Martin Larsson

Expertbeskattning av utländska idrottare

Inledning

Inför pågående säsong sålde fotbollsklubben Juventus F.C. den franske spelaren Zinedine Zidane till Real Madrid för 715 miljoner kronor och det angavs att man bjöd 845 miljoner för Alessandro Nesta. Kanske har möjligheterna att locka någon av dessa yrkesidrottare till en svensk förening i någon mån ökat från och med den 1 januari 2001. Numera innehåller nämligen Inkomstskattelagen (IL) bestämmelser om skattelindring för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner.[1] Efter ansökan hos Forskarskattenämnden kan den som anses tillhöra den angivna personkretsen undgå beskattning på en fjärdedel av bruttoinkomsten från sin svenska arbetsgivare.[2]

Förutom att beskriva de formella förutsättningarna för lagens tillämplighet ska jag här utreda och diskutera om en utländsk idrottare eller tränare med framgång skulle kunna åberopa reglerna om expertbeskattning.[3] Om idrottare i princip kan expertbeskattas kan man vidare fråga sig om det gäller alla idrottare och var gränsen annars går. Praxis bildas slutligt i Kammarrätten i Stockholm. Vägledning i frågan tas i lagtext, förarbeten och i jämförelse med motsvarande bestämmelser i dansk rätt.

Formella förutsättningar för expertbeskattning

Enligt lagtexten utgörs den *personkrets* som omfattas av skattelättnaderna av experter, forskare och nyckelpersoner. *Arbetet* ska avse

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

För idrottens del utgår jag i min utredning och diskussion från punkten 1 ovan för idrottare och punkterna 1 och 3 för tränare. I avsaknad av vidare beskrivning i lagtexten av inne-

[1] IL 11 kap. 22–23 a §§.

[2] Enligt uppgift från Forskarskattenämnden har det per den 12 december 2001 inkommit 1347 ansökningar. Av dessa har 504 behandlats, 349 med bifall och 155 har avslagits. Då lagstiftningen infördes beräknades 300–400 ansökningar inkomma per år.

[3] ”Expertbeskattning” används här för enkelhetens skull som uttryck för beskattning enligt de här aktuella reglerna, oavsett om personen i fråga betecknas som expert, forskare eller annan nyckelperson.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

börden av det arbete som krävs för skattelättnader synes dessa åtminstone i lexikalisk mening kunna innefatta nämnda aktörer inom idrotten.

Skattelättnader kan medges endast om arbetstagaren inte är svensk medborgare och heller inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under de fem kalenderåren närmast före det år då anställningen i Sverige påbörjats. Vistelsen i Sverige ska vara avsedd att vara högst fem år. Oavsett om vistelsen i Sverige faktiskt varar fem år kan skattelättnaderna åtnjutas endast under de tre första åren. Arbetsgivaren ska vara svensk eller utländsk med fast driftställe i Sverige.

Begränsningen i beskattningen av den utländske experten utgörs av att 25 % av lön och arvode undantas från beskattning. Dessutom undantas från beskattning ersättningar för utgifter på grund av vistelsen i Sverige i form av flyttning, två egna eller familjemedlemmars hemresor per år och skolavgifter.

När det gäller de formella förutsättningarna för att reglerna om expertbeskattning ska vara tillämpliga föreligger inga hinder för att dessa ska kunna uppfyllas utifrån omständigheter inom idrotten. Avgörande är istället om idrottare och tränare i principiell mening kan anses ingå i den personkrets som anges i lagtexten. Innan denna fråga behandlas ska jag i korthet ange expertbeskattningens förhållande till befintlig lagstiftning på området för beskattning av utländska aktörer i svensk idrott.

Expertbeskattningens förhållande till SINK[4] och A-SINK[5]

Svensk skattelagstiftning innehåller sedan tidigare bestämmelser om beskattning av inkomsttagare som befinner sig tillfälligt i Sverige. SINK gäller för inkomsttagare med skatterättslig hemvist i utlandet. Vissa i lagen uppräknade inkomster med anknytning till Sverige beskattas med en källskatt om 25 %. Utomlands bosatta *artister* med inkomster i Sverige beskattas enligt A-SINK med 15 %. Skattesatsen motiveras av att artister och idrottare som vistas tillfälligt i Sverige i allmänhet har kostnader som en normal löntagare inte har.[6]

Såväl SINK som A-SINK förutsätter för sin tillämpning att inkomsttagaren inte har skatterättslig hemvist i Sverige.[7] Skattskyldighetsreglerna i 3 kap. IL anger därvid att den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige är oinskränkt skattskyldig. Bosättningsbegreppet är således centralt i bedömningen av en inkomsttagares skattskyldighet i Sverige och därmed även för möjligheten att beskattas enligt de lägre skattesatserna i SINK och A-SINK. Bedömningen av om en inkomsttagare är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige avgörs bland annat utifrån regler om vistelsens längd. Den så kallade sexmånadersregeln innebär att den som vistas i Sverige under en sammanhängande period om sex månader anses ha sin skatterättsliga hemvist här. Man kan således konstatera att SINK och A-SINK till skillnad från bestämmelserna om expertbeskattning inte är tillämpliga på inkomster av anställningar i landet som varar under längre tid än ett halvt år.

Syftet med expertbeskattning

När det gäller skattesubjektet, det vill säga den fysiska personen, anges i förarbetena att mildare beskattning motiveras av att utländska experter endast i begränsad omfattning belastar det svenska socialförsäkringssystemet.[8] Detta går givetvis att anföra som ett

[4] Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
[5] Lag (1999:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister.
[6] Prop. 1990/91:159 s. 25.
[7] SINK 3 §, A-SINK 4 §.
[8] Ds 1999:25 s. 38.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

argument för expertbeskattning även när det gäller idrottare som är här under en kortare period.

Ett annat motiv för lagförslaget var att öka Sveriges konkurrenskraft gentemot grannländerna i dess rekrytering av utländska experter. Minskade lönekostnader skulle göra Sveriges internationella konkurrensförmåga med avseende på rekrytering av kompetent arbetskraft jämbördig med övriga nordiska länders. Det kan därvid vara av intresse att jämföra de svenska reglerna om expertbeskattning med de i något av våra grannländer.

En jämförelse med dansk rätt

Dansk lag har sedan 1992 innehållit en bestämmelse av liknande slag som de nu antagna svenska reglerna. Med kildeskattelovens § 48E, om *bruttobeskatning med nedsat sats ved midlertidig ansaettelse af udenlandske eksperter*, förbättrades möjligheterna för danska verksamheter att anlita utländska tekniker, forskare och andra högt kvalificerade och välavlönade nyckelpersoner. Den danska lagen är underkastad en rad begränsningar med hänsyn till tidsmässig utsträckning och lönenivå för att förhindra effekten av introduktionsrabatt för arbetare som har för avsikt att stanna i Danmark. Regeln omfattar anställningar om högst 36 månader, men denna gräns kompletteras av en utfasningsregel. Under ytterligare tolv månader kan den utländska experten beskattas enligt allmänna danska skatteregler. Skulle man däremot stanna kvar därefter efterbeskattas den nedsättning av skatten som erhållits under de tre första åren. Utfasningsregeln är tillämplig endast om förlängningen av anställningsavtalet sker vid det första treårskontraktets utgång. Det är heller inte möjligt att skriva nytt anställningskontrakt med en annan arbetsgivare än den första och fortfarande expertbeskattas. Bolag inom samma koncern räknas därvid som olika arbetsgivare, men olika koncernbolag kan dela på de 36 månaderna utan att arbetstagaren diskvalificeras för expertbeskattning.[9]

I jämförelse med inhemsk arbetskraft förelåg före införandet av § 48E kostnadsmässiga nackdelar för utländska experter i Danmark i det att de av sina beskattade medel fick betala merkostnader för två bostäder, resor till hemlandet och eventuellt skolavgifter, som danskarna inte behövde betala. Härigenom drevs bruttolönerna upp och de danska företagarnas kostnader ökade. Den internationella konkurrensen om kunnig arbetskraft och i förlängningen investeringar utgjordes av motsvarande skattelindringar i England, där hälften av bruttoinkomsten är skattefri, och i Holland, där man i fem år kan få 35 % avdrag från beskattningsunderlaget, samtidigt som skolavgifter avräknas från den skattepliktiga inkomsten. I Belgien beskattades inte ersättningar för merkostnader av utlandsvistelsen. Även i svensk rätt förekom vid införandet av de danska bestämmelserna skattelindring för utländska forskare som beskattades på ett underlag om 70 % av bruttolönen. I Norge undantogs 15 % av arbetsinkomsten.[10]

Den danska lagen kräver att följande förutsättningar är uppfyllda. Vid ingången av anställningen ska den anställde bli fullständigt skattepliktig i Danmark. Full skattskyldighet inträder när man bosätter sig i Danmark. [11] Den som nyligen flyttat från Danmark kan inte återvända med sikte på expertbeskattning förrän tre år förflutit. Ytterligare begränsningar förekommer för företagsledare och forskarstuderande. Lönen ska vara minst 50900 DKR per månad för 2000–2001.[12]

I jämförelse med den nu införda svenska lagstiftningen om expertbeskattning så medger vi i Sverige skattelättnader under tre av totalt fem år, medan Kildeskatteloven innehåller en utfasningsregel om ett år efter tre år med lättnad i beskattningen. I Danmark

[9] Skattepolitisk oversigt, 1998 nr 2, s. 49 och 87.
[10] Skattepolitisk oversigt, 1991 nr 2 s. 60 f.
[11] Kildeskatteloven, 1 §.
[12] Cirkulere om kideskattelovens § 48 E, CIR nr 130 af 28/06/2000.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

används en inkomstgräns för att urskilja den personkrets som kan komma i fråga för expertbeskattning. Motiven för skattelättnader är desamma för båda ländernas lagar, nämligen att utländska experter inte får del av välfärdssystemet på samma sätt som landets egna medborgare och att beskattningen ska harmoniseras med grannländer där skattelättnader redan finns. I Danmark har flera idrottare åtnjutit skattelättnader som utländska experter, efter det att det danska Skatteministeriets Told- och skattestyrelse svarat Danmarks Idraets-Forbund att § 48E i Kildeskatteloven är tillämplig på anställningar inom idrotten.[13]

Vem är expert, specialist eller nyckelperson?

Den svenska lagtexten är uppbyggd på så vis att det uppställs krav både på inkomsttagaren och på dennes arbetsuppgifter för att expertbeskattning ska ske. Personen i fråga ska vara expert, forskare eller annan nyckelperson och arbetet ska bestå i specialist-, forsknings- eller företagsledande uppgifter. I ordböcker beskrivs *specialist* som fackman på ett begränsat område och *expert* som sakkunnig eller kännare. Den som valt idrott som verksamhetsområde och inriktat sig på en viss idrottsgren eller tränaryrket kan, som jag ser det, anses vara sakkunnig inom ett begränsat område. Nästa steg skulle annars vara att bedöma om man är expert utifrån ett visst moment i den aktuella idrottsgrenen, till exempel att man i fotboll är särskilt bra på att slå inlägg med vänsterfoten, eller att man som tränare är ovanligt bra på att lära ut hur en tennisserve slås.

I förarbetena anges att tillämpningsområdet för bestämmelserna bör vara förhållandevis vitt och att sökandens kompetens bör vara avgörande vid en prövning. Specialister och experter kan enligt propositionen vara personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, medan företagsledare avser personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning.[14]

Man kan således konstatera att den språkliga innebörden av de begrepp som används i lagtexten inte utesluter idrottare och tränare som specialister eller experter. Personkretsen i förarbetena är beskriven med inriktning mot näringslivet, men den exemplifiering som ges är med utgångspunkt i lagstiftarens vilja att ge bestämmelserna ett vitt tillämpningsområde inte avsedd att vara uttömmande.

Nästa fråga i en utredning av om idrottare kan expertbeskattas är om idrottares eller tränares arbetsuppgifter har *sådan inriktning eller [...] sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet*, eller möjligen *företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.*

Kraven på expertens arbetsuppgifter

”Betydande svårigheter att rekrytera inom landet”

I lagtexten anges att expertens eller nyckelpersonens arbete ska innefatta uppgifter på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera någon i Sverige som kan utföra arbetet. Av detta följer att yrkeskunskaperna inte får innehas av vilken yrkesman som helst på det aktuella verksamhetsområdet. Jag har tidigare konstaterat att experters kunskaper är nyttiga inom ett avgränsat verksamhetsområde och att en idrott kan vara ett sådant avgränsat område.

Hur förhåller sig då idrottarens och tränarens arbete till kravet på att det ska föreligga betydande svårighet att rekrytera en motsvarande arbetstagare inom landet? Begräns-

[13] Journal nr 99/97-4065-00130.
[14] Prop. 2000/01:12 s. 22.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

ningen skulle kunna innebära att främst de som tävlar på elitnivå kan komma ifråga för expertbeskattning. I annat fall kan motsvarande kompetens anses kunna rekryteras inom landet. Ett annat sätt att se på saken är att ingen idrottare är den andra lik och att det aldrig går att rekrytera en likvärdig spelare inom landet. I lagförslaget diskuterades att, liksom i Danmark, använda lönen som ett sätt att dra gränsen för vem som kan expertbeskattas. Regeringen ansåg emellertid att en sådan tillämpning skulle utesluta experter inom vissa verksamhetsområden från reglernas tillämpningsområde och att de enskilda personernas kompetens istället ska vara avgörande.

I det att varje utövare sätter sin prägel på utövandet genom ett personligt sätt att utföra sin idrott, begränsas möjligheten att rekrytera samma kompetens i anlitandet av en annan idrottsman. I en bedömning av om en utländsk idrottare är utbytbar mot en svensk utövare ligger ett moment av subjektiva värderingar. Två föreningar eller så kallade IdrottsAB[15] kan ha olika uppfattning om huruvida för dem önskvärda yrkeskunskaper är möjliga att rekrytera bland de inhemska utövarna. I dagens idrott rekryteras en idrottare eller tränare i huvudsak, men inte enbart, med anledning av de av deras yrkeskunskaper som utgörs av det direkta utförandet av arbetsuppgiften, det vill säga den idrottsliga prestationen. Troligtvis tas en spelares rykte, image och attityd med i beräkningarna när en förening rekryterar en spelare. En kontroversiell och uppseendeväckande idrottare kan öka publikintäkterna och försäljningen av souvenirer, och en god förebild kan öka intresset för idrotten och locka framtida talanger till klubben. Försäljningen av tröjor med Eric Cantonas namn hade sannolikt varit mindre med kragen nedfälld och Arsenals intäkter hade till någon del varit mindre om inte Fredrik Ljungberg färgat sitt hår rött. Utvecklingen av värden av detta slag gör inte bedömningen av om en utländsk idrottare eller tränare är utbytbar mot en inhemsk motsvarighet lättare. Det är som jag ser det oklart vilka värden Forskarskattenämnden har att utgå ifrån när man ska avgöra om en utländsk experts egenskaper går att uppbringa i Sverige eller inte. Ska man beakta endast spelarens eller tränarens tekniska kunskaper med avseende på den idrottliga prestationen eller kan även rent kommersiella värden vara av betydelse?

För det fall Forskarskattenämnden och domstolarna finner det riktigt att utesluta idrottare och tränare på en viss nivå från expertbeskattning måste gränsen för vilka idrottare som kan anses vara experter på något vis anges. I och för sig har alla ett personligt sätt att utöva sin idrott, men om det varit lagstiftarens syfte att låta alla utländska arbetstagare omfattas av skattelättnaderna hade man inte uppställt krav på att det ska innebära betydande svårigheter att rekrytera en svensk med samma kompetens. Som jag ser det torde expertbeskattning förutsätta åtminstone att idrottarens eller tränarens sätt att utöva idrott haft avgörande betydelse för arbetsgivarens rekrytering av just denna spelare eller tränare. En förening i de lägsta divisionerna kan erbjuda en spelare en plats i laget om han eller hon är intresserad av att spela, medan man i de något högre divisionerna nöjer sig med exempelvis en fullgod division 3-spelare, oavsett vilken individ det är fråga om. I dessa fall kan således en utländsk utövare anses utbytbar mot en svensk idrottare. På högre idrottslig nivå kan det emellertid vara så att man rekryterar en innerback som är "stark i luften" eller en innermittfältare vars löpprofil passar väl in i lagets spelsystem. Det kan även vara av betydelse för rekryteringen om idrottaren till sin personlighet passar in i kamratandan i laget. Även med detta synsätt, vilket utesluter att varje individ expertbeskattas med stöd i att alla är unika i sitt sätt att idrotta, kvarstår frågan om innebörden av att det ska föranleda betydande svårigheter att rekrytera en idrottares kompetens inom landets gränser.

Vid tillämpning av reglerna om expertbeskattning skulle man komma undan en subjektiv värdering genom att exempelvis fastställa att endast föreningar i elitdivisionerna i respektive idrott kan anses vara i behov av rekrytering utomlands. Idrottsligt uppkommer med en sådan tillämpning problem med att uppfylla kravet på att alla deltagande lag ska

[15] Jfr Riksidrottsförbundets (RF) stadgar 11 kap. 3 § som från och med år 1999 tillåter att en förening under vissa omständigheter upplåter sin rätt att delta i RF:s medlemsförbunds tävlingsverksamhet till ett aktiebolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

tävla på lika villkor. I vissa tävlingar, till exempel cuper och kvalifikationsserier, kan ett lag från olika divisioner i seriesystemet mötas. Om kostnaderna för elitlagets rekrytering av spelare är lägre på grund av att vissa spelare expertbeskattas, medan spelarna i laget som deltar i den lägre divisionen beskattas fullt ut, tävlar man i detta avseende på olika villkor med grund i lagstiftning. Ett sådant problem, som enligt min bedömning ligger utanför Forskarskattenämndens hänsyn, får lösas i idrottens interna regelsystem.

"Företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag"

Kan expertbeskattning grundas på att en tränare är att likställa med en företagsledare? Man får härvid fråga sig om en idrottsförening är ett företag och i nästa steg utreda om en tränare är en nyckelperson i ett sådant företag.

Reglerna om expertbeskattning är som tidigare konstaterats motiverade främst utifrån förhållanden inom näringslivet där de flesta aktörer är att betrakta som företag. Någon definition av företag anges varken i lagtext eller i förarbeten. Från och med år 1999 är det möjligt att bedriva idrottslig verksamhet i ett så kallat IdrottsAB.[16] Såsom aktiebolag är IdrottsAB ett företag. Vid bedömningen av om en förening är ett företag kan viss vägledning i frågan tas i OECD:s modellavtal[17] där företag (company) beskrivs som "any body corporate or any entity that is treated as body corporate for tax purposes."[18] Enligt avtalet är det således tillräckligt för att anses vara ett företag att man utgör skattesubjekt. En allmännyttig ideell förening är i och för sig befriad från beskattning för viss slags inkomst, men utgångspunkten är alltjämt att ideella föreningar är skattskyldiga. Svenska skatteregler för allmännyttiga föreningar utgår dels från *föreningen* som ska vara allmännyttig, dels från *inkomstens* karaktär vilken antingen ska vara en inkomstkälla som av hävd finansierar ideellt arbete eller så ska inkomsten ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Oavsett det slutliga utfallet av dessa regler med avseende på beskattningen av inkomsten utgör föreningen, som jag ser det, ett skattesubjekt och skulle därmed utifrån OECD:s modellavtal anses vara ett företag.

Man kan vidare fråga sig om det krävs att man är vinstdrivande för att vara ett företag. Flertalet idrottsföreningar bedriver till skillnad från aktiebolag inte någon vinstdrivande verksamhet, åtminstone inte om man beaktar att intäkter som föreningen har används i den idrottsliga verksamheten, vilket också är ett krav för att den ideella föreningen ska anses vara allmännyttig. Oavsett att den idrottsliga verksamheten i en allmännyttig ideell förening bedrivs utan vinstsyfte är det åtminstone för elitklubbarna en nödvändighet att ha betydande intäkter för att kunna tävla på elitnivå. Reglerna om allmännyttiga ideella föreningars skattefrihet medger vidare, med utgångspunkt i den så kallade huvudsakligheteregeln, att föreningen har vissa inkomster som faller utanför det skattefria området och ändå behåller sin allmännyttighet och därmed skattefrihet. Det finns inget som hindrar att en förening är ideell men inte allmännyttig. Det får betraktas som oklart om det förutsätts att en juridisk person har vinstsyfte för att anses vara ett företag i den mening som avses vid tillämpning av 11 kap. IL, om intäkter av viss omfattning är tillräckligt eller om en förening i egenskap av skattesubjekt, oavsett intäkters omfattning eller vinstsyfte med verksamheten, är att betrakta som ett företag.

Förutom skatterättslig status kan man vid bedömning av om en förening kan vara ett företag exempelvis utgå från hur föreningar är organiserade och hur verksamheten i föreningen bedrivs. Även om vissa större föreningar inom idrotten rent organisatoriskt har

[16] RF:s stadgar 11 kap. 3 §.

[17] En intressant fråga är OECD:s modellavtals ställning som rättskälla i svensk rätt. Avtalet gavs avgörande betydelse i ett fall med anknytning till idrotten, nämligen Brynäsfallet (Regeringsrätten mål nr 3580-1998)

[18] Model tax convention on income and on capital, artikel 3.1b.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

kommit att likna företag allt mer, med utpräglad ansvarsfördelning för vissa verksamhetsområden och anställning av personal i allt större utsträckning föreligger i detta avseende alltjämt betydande skillnader mellan föreningar och företag.

Kan då tränarens roll i en förening betraktas som en nyckelposition? Med utgångspunkt i oklarhet i en förenings status som företag ser jag det som mer sannolikt att en tränare i ett IdrottsAB når framgång med ansökan hos Forskarskattenämnden än en tränare i en förening. I en förening är exempelvis A-lagstränaren bara en av flera tränare. Hans eller hennes lag är oftast en liten del av föreningens totala verksamhet, vilken till största delen består av bredd- och ungdomsverksamhet. I ett IdrottsAB kan verksamheten utgöras av ett eller ett fåtal lag, alla med inriktning mot elitverksamhet. En tränare är ytterst ansvarig för kärnverksamheten i IdrottsAB, nämligen för det idrottsliga resultatet och kan på så vis betraktas som företagsledare.

Slutsats

Inkomstskattelagens bestämmelser om skattelättnader för utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner saknar en närmare beskrivning av den personkrets på vilken reglerna är tillämpliga. I lagens förarbeten finns en exemplifiering av personer som kan komma ifråga för skattelättnader som experter och man har avsett att ge bestämmelserna ett vitt tillämpningsområde. I avsaknad av definitioner och med anledning av att de exempel på experter som anges i förarbetena i första hand återfinns i näringslivet får det anses oklart om idrottare och tränare kan beskattas som experter.

De formella krav som ställs med avseende på svensk arbetsgivare, vistelsens längd och medborgare hindrar i vart fall inte att bestämmelserna tillämpas på aktörer inom idrotten. Avgörande är istället om en idrottare eller tränare kan ingå i den personkrets på vilken reglerna är tillämpliga och om sådana idrottsliga arbetsuppgifter når tillräcklig kompetensnivå för att det ska innebära betydande svårigheter att rekrytera i Sverige. För tränare har jag även diskuterat möjligheten att betrakta denna syssla som företagsledare. Jag har härvid konstaterat att en idrottare eller tränare som har idrott som sitt yrke motsvarar den språkliga innebörden av begreppet specialist och expert i det att de besitter kunskaper som är nyttiga inom ett begränsat verksamhetsområde.

När det gäller experters arbetsuppgifter ser jag det som oklart vad slags egenskaper som ska beaktas vid bedömning av om istället en svensk kunnat rekryteras utan betydande svårigheter. Antingen tillmäter man endast idrottarens kompetens vad avser den idrottsliga prestationen betydelse, eller så betraktar man, liksom i andra skatterättsliga sammanhang,[19] idrottaren som en artist. Vid det senare betraktelsesättet kan även så kallad image avgöra om den utländske utövarens egenskaper går att finna i Sverige eller ej.

Som jag ser det har det inte varit lagstiftarens syfte att låta varje arbetstagares ofrånkomligt personliga sätt att utöva sitt yrke föranleda expertbeskattning. Det torde därför krävas att den svenska arbetsgivaren valt att rekrytera den utländska experten just med anledning av dennes yrkeskunskaper. Det råder oklarhet om vilken idrottslig nivå det ska vara fråga om för att rekryteringen ska anses vara grundad på en utländsk idrottares eller tränares kompetens, som saknar motsvarighet i Sverige. I vart fall torde det, under förutsättning att idrottare i princip kan anses tillhöra den aktuella personkretsen, saknas stöd i lagtext och förarbeten för att utesluta alla idrottare och tränare från att åtnjuta skattelättnader som experter.

För att den tränare som i sin ansökan argumenterar för expertbeskattning utifrån att han eller hon anser sig vara företagsledare har, enligt min uppfattning, bättre möjlighet att vinna bifall om arbetsgivaren är ett IdrottsAB än om man är anställd av en förening.

[19] Lag (1999:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47

Eftersom förarbetena till reglerna om expertbeskattning utgår från förhållanden inom näringslivet och saknar definitioner av avgörande begrepp i lagtexten, så kan man inte med säkerhet fastställa om en idrottare eller tränare kan åtnjuta expertbeskattningens skattelättnader. Det finns å andra sidan inget som hindrar en sådan ordning. Tvärtom vore detta förenligt med lagstiftarens syfte att ge lagen ett vitt tillämpningsområde och att likställa svensk lag med den i till exempel Danmark där utländska idrottare kan åtnjuta skattelättnader som experter.

Även om vissa idrottare och tränare principiellt kan innefattas i expertbeskattningens tillämpningsområde kommer det för utgången av varje fall som prövas att vara av stor betydelse vad slags utredning den sökande åberopar som belägg för att motsvarande kompetens inte utan betydande svårighet går att rekrytera i Sverige. I det sammanhanget har säkerligen den en fördel som kan visa att det kostat den svenska arbetsgivaren tre kvarts miljard kronor att anställa sökanden.

Martin Larsson är skattejurist vid Ernst & Young i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:47