse föreligger eller inte.*

---

### 4.1 Krävs dygnsvila för stadigvarande vistelse? RÅ 1981 Aa 4

Detta rättsfall berörde en svensk medborgare som bodde i Danmark, Helsingör där hon hade sin familj. Hon arbetade på en statlig myndighet i Helsingborg, men hade inga övernattningsmöjligheter i Sverige. Hon önskade förhandsbesked om hennes arbetsituation utgjorde en sådan vistelse i Sverige att hon skulle bli beskattad här. Regeringsrätten fann att hon inte ansågs som *obegränsat* skattskyldig då hon inte hade tillbringat sin dygnsvila i Sverige.

#### 4.1.1 Kommentarer

Detta är som redan nämnts ett vägledande rättsfall som instanser och Skatteverket använder vid en bedömning om det föreligger *stadigvarande vistelse*. Av rättsfallet RÅ 1981 Aa 4 framgår att det krävs dygnsvila i Sverige för att vistelsen ska räknas som *stadigvarande vistelse*. Detta innebär alltså att dagspendlare som pendlar från ett grannland till Sverige inte är *obegränsat* skattskyldig här på grund av att denne inte övernattar i Sverige.

### 4.2 Hur många övernattningar krävs för stadigvarande vistelse? RÅ 1997 ref. 25

I RÅ 1997 ref. 25 det så kallade *Looman-målet*, togs frågan upp om hur många övernattningar som krävs för att det ska bli aktuellt med *stadigvarande vistelse*. Det handlade om Looman som tillfälligt arbetade i Sverige ungefär två år. På arbetsveckorna kom han till Sverige på måndag morgon och åkte tillbaka till Nederländerna på fredag eftermiddag, däremellan avbröt han denna vistelse genom att regelbundet åka till filialerna i Danmark och Norge för att arbeta. Vid dessa avbrott har han varit i Danmark och Norge två eller tre dagar per vecka med övernattning där. På helger och vid lite längre ledigheter har Looman varit hemma i Nederländerna där han har sin bostad och familj. Regeringsrätten var oense om Looman skulle anses vara stadigvarande i Sverige eller inte, men majoriteten ansåg att han vistades stadigvarande här på grund av att han övernattade i snitt tre nätter per vecka i Sverige och skulle därför beskattas enligt IL.

#### 4.2.1 Kommentarer

Med detta rättsfall kan det tolkas att det är tillräckligt med tre övernattningar per vecka för att en vistelse i Sverige ska anses som stadigvarande. Som ovan nämnts är även detta ett vägledande rättsfall för domstolarna, både angående antalet övernattningar och vad ett *tillfälligt avbrott* innebär. Gällande *tillfälligt avbrott* enligt denna dom anses att avbrottet ska räknas in i Sverigevistelsen. Är ett avbrott i Sverigevistelsen relativt kort, alltså tillfälligt, saknar avbrottet därmed betydelse.

#### 4.3 Sydafrikansk läkare - utomlands bosatt eller obegränsat skattskyldig i Sverige? RÅ 2008 ref. 16

Mikael Fabri (M.F.) är en läkare från Sydafrika som har vistats i Sverige under en period om ungefär 14 månader med ett avbrott i vistelsen på två månader. Under detta avbrott vistades han i Sydafrika där han har sin bostad och familj. Frågan i detta mål är om M.F. kan anses vara utomlands bosatt och därmed beskattas enligt SINK. Skatteverket menar att M.F. regelbundet har arbetat långa perioder i Sverige och perioderna har i regel varit mer än dubbelt så långa som de avbrott han gjort. Arbetstiden som M.F. jobbat i Sverige är jämförbar med en heltidsanställning, han har vistats här ungefär 250 dagar om året och det blir ett snitt på fem dagar i veckan. På grund av detta anser Skatteverket att han vistats stadigvarande i Sverige.

M.F. menar att han inte är folkbokförd i Sverige och de perioder han har arbetat i Sverige har understigit sex månader. Den aktuella arbetsperioden i detta fall omfattar 5 månader och 23 dagar, därför menar M.F. att det inte kan vara fråga om någon *stadigvarande vistelse* i Sverige. Dessutom anför han att han tidigare år beviljats beskattning enligt SINK.

Enligt praxis och riktlinjer i förarbeten ska en tidsperiod som varar sex månader eller mer räknas som en *stadigvarande vistelse*. Det krävs även att perioden är sammanhängande samt att den skattskyldiga tillbringar sin dygnsvila i Sverige (RÅ 1981 Aa 4). Tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige saknar dock betydelse, dessa ska alltså räknas med i vistelseperioden (RÅ 1997 ref. 25).

Regeringsrätten tillsammans med de lägre instanserna ansåg att M.F. vistats stadigvarande i Sverige då han regelbundet återkommit hit under längre perioder samt att de avbrott han gjort inte kan bryta vistelsen. Avbrotten kan inte avbryta vistelsen här på grund av att de varat under för kort tid jämfört med vistelsetiden i Sverige. M.F. ska därför inte beskattas enligt SINK för den aktuella perioden trots att varje arbetsperiod understiger sex månader.



### 4.3.1 Kommentarer

Alla instanser är eniga och har anfört samma skäl i sin bedömning gällande att han ska anses stadigvarande i Sverige. De avbrott han har gjort i vistelsen för att åka hem till Sydafrika anses som tillfälliga avbrott. Detta på grund av att avbrotten inte kan anses tillräckligt långa jämfört med vistelsetiden här för att dessa ska kunna avbryta *stadigvarande vistelse*.

### 4.4 Stadigvarande vistelse vid återkommande arbetsperioder? RÅ 2008 ref. 56

Detta rättsfall berör en dansk läkare, Lars Bünemann (L.B.) som har vistats i Sverige för att jobba på ett sjukhus i Arvika. I regel har han arbetat i Sverige i tvåveckorsperioder och har då haft ständig jour. Sammanlagt har han arbetat 18 veckor under år 2004 och nio veckor under första halvåret 2005. När han har vistats i Sverige har han haft tillgång till en jourlägenhet. Tiden han inte arbetat i Sverige har han tillbringat i Danmark där hans jobb, familj och bostad är. Det är från Danmark han har fått största delen av sin inkomst.

Skatteverket menar att L.B. inte ska beskattas enligt SINK då hans vistelse ska anses som stadigvarande i Sverige eftersom vistelserna har varit regelbundet återkommande och sammanhängande. De avbrott han har gjort i Sverigevistelsen får anses som tillfälliga avbrott och ska därför inkluderas i denna. L.B. däremot anser att han ska beskattas enligt SINK då han har sin familj och bostad i Danmark och han menar vidare att det inte kan anses som en *stadigvarande vistelse* eftersom han inte har tillbringat sin dygnvila i Sverige. Detta på grund av att han haft jour alla de timmar och dagar som han vistats i Sverige.

Frågan i målet är om L.B. stadigvarande vistats i Sverige. Länsrätten anser att L.B. vistats i Sverige stadigvarande då han har varit här under en sammanhängande tidsperiod som överstiger sex månader och under vistelsen tillbringat sin dygnsvila i Sverige. Kammarrätten menar däremot att eftersom alla vistelser i Sverige föregås eller efterföljs av lika långa eller längre vistelser i Danmark kan dessa vistelser inte räknas som tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen utan ska avbryta *stadigvarande vistelse*. Vistelserna i Danmark ska därmed inte räknas med i vistelserna i Sverige, L.B. blir därmed *begränsad* skattskyldig och ska beskattas enligt SINK.

Praxis på detta område visar att en sammanhängande vistelseperiod på minst sex månader innebär en *stadigvarande vistelse* (prop 2004/05:19), den skattskyldige ska tillbringa sin dygnsvila i Sverige för att det ska betraktas som en *stadigvarande vistelse* (RÅ 1981 Aa 4) och tillfälliga avbrott i vistelsen i Sverige har ingen betydelse (RÅ 1997 ref. 25). Dessutom finns ett rättsfall som behandlade en läkare som arbetat i Sverige i perioder om nästan sex månader, med regelmässiga avbrott om två till tre månader. Denne ansågs ha vistats stadigvarande i Sverige (RÅ 2008 ref. 16).

Regeringsrätten menar att ”L.B. har vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här får bedömas som stadigvarande”. Det har alltså ingen betydelse att hans familj och bostad finns i Danmark eller att han har vistats mer i Danmark än i Sverige under denna period. L.B. blir *obegränsat* skattskyldig i Sverige och ska beskattas enligt IL. Regeringsrätten ändrar därmed kammarrättens dom och fastställer länsrättens dom.

#### **4.4.1 Kommentarer**

Regeringsrätten har vid sin bedömning använt sig av ovannämnd praxis för att fastställa huruvida L.B. kan anses vara stadigvarande i Sverige. L.B. har tillbringat sin dygnsvila i Sverige samt återkommit med sådan regelbundenhet att de anser vistelsen som stadigvarande.

#### **4.5 Tillfälligt avbrott eller avbrott som avbryter den stadigvarande vistelsen? RR 2008-12-01, mål nr 2132-08**

Denna dom anslogs 1 december 2008 och handlade om Maunu Mantere (M.M.), bosatt i Finland, men anställd av det svenska företaget Tallink Sverige AB. Han vistas ungefär fem månader i Sverige och sju månader i Finland där han även har sin familj och permanenta bostad. M.M. anser att han ska bli beskattad enligt SINK.

Han vistas i Sverige sju dagar i följd varannan vecka och detta sker regelbundet och återkommande hela året. Varannan vecka är han ledig och under dessa avbrott vistas han i Finland. Dessa återkommande perioder bör anses som tillfälliga avbrott som inte avbryter den stadigvarande vistelsen i Sverige. Antal dagar som han befinner sig i Sverige är även likvärdigt med den skattskyldiges i RÅ 1997 ref. 25. Dessutom hänvisas till RÅ 2008 ref. 16 i skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i fallet är om M.M. ska beskattas enligt reglerna om SINK eller som *obegränsat* skattskyldig här.

Regeringsrätten bedömer att ”Maunu Mantere har vistats i Sverige under en så lång tid, i en sådan omfattning och med en sådan regelbundenhet att vistelsen här får bedömas som stadigvarande”.

Denna bedömning leder till att M.M. inte får beskattas enligt SINK, trots att detta tillåtits i sju år, utan ska räknas som *obegränsat* skattskyldig och därmed gäller IL. Alla instanser har kommit fram till samma avgörande.

#### 4.5.1 Kommentar

Alla instanser var eniga och samtliga fäster stor vikt vid att M.M. regelbundet återkommit för att arbeta i Sverige under ett flertal år och därför kan de tillfälliga avbrotten inte avbryta den stadigvarande vistelsen. Regeringsrätten och underinstanserna gör den sammanlagda bedömningen att *stadigvarande vistelse* föreligger och beskattning ska därför ske enligt IL och inte SINK trots att han tidigare blivit beviljad begränsad skattskyldighet i sju år.

#### 4.6 Vad räknas som tillfälligt avbrott? KR i Stockholm 2008-10-07, mål nr 3297-08

Zsolt Lavotha (Z.L) har haft ett uppdrag som VD i Sverige under en tidsbegränsad period vilket har medfört att han regelbundet återkommit för att vistas i Sverige. Dessa vistelser har under 2006 varierat mellan två till sju dagar per vecka (respektive en till sex nätter). Därefter har vistelserna i Sverige efterföljts av kortare, lika långa eller längre vistelser utanför Sverige.

Frågan i detta mål är om Z.L. anses vistas stadigvarande i Sverige, alltså om han tillbringat mer än sex månader i Sverige och därmed blir *obegränsat* skattskyldig här och beskattad enligt IL. Länsrätten menar att Z.L. inte har vistats stadigvarande i Sverige då perioden inte var sammanhängande och därmed inte översteg sex månader. Den viktiga frågan om vad ett *tillfälligt avbrott* är behandlades inte av länsrätten. Skatteverket överklagade beslutet att Z.L. skulle anses vara *begränsad* skattskyldig.

Enligt praxis så innebär *stadigvarande vistelse* att en person tillbringar sex månader eller mer i Sverige och att den skattskyldige ska tillbringa sin dygnsvila här (RÅ 1981 Aa 4). Tillfälliga avbrott har ingen betydelse i vistelsen (RÅ 1997 ref. 25) och förutom arbetsperiodens längd ska även andra omständigheter beaktas vid bedömningen om *stadigvarande vistelse* föreligger eller inte, (RÅ 2008 ref. 16).

Kammarrätten anser att ”ett avbrott i Sverigevistelsen inte kan ha skett om den efterföljande vistelsen utanför Sverige har varit kortare än föregående vistelse här i landet”. Kammarrätten menar att en sådan vistelse utanför Sverige ska räknas som *tillfälligt avbrott* och därmed inkluderas i vistelsen. Utifrån detta anses hans vistelse ha varit stadigvarande då han sammanhängande har vistats i Sverige mer än sex månader och därmed ska räknas som *obegränsat* skattskyldig. Denna dom har vunnit laga kraft.

#### **4.6.1 Kommentar**

Utifrån denna dom kan det tolkas att kammarrätten fäster stor vikt vid hur länge avbrotten i Sverigevistelsen varat. Enligt domen kan det utläsas att ett avbrott är tillfälligt om vistelsen utanför Sverige har varit kortare än föregående vistelse här i landet. Det innebär alltså att om en person kommer till Sverige och arbetar två månader, åker hem till sitt hemland en månad och återkommer till Sverige för att arbeta tre månader är avbrottet tillfälligt. Tiden som den skattskyldige är i Sverige är fem månader, men den sammanhängande perioden är sex månader. Månaden som denne är i sitt hemland räknas som ett *tillfälligt avbrott* eftersom tiden understiger två månader och kommer då att räknas in i Sverigevistelsen.

#### **4.7 Tillämpning av A-SINK på en dagspendlande ishockeyspelare? KR i Göteborg 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08**

En dom har nyligen anslagits från kammarrätten angående frågan om tillämpning av A-SINK. Den klagande är ishockeyföreningen Malmö Redhawks och motparten är Skatteverket. Avgörande i målet är om André Savages (A.S.) vistelse i Sverige ska anses ha varit stadigvarande eller inte. Fallet handlar om den kanadensiska ishockeyspelaren A.S. som hade spelarkontrakt i Malmö Redhawks under säsongen 2005/2006. Under början av perioden var han bosatt på ett hotell i Köpenhamn och dagspendlade till Malmö för matcher och träningar. Senare skaffade han bostad i Malmö och tillbringade där knappt sex månader innan han lämnade landet för spel i ett annat EU-land. Malmö Redhawks anser att reglerna om A-SINK ska gälla och därmed ska A.S. bli beskattad enligt den skattesatsen samt att Malmö inte ska betala några arbetsgivaravgifter. Utifrån praxis framgår det att dygnsvila krävs i Sverige för att *stadigvarande vistelse* ska komma i fråga. Vistelsen bör alltså endast räknas från det att han skaffade bostad i Sverige och denna period understiger då precis sex månader för A.S.

Skatteverket anser däremot att A.S. har tillbringat fler nätter än dessa i Sverige, bland annat i samband med matcher och träningar, dessa antaganden har dock inte kunnat styrkas. De menar att då han tillbringat fler nätter där ska hela perioden räknas in som vistelse i Sverige, detta skulle då röra sig om lite mer än sju månader. Regeringsrätten har ansett i RÅ 2008 ref. 16 att en person kan ses som stadigvarande trots att denne inte arbetat i Sverige minst sex månader, detta om personen mellan återkommande perioder endast haft kortvariga avbrott. I det målet hade personen återkommande arbetat i nästan sex månader, medan avbrotten endast varit två till tre månader då han inte vistats i Sverige.

I detta fall har A.S. inte vistats här i flera perioder utan endast en sammanhängande period. Därmed anser länsrätten att han inte har försökt undgå reglerna om *stadigvarande vistelse* samt att han vistats i Sverige kortare sammanhängande tid än sex månader. På grund av detta anförande ska reglerna om A-SINK tillämpas. Kammarrätten delar åsikt med länsrätten och anser att A-SINK ska tillämpas och avslår överklagandet. Denna dom har inte vunnit laga kraft utan målet har gått vidare till Regeringsrätten i april 2009 med begäran om prövningstillstånd.

#### **4.7.1 Kommentar**

Kammarrätten har i denna dom lagt stor vikt på vistelsens tid i Sverige. Den sammanhängande perioden som A.S. vistades i Sverige understeg sex månader och därmed ansågs att beskattning enligt A-SINK skulle ske. Den sammanhängande perioden understeg sex månader då kammarrätten ansåg att tiden då han bodde i Danmark och pendlade till Malmö inte skulle räknas in i Sverigevistelsen.

## 5. Analys

---

*I analysavsnittet kommer vi att koppla ihop teorin och rättspraxis som vi tagit upp i föregående kapitel för att kunna undersöka gällande rätt beträffande begreppet stadigvarande vistelse.*

---

### 5.1 Begreppet stadigvarande vistelse och tillfälligt avbrott

En person som vistas i Sverige på grund av idrott eller arbete är antingen *obegränsat* eller *begränsat* skattskyldig för inkomster denne erhåller i Sverige. Enligt 3 kap 3 § IL krävs vissa rekvisit för att uppfylla *obegränsad* skattskyldighet, vilka är *bosatt i Sverige*, *stadigvarande vistelse* och *väsentlig anknytning*. Rekvisitet *stadigvarande vistelse* finns inte lagreglerat och kan därför medföra tolkningssvårigheter för rättstillämparen. Allmänt vedertaget är att en vistelse som varat minst sex månader ska anses som stadigvarande. Förarbeten till propositionen 1927:102 ger ingen exakt innebörd av begreppet *stadigvarande vistelse* men ger stöd för att en *stadigvarande vistelse* är en vistelse som varar minst sex månader. Det är även denna definition av *stadigvarande vistelse* som Skatteverket utgett i sina ställningstaganden.

I föregående kapitel, rättspraxis nämner samtliga rättsfall att begreppet *stadigvarande vistelse* är en vistelse som varat minst sex månader. Domstolarna hänvisar i sina bedömningar till att vedertagen praxis inom detta område är just sex månader.

Det finns två vägledande rättsfall vad gäller bedömningen om *stadigvarande vistelse* föreligger eller inte, RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 1997 ref. 25. Dessa nämns i Skatteverkets ställningstaganden om *stadigvarande vistelse* och i samtliga rättsfall i rättspraxis ovan hänvisar domstolarna till just de här två fallen. Rättsfallen visar att det krävs dygnsvila i Sverige samt tre övernattningar per vecka för att en vistelse ska anses vara stadigvarande.

Om en skattskyldig gör ett avbrott från en *stadigvarande vistelse* bryter inte detta avbrott Sverigevistelsen utan denna ska räknas in i den sammanhängande perioden beroende på om avbrottet anses tillfälligt eller inte. Innebörden av *tillfälligt avbrott* finns inte heller reglerat i lagtexten. Enligt Skatteverkets ställningstagande föreligger ett *tillfälligt avbrott* om avbrottet är lika kort eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige. Skatteverket kan dock göra undantag från dessa riktlinjer, dels när det gäller regelbundet återkommande vistelser i Sverige och dels när perioderna i Sverige varar en mycket kort tid jämfört med avbrottet för vistelsen i utlandet. Vidare menar de att ett avbrott som överstiger sex månader inte kan anses vara tillfälligt utan *stadigvarande vistelse* avbryts alltid då.

### **5.1.1 Sydafrikansk läkare - utomlands bosatt eller obegränsat skattskyldig i Sverige? RÅ 2008 ref.16**

Enligt vedertagen praxis och doktriner är som redan nämnts att en vistelse som varar minst sex månader är en *stadigvarande vistelse* och ett *tillfälligt avbrott* är ett avbrott som inte är tillräckligt långt jämfört med vistelsetiden och därför inte kan anses avbryta Sverigevistelsen. RÅ 2008 ref. 16 handlade om den sydafrikanska läkaren Mikael Fabri som befann sig i Sverige i två perioder à 5 månader och 23 dagar för att arbeta. M.F. har alltså arbetat i Sverige under långa regelbundna perioder och dessa perioder har varit mer än dubbelt så långa som de avbrott han gjort. Regeringsrätten menar att de avbrott han gjort inte kan avbryta vistelsen då de är för korta och därmed ska anses som tillfälliga avbrott och räknas in i Sverigevistelsen. Trots att perioden som M.F. vistades i Sverige understeg sex månader ansåg Regeringsrätten att det var en *stadigvarande vistelse* och detta på grund av att de avbrott han gjorde inte var tillräckligt långa. Regeringsrättens bedömning stämmer då överens med Skatteverkets ställningstagande angående begreppet *stadigvarande vistelse*.

### **5.1.2 Stadigvarande vistelse vid återkommande arbetsperioder? RÅ 2008 ref. 56**

Detta rättsfall berörde den danska läkaren Lars Bünemann som arbetat i Sverige under återkommande tvåveckorsperioder. Regeringsrätten och kammarrätten har delade meningar om L.B. ska anses vistas stadigvarande i Sverige. Kammarrätten menar att eftersom alla vistelser efterföljs av minst lika långa avbrott kan dessa vistelser inte räknas som tillfälliga utan ska avbryta den *stadigvarande vistelsen*. Regeringsrätten menar däremot att L.B. vistats i Sverige under så lång tid och med en sådan omfattning och regelbundenhet att vistelsen ska bedömas som stadigvarande. I detta rättsfall har Regeringsrätten inte gått på vad Skatteverket säger i huvudriktlinjerna i sina ställningstaganden vad gäller *tillfälligt avbrott* utan en tolkning har gjorts av riktlinjen om undantag. Trots att alla hans vistelser i Sverige föregås eller efterföljs av lika långa eller längre vistelser i Danmark så anses hans vistelse i Sverige som stadigvarande på grund av den återkommande regelbundenheten.

### **5.1.3 Tillfälligt avbrott eller avbrott som avbryter den stadigvarande vistelsen? RR 2008-12-01, mål nr 2132-08**

Den finske Maunu Mantere var anställd och vistades här i Sverige under regelbundna perioder i flera år. Han har vistats här i återkommande sjudagarsperioder varannan vecka. Hans vistelse går till på ett sådant sätt att han tillbringar sju dagar i Sverige följt av sju dagar i Finland och så vidare. Trots att han i sju år tidigare blivit beviljad beskattning enligt SINK anser nu Regeringsrätten och underinstanserna att han är *obegränsat* skattskyldig här på grund av regelbundenheten i Sverigevistelserna. Enligt Skatteverkets ställningstagande betyder detta att avbrotten ska räknas som tillfälliga, vilket även Regeringsrätten instämmer i.

#### **5.1.4 Vad räknas som tillfälligt avbrott? KR i Stockholm 2008-10-07, mål nr 3297-08**

Zsolt Lavotha vistades i Sverige mellan två till sju dagar per vecka (respektive en till sex nätter) för arbete. Därefter har vistelserna i Sverige efterföljts av kortare, lika långa eller längre vistelser utanför Sverige. Länsrätten anser att Z.L. inte varit här en sammanhängande period som varat minst sex månader, de berör dock inte frågan om *tillfälligt avbrott*. Denna fråga berörs av kammarrätten och är även avgörande för målets utgång. De anser, liksom Skatteverkets riktlinjer, att ett avbrott som är kortare än föregående vistelse här i Sverige ska räknas som *tillfälligt avbrott*. Z.L. har tidigare år blivit beviljad beskattning enligt SINK.

#### **5.1.5 Tillämpning av A-SINK på en dagspendlande ishockeyspelare? KR i Göteborg 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08**

Det avgörande i detta mål är om den kanadensiske hockeyspelaren André Savages vistelse i Sverige ska anses som stadigvarande eller inte. Han har dagspendlat mellan Köpenhamn och Malmö i lite mer än en månad innan han skaffade bostad i Malmö. Tiden han varit bosatt i Malmö är knappt sex månader. Frågan är om dagspendlandet ska räknas in i vistelsetiden i Sverige. Görs det skulle detta medföra *obegränsad* skattskyldighet för A.S. Kammarrätten delar åsikt med länsrätten och anser att A-SINK ska tillämpas på hockeyspelaren. De menar att han har vistats i en kortare sammanhängande tid än sex månader och därmed ska han anses som *begränsad* skattskyldig. Deras bedömning stämmer överens med den allmänna kändedomen och praxis vad gäller innebörden av begreppet *stadigvarande vistelse*.

### **5.2 Förändringen av A-SINK**

Reglerna i A-SINK gäller endast för en fysisk person som är idrottare eller artist och är *begränsad* skattskyldig i Sverige, vilket förutsätter att de inte är *obegränsad* skattskyldiga här. Det innebär en förmånlig skattesats på 15 procent samt att inga arbetsgivaravgifter behöver erläggas. En skillnad med den och den liknande SINK är att det vid A-SINK inte finns någon möjlighet att välja att bli beskattad enligt IL. Europakommissionen anser att detta strider mot EG-fördraget om fri rörlighet av tjänster. EG-domstolen har avgjort ett flertal fall gällande andra länders lagstiftning som påminner om vår A-SINK och vid ett antal av dessa har lagstiftningen ansetts strida mot EG-fördraget, bland annat fallen *Gerritse* och *Scorpio*. Regeringen anser med detta att i likhet med SINK ska de skattskyldiga få en möjlighet att bli beskattade enligt IL. På grund av anpassning till EG-rätten har nu regeringen nyligen kommit med en proposition angående A-SINK. Denna proposition skulle innebära att just denna valmöjlighet ska finnas, den skulle även innebära att förmånen med att slippa betala arbetsgivaravgifter för A-SINK slopas.



Bland annat Riksidrottsförbundet motsäger sig förslaget att tillföra arbetsgivaravgifter på A-SINK. Detta på grund av att de anser att detta kommer drabba idrottsrörelsen negativt genom avsevärt högre kostnader och att kvaliteten på den svenska idrotten skulle försämrans i förhållande till andra länder.

## 6. Slutsats

---

*I slutsatsen kopplar vi ihop vår uppsats med syftet och metoden som beskrivs i de första kapitlen. Egna reflektioner kring begreppet stadigvarande vistelse utifrån ett elitidrottsperspektiv och den nya propositionen tas även upp här. Avslutningsvis presenterar vi ett eget förslag till en förändring i lagstiftningen angående definitionen tillfälligt avbrott.*

---

Syftet med vår uppsats är att utifrån en rättsdogmatisk metod undersöka gällande rätt vad gäller begreppet *stadigvarande vistelse* med beaktande av innebörden i definitionen *tillfälligt avbrott*. Vi har inte kunnat studera endast lagtext då allt inte finns lagreglerat, utan vi har även fått komplettera med förarbeten och doktriner. Därmed har vi använt oss både av den objektiva och subjektiva metoden vid vår tolkning av lagen. Undersökningen har vi gjort genom att studera ett antal rättsfall. Vid tolkningen av dessa har vi använt oss av den objektiva metoden då vi utgått från textens ordalydelse när vi analyserat och dragit slutsatser av rättsfallen. Vedertagen praxis gällande begreppet *stadigvarande vistelse* är att en vistelse som varar minst sex månader är stadigvarande. Denna definition verkar inte medföra några större oklarheter, varken i praxis, vad Skatteverket säger eller i övrig doktrin. I de rättsfall som vi analyserat har diskussionen angående tiden för vistelsen inte varit så stor utan de har gått på tidigare praxis gällande begreppet. Vi anser att denna del av *stadigvarande vistelse* inte vållar några större problem för rättstillämparen utan är relativt tydlig och klar.

*Tillfälligt avbrott* är däremot mer svårtolkat och här finns, vad vi har uppfattat det som, ingen vedertagen praxis. I flera fall är instanserna oense om vad ett *tillfälligt avbrott* är. I tre av målen ovan har Skatteverket tidigare år beviljat de skattskyldiga med beskattning enligt SINK, men helt oväntat ger Skatteverket nu avslag vid deras ansökningar. I ett av dessa fall har den skattskyldige beskattats enligt SINK så länge som i sju år. Vi har uppmärksammat att de rättsfall detta gäller hamnar ungefär under samma tidsperiod. Skatteverkets ställningstagande angående *tillfälligt avbrott* utgavs 2005 och det är efter denna tid dessa fall tagits upp för prövning i domstol. Vi antar att bland annat dessa ställningstaganden utgivits då Skatteverket eftersökte en enhetlig bedömning i hela landet och därmed har denna stora förändring skett.

*Tillfälligt avbrott* är som sagt en oklar definition och det är främst på senare tid detta har uppmärksamrats och tagits upp av Regeringsrätten. I domstolarnas bedömning ser vi i de ovanstående rättsfallen att det ofta är detta begrepp som är problemet vid avgörandet. Vi anser ändå att domstolarna ofta dömer i enlighet med Skatteverkets ställningstaganden angående begreppet *tillfälligt avbrott* och *stadigvarande vistelse*. I samtliga ovannämnda rättsfall i avsnittet rättspraxis har instanserna hänvisat till samma två rättsfall, RÅ 1981 Aa 4 och RÅ 1997 ref. 25, dessa finns dessutom omnämnda i Skatteverkets ställningstaganden. Dessa ser vi därför som två vägledande fall för rättstillämpningen.

Vi anser även att rättsfallet RÅ 2008 ref. 16 är vägledande och oerhört viktigt vid rättstillämpningen då domstolarna återkommande hänvisar till detta fall vid sin bedömning.

Vi anser att definitionen som Skatteverket ger i sina ställningstaganden angående *tillfälligt avbrott* är den som främst tillämpas av domstolarna. I rättsfallen ovan har instanserna i samtliga fall på något sätt använt sig av Skatteverkets definition. I deras ställningstagande nämns två huvudriktlinjer samt ytterligare en som beskriver i vilka undantagsfall det ändå kan bli aktuellt med ett *tillfälligt avbrott*. Undantag från huvudriktlinjerna kan vara vid regelbundet återkommande vistelser i Sverige trots att dessa inte uppgår till sex månader. I rättsfallet RÅ 2008 ref. 56 och i fallet om Maunu Mantere anser vi att Regeringsrätten gör sin bedömning efter just detta undantag.

Vi uppfattar Skatteverkets riktlinjer om *tillfälligt avbrott* som relativt tydliga och det verkar som domstolarna väljer att följa dessa. Undantaget eller den tredje riktlinjen tycker vi dock är oklar och ger alltför stora tolkningsmöjligheter för rättstillämparen. Återkommande och regelbundenhet är diffusa begrepp och det är svårt att avgöra vilka vistelser som kan hamna under dessa.

Huvudriktlinjen är att ett avbrott är tillfälligt om avbrottet är kortare eller lika långt som tidigare eller efterföljande vistelse i Sverige. I målet om Zsolt Lavotha som har gjort kortare, lika långa samt även längre avbrott i sin vistelse har kammarrätten inte diskuterat längden på dessa. Det vi känner till är antalet övernattningar under året och att avbrotten inte överstigit två veckor, dock vet vi inte antalet långa eller korta avbrott vilket vi anser är av stor vikt att känna till vid bedömningen. Har de längre avbrotten varit av majoritet anser vi att dessa avbrott borde avbryta vistelsen, men har det däremot förekommit fler korta avbrott menar vi att dessa borde räknas som tillfälliga och därmed räknas in i Sverigevistelsen. Denna diskussion saknas i kammarrättsdomen och därmed antar vi att bedömningen skett i enlighet med riktlinjen om undantaget. Vi kan tycka att detta fall borde fått prövningstillstånd i Regeringsrätten då vi anser att begreppet *tillfälligt avbrott* här kan tolkas på flera sätt beroende på vilken riktlinje som väljs.

Det ska bli intressant att följa om målet Malmö Redhawks får prövningstillstånd samt hur Regeringsrätten då skulle ställa sig till dagspendlande spelare. Det kändes först ganska självklart att ishockeyspelaren skulle beskattas enligt A-SINK. Vi har dock uppmärksammat att Malmö Redhawks regelbundet försöker ha spelare på artistkontrakt trots att dessa spelar i Sverige under en längre tid än sex månader. Detta sker på ett sådant sätt att det kanske inte längre kan ses som godtagbar skatteplanering utan börjar närma sig skattefusk. Skulle detta fall komma upp till Regeringsrätten och beroende på hur utfallet blir skulle det kunna innebära förödande konsekvenser för ett flertal klubbar.

Vad gäller vårt andra syfte angående den nya propositionen om A-SINK håller vi med om att den nuvarande lagstiftningen strider mot EG-rätten beträffande att de skattskyldiga inte har möjlighet att bli beskattade enligt IL. I och med detta tycker vi att förslaget om en valmöjlighet är nödvändigt. Det är dock inte troligt att det kommer utnyttjas så mycket då det i endast ett fåtal fall skulle vara förmånligare att bli beskattad enligt IL för en elitidrottare. Beträffande det andra förslaget om de undantagna arbetsgivaravgifterna ska slopas anser vi däremot att det skulle kunna ge negativa konsekvenser. Dessutom kan vi i propositionen inte utläsa anledningen till detta förslag, vilket skulle ha varit av intresse. I likhet med Riksidrottsförbundet tror vi att detta kommer få stora negativa konsekvenser för den svenska idrotten. Vi anser således att förslaget inte bör genomföras då vi tror att de negativa konsekvenserna kommer att vara större än de positiva.

Sammanfattningsvis anser vi att begreppet *tillfälligt avbrott* fortfarande är otydligt men med hjälp av fler vägledande rättsfall skulle nog dessa tolkningsproblem kunna redas ut. Lagstiftningen rörande detta område är mycket vag men vi anser att Skatteverkets ställningstagande är relativt tydliga. Dessa riktlinjer är dock inte bindande, således eftersöker vi en mer tydlig lagstiftning som definierar begreppen *tillfälligt avbrott* mer detaljerat i lagtexten. Detta skulle underlätta för rättstillämparen och därmed öka förutsebarheten och rättssäkerheten.

## 6.1 Förslag på förändring

Som vi tidigare nämnt är definitionen av *stadigvarande vistelse* relativt tydlig och i propositionen 1927:102 ges stöd för att en *stadigvarande vistelse* är en vistelse som varar minst sex månader. På grund av detta anser vi därför att detta rekvisit inte är i behov av någon förändring. Däremot anser vi att det bör ske en förändring i den nuvarande lagstiftningen gällande definitionen av *tillfälligt avbrott*. I propositionen anges inte vad ett *tillfälligt avbrott* är utan endast att sådana ska räknas in i Sverigevistelsen. Därmed anser vi att en närmare definition och beskrivning av detta begrepp är nödvändigt. Vad vi har uppmärksammat använder Regeringsrätten främst Skatteverkets definition av *tillfälligt avbrott* i sina bedömningar. I domskälen hänvisas dock inte direkt till Skatteverkets ställningstaganden, men på grund av Regeringsrättens diskussion och argument tolkar vi det ändå som att det är dessa som används. Med beaktande av detta, anser vi att Skatteverkets definition bör införlivas i lagstiftningen. Detta skulle medföra att definitionen skulle bli bindande och därmed leda till att förutsebarheten för de skattskyldiga ökar. Med stöd av Skatteverkets definition av *tillfälligt avbrott* anser vi att nedanstående förslag skulle kunna vara ett lämpligt förslag till förändring i lagstiftningen:

Ett avbrott är tillfälligt och ska räknas in i vistelsen om någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

- avbrott i vistelsen som är kortare eller lika långt som tidigare eller efterföljande vistelse,
- vid regelbundet återkommande vistelser, eller
- när en vistelse här i landet är mycket kort jämfört med vistelsen i utlandet.

Eftersom det är definition av *tillfälligt avbrott* som ställer till problem menar vi att det är nödvändigt med en förändring. Med vår ovannämnda definition tror vi att det skulle underlätta för rättstillämparen att få klarhet i detta begrepp. Vi är dock medvetna om att detta kan medföra nya problem för rättstillämparna och de skattskyldiga då det fortfarande finns utrymme för tolkning. Med detta förslag anser vi ändå att klarheten kring detta begrepp ökar och med hjälp av fler vägledande rättsfall tror vi att problemen till stor del skulle kunna upphöra.

## 7. Källförteckning

### Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. D. 1, 1-28 kap.*, [8. uppl.], Norstedts juridik, Stockholm, 2008

Backman, Jarl, *Rapporter och uppsatser*, 2., uppdaterade [och utök.]. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2008

Bergmann, Elisabeth & Köhlmark, Anders (red.), *Internationella skattehandboken*, 5., [uppdaterade] uppl., Norstedts juridik i samarbete med KPMG, Stockholm, 2004

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007

Dahlman, Roland & Fredborg, Lars, *Internationell beskattning: en översikt*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2003

Eriksson, Jens & Svensson, Ulf, *Idrottsföreningar: ekonomi, skatt och juridik för föreningen och medlemmarna*, 3. uppl., Björn Lundén information, Näsviken, 2005

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007

Gunne, Cecilia, Löfgren, Jerker & Thuresson, Urban, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

Hellner, Michael (red.), *Fördragssamling Europarätt: [EU-fördraget, EG-fördraget, Euroatomfördraget, Nicefördragets ändringar införda, ändringsförslag, anslutningsfördrag]*, 3., [rev.] uppl., Iustus, Uppsala, 2002

Kellgren, Jan & Holm, Anders, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap: råd och reflektioner*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 5., [uppdaterade och omarbetade] uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2006

Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2, 12.*, [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2009

Lundén, Björn & Lindblad, Jan, *Ideella föreningar: skatt, ekonomi och juridik*, 7., [uppdaterade] uppl., Björn Lundén information, Näsviken, 2008

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

Peczenik, Aleksander, *Juridisk argumentation: en lärobok i allmän rättslära*, Norstedt, Stockholm, 1990

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 3., omarb. uppl., Prose design & grafik, Lund, 2004

Riksidrottsförbundets juridiska kommitté, *Idrottens skatteutredning – Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden*, Stockholm, 2003

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007

Seth, Torsten (red.), *EG- och EES-lagstiftning*, Studentlitteratur, Lund, 1993

Stråhlman, Owe, *Elitidrott, karriär och avslutning*, Acta Universitatis Gothoburgensis, Diss. Göteborg : Univ., Göteborg, 1997

Strömholm, Stig, *Allmän rättslära: en första introduktion*, 6. uppl., Norstedt, Stockholm, 1988

Thurén, Torsten, *Källkritik*, 2., [rev. och utök.] uppl., Liber, Stockholm, 2005

Thurén, Torsten, *Vetenskapsteori för nybörjare*, 2., [omarb.] uppl., Liber, Stockholm, 2007

## **Offentligt tryck**

*Handledning för internationell beskattning*. 2008, 12. utg., Fritzes offentliga publikationer, Stockholm, 2008

Proposition 1927:102 *Kungliga majestäts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m.*

Proposition 2000/01:12, *Beskattning av utländska nyckelpersoner*

Proposition 2008/09:182, *Beskattning av utomlands bosatta artister, m.fl.*

Riksidrottsförbundets yttrande över promemorian *Beskattning av utomlands bosatta artister m.fl.* (Fi 2008/4217)

Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, *Idrottsutövares pension – SINK eller A-SINK?*, Dnr/målnr/löpnr: 131 335261-08/111

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

SKV M 2008:22 *Skatteverkets information om beskattning av idrottsersättningar att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2009*

SOU 2006:23 *Nya skatteregler för idrotten*

### **Internet källor**

<http://www.aftonbladet.se/sportbladet/article439027.ab>  
2009-05-20

[http://www.rf.se/ImageVault/Images/id\\_165/scope\\_128/ImageVaultHandler.aspx](http://www.rf.se/ImageVault/Images/id_165/scope_128/ImageVaultHandler.aspx)  
2009-04-02

[http://www.rf.se/templates/Pages/InformationPage\\_\\_\\_\\_744.aspx](http://www.rf.se/templates/Pages/InformationPage____744.aspx)  
2009-04-02

[http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115114/kapitel\\_03.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115114/kapitel_03.pdf)  
2009-04-28

[http://www.svenskelitfotboll.se/sefaktuellt/bosman\\_sep.htm](http://www.svenskelitfotboll.se/sefaktuellt/bosman_sep.htm)  
2009-04-28

<http://www9.umu.se/samfak/idrottshogskolan/Elitidrottare/definition.html>  
2009-05-18

### **Rättsfall**

RÅ 1981 Aa 4

RÅ 1997 ref. 25

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 56

Regeringsrätts dom 2008-12-01, mål nr 2132-08

Kammarrätten i Stockholm, 2008-10-07, mål nr 3297-08



Kammarrätten i Göteborg 2009-02-05, mål nr 6935-6936-08

**EG-domstolen**

C-415/93 Bosman

C-234/01 Gerritse

C-290/04 Scorpio