



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Idrottsagentens arvode

Hur sker beskattning enligt svensk rätt?

Filosofie masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Mattias Aldenbrand

Handledare: Ann-Sophie Sallander

Framläggningsdatum 2013-05-21

Jönköping maj 2013

Masteruppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Idrottsagentens arvode - Hur sker beskattning enligt svensk rätt?
Författare:	Mattias Aldenbrand
Handledare:	Ann-Sophie Sallander
Datum:	2013-05-21
Ämnesord:	Skatt, agent, förmån, avdrag, idrottsutövare, klubb, agentarvode

Sammanfattning

Idrotten är idag inte endast en möjlighet för att förbättra folkhälsan, utan även en betydande ekonomisk sektor. Transaktioner som genomförs inom idrotten involverar stora summor pengar och en aktör som blivit ett allt vanligare inslag är idrottsagenten. Agenten är primärt en mellanhand mellan idrottens parter och erbjuder en mängd olika tjänster. Det finns dock tveksamheter kring hur ersättningen till agenten, dvs. agentarvodet, ska beskattas enligt svensk rätt. Kammarrätten har avgjort ett antal mål som rör utbetalda agentarvoden, men Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har ännu inte tagit ställning i frågan.

I uppsatsen undersöks vilka beskattningskonsekvenser som kan uppkomma för respektive part, dvs. idrottsutövaren och klubben, vid utbetalning av ett agentarvode. Vidare utreds när idrottsutövaren blir förmånsbeskattad och om det finns en möjlighet för idrottsutövaren att göra avdrag för arvodet i inkomstslaget tjänst. I uppsatsen undersöks även hur utbetalning av arvodet kan påverka en klubbs möjlighet att göra avdrag för ingående moms samt dess skyldighet att betala arbetsgivaravgifter, lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag.

I uppsatsen utreds dessutom vad som är avgörande för vem arvodet ska tillhöra, och därmed vilka beskattningskonsekvenser som är aktuella i det enskilda fallet. Slutligen analyseras även hur de omständigheter som är karaktäristiska för idrottsagentens verksamhet kan påverka vem arvodet ska tillhöra.

Master's thesis within Commercial law and Tax law

Title: Idrottsagentens arvode - Hur sker beskattning enligt svensk rätt?
Author: Mattias Aldenbrand
Tutor: Ann-Sophie Sallander
Date: 2013-05-21
Subject terms: Sports agent, deduction, tax, tax benefit, sports man, club, agent fee

Abstract

Sports today isn't just an opportunity to improve the public health, it's also a significant economical sector. The transactions that are made involve large amounts of money and an actor more frequently seen in sports is the sports agent. The role of the sports agent is primarily as an intermediary between the parties, *i.e.* the sports man and the club, and the agent can offer a wide range of services. However, there are doubts about how to tax the agent fee in Sweden. The Swedish Administrative Court of Appeal has ruled in cases concerning the question but the Supreme Court has not yet ruled any case.

The effects of the taxation that a paid agent fee has on the involved parties, *i.e.* the sports man and the club, are analyzed in the thesis. In the thesis there is an inquiry of why the sports man could be taxed and if there is possibility to claim a deduction. Furthermore, there is a study of the tax effects for the club, if the club is entitled to deduct VAT and if there is an obligation to pay employer's contributions, leave a statement of earnings and make a tax deduction.

Additionally, there is an inquiry of the question of what determines whom the agent fee should belong to, *i.e.* the sportsman or the club, and consequently what tax effects that are applicable in the individual case. In the final part of the thesis there is a study on how the characteristic features of the sports agent affect how taxation should be made.

Innehåll

1 Inledning	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syfte.....	7
1.3 Avgränsning.....	7
1.4 Metod och material	9
1.5 Disposition	10
2 Skattemässiga konsekvenser för idrottsutövaren vid utbetalning av ett arvode till idrottsagenten.....	12
2.1 Inledning	12
2.2 Förmånsbeskattning av idrottsutövaren.....	12
2.3 Är agentarvodet en avdragsgill kostnad för idrottsutövaren?.....	14
2.3.1 Idrottsutövarens rätt till avdrag enligt praxis.....	14
2.3.2 Vad föreskrivs om avdragsrätten för ett utbetalt arvode i inkomstslaget tjänst?.....	17
2.3.3 Finns det fall i praxis där avdrag medges med omständigheter som liknar ett utbetalt agentarvode?.....	22
2.4 Sammanfattning.....	25
3 Skattemässiga konsekvenser för klubben vid utbetalning av ett arvode till idrottsagenten.....	26
3.1 Inledning	26
3.2 Kan klubben göra avdrag för agentarvodet?.....	26
3.3 Hur påverkas momsens vid utbetalning av agentarvode?.....	27
3.4 Hur påverkas arbetsgivaravgifterna vid utbetalning av agentarvode?.....	28
3.5 Skatteavdrag och kontrolluppgift.....	29
3.6 Sammanfattning.....	30
4 Vem är idrottsagentens arvode hänförlig till?	31
4.1 Inledning	31
4.2 Domar från kammarrätten gällande vem idrottsagentens arvode är hänförlig till	31
4.3 Sammanfattande analys av kammarrättens domar	34
4.4 Vad är innebörden av att det finns ett avtal mellan parterna?	36
4.5 Sammanfattning.....	40
5 Omständigheter som påverkar bedömningen av vem idrottsagentens arvode är hänförligt till	42
5.1 Inledning	42
5.2 Den civilrättsliga regleringen av agenten	43
5.3 Civilrättslig reglering av att ta betalt av arbetsökande.....	47
5.4 Faktiska omständigheters påverkan på vem agentarvodet är hänförligt till	49
5.4.1 Allmänt	49

5.4.2 Hur behandlas transaktionen som involverar agenten av parterna?	50
5.4.3 Vilken typ av tjänst utför agenten?	50
5.5 Sammanfattning	51
6 Sammanfattande slutsatser och avslutande kommentar	53
6.1 Övergripande syfte	53
6.2 Vilka skattemässiga konsekvenser aktualiseras för de inblandade parterna, dvs. idrottsutövare och klubb, vid utbetalning av ett agentarvode?	53
6.3 Vilka faktorer avgör eller påverkar vem idrottsagentens arvode ska vara hänförligt till?	53
6.4 Avslutande kommentar	54
Referenslista	55

Förkortningslista

AL	Lag (1991:351) om handelsagentur
BNP	Bruttonationalprodukt
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAU	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
ML	Mervärdesskattelag (1994:2000)
NJA	Nytt Juridisk Arkiv
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
RF	Riksidrottsförbundet
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SFB	Socialförsäkringsbalk (2010:110)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens Offentliga Utredning
SN	Skattenytt
SvFF	Svenska Fotbollsförbundet

I Inledning

I.1 Bakgrund

De ekonomiska förhållandena för elitidrottsföreningar har under åren förändrats dramatiskt. När de första svenska fotbollsspelarna började spela som heltidsbetalda proffs i Europa var det inte väl ansett i Sverige och flertalet spelare stängdes av från spel i landslaget. Det ansågs då olämpligt att försörja sig på sin idrott.¹ Den tiden är nu sedan länge förbi, istället har det skett en märkbar förändring där idrotten blivit allt mer professionell i samband med att allt större summor pengar involverats.²

Idrotten är idag inte enbart en social sysselsättning som bidrar till en bättre folkhälsa, utan utgör även en betydande ekonomisk faktor. Det påtalas att ungefär 2 % av världens samlade bruttonationalprodukt (BNP) genereras inom idrotten.³ En undersökning från 2004 visar att idrottssektorn inom EU skapade ett mervärde på 407 miljarder €, 3,7 % av EU:s samlade BNP, och sysselsatte 15 miljoner människor.⁴

De ökade ekonomiska insatserna leder till att det finns behov av ett flertal olika aktörer, varav en av de mest omtalade av dessa aktörer är idrottsagenten.⁵ I Sverige 2009, uppskattades antalet aktiva idrottsagenter till 69 stycken och dessa utgör numera ett vanligt inslag inom elitidrotten.⁶ Idrottsagenter vänder sig till aktörer inom flertalet olika sporter, men bland de vanligast förekommande kan nämnas fotboll, ishockey och friidrott.⁷ Betydelsen av idrottsagenten bland elitidrottare förstås genom att exempelvis 90 % av golfspelarna, 95 % av friidrottarna och tennisspelarna, 75 % av fotbollsspelarna och

¹ Högström Jesper, Fotbollslandslaget genom 100 år, s. 61f.

² Effekten på sysselsättningen inom idrottssektorn överstiger även den genomsnittliga inom EU, EU kommissionen, Utveckling av idrottens europeiska dimension, KOM(2011) 12 slutlig, s. 7f. Vilka summor som nu omsätts inom toppfotbollen i Europa går att studera i Deloitte Football Money League 2013.

³ Effekten på sysselsättningen inom idrottssektorn överstiger den genomsnittliga inom EU se EU kommissionen, Utveckling av idrottens europeiska dimension, KOM(2011) 12 slutlig, s. 5, 7f.

⁴ EU kommissionen, Vitbok om idrott, KOM(2007) 391, s. 10.

⁵ EU kommissionen, Vitbok om idrott, KOM(2007) 391, s. 15.

⁶ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 37.

⁷ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 37.

ishockeyspelarna samt 60 % av handbollsspelarna inom EU i dag använder sig av idrottsagenter.⁸ De affärer som involverar idrottsagenter rör sig ofta om betydande ekonomiska belopp, ett exempel är att Zlatan Ibrahimovics agent uppskattades under 2009 tjäna 14 miljoner € på de tjänster han utförde åt Zlatan.⁹

Anledningen till att idrottsagenten är ett viktigt inslag inom elitidrotten är den funktion som agenten har, samt det stora spektra av tjänster som idrottsagenten kan erbjuda.¹⁰ Primärt är idrottsagenten en mellanhand mellan de olika aktörerna inom idrottssektorn, men idrottsagenten utför även en mängd andra tjänster.¹¹ För en idrottsutövare kan det röra sig om att idrottsagenten är behjälplig genom att bistå vid en kontraktsförhandling om ett nytt anställningsavtal eller hjälpa till att förbättra villkoren med en redan befintlig arbetsgivare.¹² Idrottsagenten kan även stödja idrottsutövaren med hjälp i kommersiella åtaganden såsom sponsring, marknadsföring och andra PR-frågor. Dessutom kan det röra sig om juridisk och ekonomisk rådgivning.¹³

För klubbar kan det handla om att idrottsagenten ger råd eller att å klubbens vägnar förhandla och diskutera avtalsvillkor med en motpart.¹⁴ Idrottsagenten kan även vara en viktig del för att introducera klubben för nya idrottsutövare.¹⁵ Dessutom kan kommersiella aktörer, såsom sponsorer eller arrangörer, dra nytta av idrottsagentens tjänster genom att hjälpa till att locka till sig en idrottsutövare för att företräda sin sak.¹⁶ Tjänsterna som en

⁸ Från en undersökning gjord 2009 och presenterad i Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 57f.

⁹ Från en undersökning gjord 2009 och presenterad i Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 53.

¹⁰ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 19 och 25.

¹¹ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 3.

¹² Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 23. Se även exempelvis art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

¹³ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 23-25.

¹⁴ Se exempelvis art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

¹⁵ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission s. 3 och art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

¹⁶ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 24.

idrottsagent kan erbjuda är således många. Behovet och intresset för idrottsagenter är därför stort från idrottens olika aktörer.¹⁷

För samtliga inblandade parter är det av intresse hur ersättningen som utgår till idrottsagenten ska bli beskattad enligt svensk rätt. Frågan har ännu inget tillfredställande svar, utan enda vägledningen är ett antal avgöranden från kammarrätten. De första domarna gällde om idrottsutövaren som ersatt idrottsagenten kunde göra avdrag för kostnaden i inkomstslaget tjänst. Kammarrätten nekade i samtliga domar till möjligheten att göra avdrag.¹⁸ I senare praxis har klubbarna istället utbetalat ersättningen till idrottsagenten och menat att ersättningen tillhör klubben. Utgången i dessa mål från kammarrätten har varit mer spridd, där det i ett par fall har konstateras att arvodet kan hänföras till idrottsutövaren och i ett par fall att arvodet inte kan hänföras till idrottsutövaren, utan istället tillhör klubben.¹⁹

Utgången i domarna är av betydelse för båda aktörerna, dvs. klubben och idrottsutövaren. Från klubbens sida finns en skillnad i om ersättningen till agenten betraktas som en konsultkostnad eller lönekostnad. På lönekostnaden ska arbetsgivaravgifter utgå, skatteavdrag göras samt kontrolluppgift inlämnas.²⁰ Dessutom saknas möjlighet att göra avdrag för ingående moms på lönekostnader.²¹ På konsultkostnader utgår inga arbetsgivaravgifter, ingen kontrolluppgift behöver lämnas och det finns möjlighet till avdrag för ingående moms.²² I uppsatsen är klubben den centrala motparten till idrottsutövaren, men det kan förekomma att även andra aktörer, såsom sponsorer eller andra marknadsaktörer, ställs inför samma problematik som klubben.

¹⁷ Från en undersökningen gjord 2009 och presenterad i Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 57f.

¹⁸ De första domarna från kammarrätten som berör frågan är Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002, Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08 och Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08.

¹⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10).

²⁰ 8:4, 10:2 och 15:2 Skatteförfarandelag (2011:1244) (SFL) samt 2:1, 4 och 10 Socialavgiftslag (2000:980) (SAL).

²¹ 8:2-3 Mervärdesskattelag (1994:200) (ML).

²² 8:4, 10:2 och 15:2 SFL, 2:1,4 och 10 SAL samt 8:2-3 ML.

Beaktas utbetalningen till agenten som en lönekostnad för klubben är det samtidigt en förmån för idrottsutövaren. Idrottsutövaren ska då ta upp motsvarande belopp till beskattning och har intresse av om avdrag för arvodet får göras.²³ Är arvodet istället en konsultkostnad för klubben finns ingen koppling till idrottsutövaren och inga beskattningskonsekvenser inträder för idrottsutövaren. Båda parter har således, av olika anledningar, ett intresse av hur ersättningen till idrottsagenten ska beaktas.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda hur ett utbetalt arvode till en idrottsagent ska beskattas enligt svensk rätt. I det övergripande syftet ingår följande två delfrågor:

- Vilka skattemässiga konsekvenser aktualiseras för de inblandade parterna, dvs. idrottsutövare och klubb, vid utbetalning av ett agentarvode?
- Vilka faktorer avgör eller påverkar vem idrottsagentens arvode ska vara hänförligt till?

1.3 Avgränsning

Uppsatsen avgränsas till att utreda hur idrottsagentens arvode beskattas i inkomstslaget tjänst. Avsikten är därmed inte att beröra situationer när idrottsutövaren agerar i bolagsform, trots att denna möjlighet finns under vissa förutsättningar.²⁴ Avgränsningen görs med anledning av att uppsatsens omfång är begränsat och att de vanligaste transaktionerna som involverar en idrottsagent rör fysiska personer.²⁵

I uppsatsen behandlas inte internationella förhållanden, dvs. då någon av parterna befinner sig i ett annat land än Sverige. Transaktioner över nationsgränser och som innefattar idrottsagenter bedöms inte vara ovanliga, men väljs ändå bort då omfånget inte tillåter en mer omfattande utredning. Ingen utredning sker således av huruvida de svenska beskattningsreglerna av idrottsagenten innebär en begränsning av den fria rörligheten för

²³ 11:1 Inkomstskattelag (1999:1229) (IL).

²⁴ 13:1 IL, Regeringsrättens beslut den 3 november 2004 i mål 3565-03 och Skatteverkets ställningstagande dnr 130 156509-05/111.

²⁵ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission s. 37.

arbetstagare inom EU.²⁶ Inte heller redogör uppsatsen för om det skulle uppstå dubbelbeskattningssituationer och möjligheten till eliminering av dessa via dubbelbeskattningsavtal.²⁷ Uppsatsen berör således endast svensk intern rätt.

Vidare utreds inte i uppsatsen djupare de specialregleringar som finns för skattskyldighet av ideella föreningar.²⁸ Istället ges endast en kortare kommentar i det avseende då det anses relevant för uppsatsens syfte. Valda avgränsning görs för att en djupare utredning inte bedöms nödvändig för att uppfylla uppsatsens syfte.

Regler som avser socialavgifter, skatteavdrag, kontrolluppgifter och moms utreds inte uttömmande, utan presenteras endast i de avseenden som betraktas relevanta för uppsatsens syfte. En grundligare undersökning av regelverken anses inte nödvändig för att uppfylla uppsatsens syfte.

Det finns olika initiativ från EU om att reglera idrottsagentens verksamhet.²⁹ Uppsatsen uppmärksammar dock inte initiativen eftersom förslagen fortfarande är i sin linda och det råder osäkerhet kring om initiativen leder till en reglering, samt vad som eventuellt ska innefattas i en sådan reglering. Att i det skedet spekulera kring möjlig inverkan på hur beskattning av idrottsagentens arvode ska ske enligt svensk rätt anses därför opassande.

I uppsatsen utreds beskattningen av ett utbetalt arvode till idrottsagenten och förutsättningar som är karaktäristiska för idrottsagentens verksamhet. Någon undersökning av agenter inom likartade verksamheter, såsom agenter för skådespelare och författare, utreds inte med anledning av uppsatsens begränsade omfång.

²⁶ Art. 45 Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt.

²⁷ Se exempelvis Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater och Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

²⁸ 7:7 IL samt 4:8 ML.

²⁹ EU kommissionen, Vitbok om idrott, KOM(2007) 391, s. 15f, Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission s. 172- 176, Europaparlamentets resolution av den 17 juni 2010 om spelaragenter inom idrott (2011/C 236 E/14) och EU kommissionen, Utveckling av idrottens europeiska dimension, KOM(2011) 12 slutlig, s. 13.

I.4 Metod och material

För att uppfylla uppsatsens syfte tillämpas en traditionell juridisk metod, enligt vilken det görs ett urval i rättskällorna av de fakta som är applicerbara på det aktuella ämnet.³⁰ Uppsatsen tolkar, systematiserar och värderar rättskällorna och dess fakta för att fastställa gällande rätt, *de lege lata*.³¹

Som en del av den juridiska metoden ingår rättskällevärdet, vilken påvisar de rättskällor som ska, får och bör användas.³² Således utreds syftet med hjälp av rättskällorna lag, förarbeten, praxis och doktrin i fallande ordning. Utgångspunkten för uppsatsen är den lagstiftning som är aktuell för att uppfylla uppsatsens syfte. I lagtext återfinns emellertid endast en begränsad vägledning till hur beskattning ska ske av idrottsagentens arvode. Därför undersöks även förarbeten för att uppmärksamma bakgrunden samt syftet med aktuell lagstiftning.

I de delar ingen ledning går att finna i lag och förarbeten används praxis från HFD, HD, kammarrätten och förvaltningsrätten. Urvalet av praxis görs med utgångspunkt i de rättsfall som berör ett utbetalt agentarvode. Dessutom används de domar som avgjorts och som är vägledande på det specifika området som utreds i uppsatsen. Vidare undersöks i uppsatsen domar från kammarrätten och förvaltningsrätten utförligt, eftersom domarna är den rättskälla som direkt berört uppsatsens syfte. Försiktighet ska dock vidtas vid tillämpning av praxis från förvaltningsrätten och kammarrätten då domstolarna inte utgör högsta instans. Domarna kan slutligen överklagas till HFD, vilket medför att det finns en osäkerhet i om HFD väljer att göra samma bedömning som de lägre instanserna. Därmed har förvaltningsrätten och kammarrättens domar ett svagare rättskällevärde. Endast en av domarna från de lägre instanserna har överklagats till HFD och fick då ett nekat prövningstillstånd.³³

³⁰ Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämnen, material, metod och argumentation, s. 38.

³¹ Aleksander Peczenik, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, s. 312.

³² Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämnen, material, metod och argumentation, s. 36.

³³ Högsta Förvaltningsdomstolen, mål nr. 4434-12.

Det finns begränsad vägledning i rättskällorna för att analysera idrottsagentens verksamhet och de tjänster som idrottsagenten erbjuder. För att utreda idrottsagentens verksamhet används därför övriga källor, bestående av självreglering som ett antal privata aktörer har upprättat för att reglera idrottsagenten samt en rapport beställd av EU-kommissionen.³⁴ Självregleringen är en källa som har ett begränsat rättskällevärde, eftersom självregleringen har en avgränsad tillämplighet då självregleringen endast reglerar de agenter som är verksamma inom respektive aktörs verksamhet. Även rapporten beställd av EU-kommissionen har ett begränsat rättskällevärde då det inte finns något efterlevnadskrav av rapporten. Däremot innehåller rapporten en utförlig utredning av idrottsagenten.

1.5 Disposition

I uppsatsen inleds med att beskriva bakgrunden till ämnesvalet, samt vilket syftet uppsatsen har. Dessutom fastslås den metod som tillämpas i uppsatsen, vilket material som används samt vilka avgränsningar som görs.

I det andra kapitlet analyseras de beskattningskonsekvenser som kan uppkomma för en idrottsutövare vid en utbetalning av ett agentarvode. I kapitlet undersöks om idrottsutövaren kan förmånsbeskattas och om det finns en möjlighet att göra avdrag för ett utbetalt agentarvode.

I kapitel tre utreds beskattningskonsekvenserna vid en utbetalning av ett agentarvode för klubben. I kapitlet utreds om det finns möjlighet för en klubb att göra avdrag för ett utbetalt arvode, samt hur arvodet kan påverka skyldigheter för moms, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och kontrolluppgift.

Efter att beskattningskonsekvenserna analyserats för de båda parterna, dvs. idrottsutövaren och klubben, utreds i kapitel fyra vem som ett utbetalt arvode ska anses hänförligt till. Dessutom undersöks vad som är avgörande för vem arvodet tillhör.

I kapitel fem undersöks vilka ytterligare omständigheter som kan påverka vem arvodet ska tillhöra. I kapitlet lyfts de faktorer fram som är karaktäristiska för idrottsagentens

³⁴ Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter, FIFA Regulations Players' Agents, Etiska Regler för Agentverksamheten inom ishockeyn i Sverige, RF:s stadgar i lydelse efter RF-stämman 2011 och Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission.

verksamhet. Dessutom utreds vilken påverkan varje enskild omständighet har på hur beskattningen av arvodet ska ske. Avslutningsvis, i kapitel sex, dras sammanfattande slutsatser av hur uppsatsens syfte uppfylls samt en avslutande kommentar.

2 Skattemässiga konsekvenser för idrottsutövaren vid utbetalning av ett arvode till idrottsagenten

2.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur ett utbetalt arvode till en idrottsagent ska beskattas enligt svensk rätt. För både klubbar och idrottsutövare är frågan intressant då olika skattemässiga konsekvenser kan vara aktuella vid en utbetalning av ett agentarvode. Om och i sådana fall när måste idrottsutövaren ta upp agentens arvode till beskattning och kan idrottsutövaren göra avdrag för utbetalt arvode? Frågorna utreds i detta kapitel. De skattemässiga konsekvenserna för klubben utreds sedan i kapitel tre.

2.2 Förmånsbeskattning av idrottsutövaren

Från ett skatterättsligt perspektiv är det för idrottsutövaren av intresse huruvida denne ska ta upp det utbetalda arvodet till beskattning eller inte. Huvudregeln för beskattning av personer är att alla inkomster som en person erhåller i samband med tjänst ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst.³⁵ Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster av anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.³⁶ Inkomstslaget tjänst är således ett restinkomstslag enligt vilket alla ersättningar som kan hänföras till eget arbete eller egen prestation omfattas, såvida de inte hör till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.³⁷ Utöver kontant lön ska därmed även andra former av förmåner som mottas med anledning av tjänsten tas upp till beskattning.³⁸

Förmåner likställs med kontant lön för att uppnå en neutral beskattning mellan de ersättningar som en arbetstagare erhåller av sin arbetsgivare. Det ska inte uppkomma någon skattemässig skillnad beroende på hur en prestation ersätts.³⁹ En förmån som ska tas upp till beskattning kan exempelvis vara att en arbetsgivare istället för eller utöver lönen ger den anställde möjligheten att disponera ett fritidshus,⁴⁰ att arbetsgivaren förvärvar egendom

³⁵ 11:1 st. 1 IL.

³⁶ 10:1 IL.

³⁷ 10:1 IL samt prop. 1999/00:2 del 2 s. 127.

³⁸ 11:1 st. 1 IL.

³⁹ Prop. 1989/90:110 s. 317.

⁴⁰ RÅ 2002 ref. 53.

från den anställde till ett överpris eller att arbetsgivaren efterger ett värde på en fordran.⁴¹ Det finns emellertid ingen lagstadgad definition av vad som är en skattepliktig förmån. I förarbeten anges att en definition skulle bli allt för allmänt hållen för att innefatta den mängd olika situationer som kan uppkomma.⁴²

Det finns en problematik i att avgöra huruvida en utbetalning av idrottsagentens arvode är en förmån eller inte för idrottsutövaren. Först och främst kan en förmån uppkomma i såväl anställningsförhållande som uppdragsförhållande.⁴³ När samtliga motparter, dvs. både idrottsagentens arbetsgivare eller andra uppdragsgivare, utbetalar ett arvode kan således en förmån uppkomma. Vidare är kravet enligt lagtext att förmån ska erhållas.⁴⁴ Det påpekas i förarbeten att det inte finns någon klar punkt för när en förmån blir skattepliktig, men det ska handla om att en mottagare på något sätt får inflytande eller bestämmanderätt över förmånens användande eller i annat fall faktiskt utnyttjar eller använder förmånen.⁴⁵ Arvodet som utgår till idrottsagenten måste följaktligen på något sätt ha erhållits, utnyttjats eller använts av idrottsutövaren. I uppsatsen används beteckningarna att arvodet ska hänföras till eller tillhöra idrottsutövaren för att denne ska omfattas av reglerna för förmånsbeskattning av arvodets värde. Det ska således handla om att arvodet är idrottsutövarens kostnad för att förmånsbeskattning ska utlösas. Något klart utpekande på om, och i sådana fall när, en förmånsbeskattning uppstår av idrottsutövaren för agentarvodet anges emellertid inte i förarbetena. Det påpekas istället att det inte går att upprätta en allmän regel för när det uppkommer en generell förmån.⁴⁶

För idrottsagentens arvode är innebörden därmed att förmånsbeskattning kan, men inte nödvändigtvis behöver, uppstå. Utbetalas arvode av klubben, men för tjänster som utnyttjats av idrottsutövaren, ska ersättningen tas upp som förmån av idrottsutövaren. Klubben har då betalat en kostnad som är idrottsutövarens, vilket medför att idrottsutövaren erhållit värdet av utbetalningen.

⁴¹ RÅ 1958 ref. 31 samt RÅ 1991 ref. 27.

⁴² Prop. 1993/94:90 s. 82, prop. 2002/03:123 s. 10 samt SOU 1994:94 s. 63.

⁴³ SOU 1999:94 s. 63.

⁴⁴ 11:1 IL.

⁴⁵ Prop. 1993/94:90 s. 82.

⁴⁶ Prop. 1993/94:90 s. 82, prop. 2002/03:123 s. 10 samt SOU 1999:94 s. 63.

Skulle det utbetalda arvodet istället avse tjänster som agenten utför åt klubben ska den utbetalda ersättningen behandlas annorlunda. Ersättningen har då sin grund i klubbens förhållande till agenten och summan som utbetalas ska vara ett konsultarvode för agentens utförda tjänster åt klubben. Idrottsutövaren har då inte erhållit någon förmån, eftersom idrottsutövaren inte har med utbetalningen att göra. Inga skattemässiga konsekvenser behöver då beaktas för idrottsutövaren.

En utbetalning av ett agentarvode kan således betraktas som en förmån som idrottsutövaren måste ta upp till beskattning. Det måste därmed utredas när utbetalningen av agentarvode ska förmånsbeskattas, dvs. när agentarvode ska hänföras till idrottsutövaren. Den vidare utredningen av den frågan görs i kapitel fyra och fem. Dessförinnan, i kapitel två och tre, vidareutvecklas vilka beskattningseksekvenser som kan uppkomma i samband med utbetalning av ett agentarvode.

2.3 Är agentarvode en avdragsgill kostnad för idrottsutövaren?

2.3.1 Idrottsutövarens rätt till avdrag enligt praxis

Om en idrottsutövare måste ta upp ett utbetalt agentarvode till beskattning är det av intresse att utreda om det sedan går att göra avdrag för arvodet. I ett förhandsbesked var frågan om en professionell idrottsutövare kunde få avdrag för den kostnad denne betalade till sin kontrakterade agent.⁴⁷ Uppdraget som agenten fick betalt för var att ”göra sitt yttersta för att finna klubb” och ”att även bistå spelaren efter avtal med klubb slutits”.⁴⁸ HFD konstaterar att frågan ställs mot bakgrund av att det i den nuvarande inkomstskattelagstiftningen inte finns någon motsvarighet till den tidigare formuleringen om att det ska vara frågan om kostnader för tjänstens fullgörande. HFD menar att den närmare innebörden av avtalet är oklar och att frågeställningen därmed inte bör besvaras.⁴⁹ Något svar ges således inte av HFD.

⁴⁷ RÅ 2010 not 37.

⁴⁸ RÅ 2010 not 37.

⁴⁹ RÅ 2010 not 37.

Även kammarrätten har i ett flertal mål tagit ställning i frågan om det går att göra avdrag för ett utbetalt agentarvode.⁵⁰ Domarna härrör från kammarrätten vilket innebär ett försvagat rättskällevärde eftersom en dom från kammarrätten kan åsidosättas av HFD.⁵¹ Domarna återges dock för att det påvisar hur argumentationen förs gällande möjligheten till avdrag för agentarvoden hos idrottsutövaren. Samtliga mål har samma utgång, dvs. nekat avdrag för idrottsutövaren, emellertid med något skilda motiveringar.

I en dom från 2003 konstaterar kammarrätten att huvudregeln för avdrag är att det ska vara en kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Det finns dock undantag från huvudregeln, men enligt rättspraxis godtas inte avdrag för att förvärva en förvärvskälla eller för att utvidga eller förbättra den.⁵² Avdrag för agentarvodet medgavs således inte av kammarrätten.

I ett mål från 2008 fastslår kammarrätten att avdrag är möjligt då kostnaderna är nödvändiga för tjänstens fullgörande. Däremot medges inte avdrag för förvärv eller förkovran av en förvärvskälla. Vidare konstaterar kammarrätten att även om agenten bidrar till att idrottsutövaren får en avsevärt högre lön är agentkostnaden inte hänförligt till tjänstens fullgörande. Därför är det inte en kostnad för förvärv eller bibehållande av inkomst i en förvärvskälla.⁵³

Vid en dom fastlägger kammarrätten att idrottsutövaren har haft en agent som biträtt honom vid förhandling av ett avtal. Med den bakgrunden fastställs att utgiften är kopplad till att erhålla en ny anställning, vilket enligt kammarrätten inte är en kostnad för att förvärva eller bibehålla en inkomst.⁵⁴

I ytterligare ett fall, denna gång från 2011, fastställer kammarrätten att avdrag medges för kostnader för att förvärva och bibehålla en inkomst. Dessutom påpekar kammarrätten att

⁵⁰ Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002, Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08, Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

⁵¹ Se kap. 1.4.

⁵² Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002.

⁵³ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08.

⁵⁴ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08.

kostnaden ska vara nödvändig för tjänstens fullgörande. Sammantaget konstaterar kammarrätten att agentkostnader för slutande av ett nytt avtal inte uppfyller kraven.⁵⁵

Slutligen fastslår kammarrätten i en dom från 2012 att avdrag medges när det är en kostnad för att förvärva och bibehålla inkomst, samt när kostnaden är nödvändig för tjänstens fullgörande. I domen slår kammarrätten fast att agentkostnaden inte varit nödvändig för tjänstens fullgörande.⁵⁶

Det kan konstateras utifrån domarna från kammarrätten att det förefaller som det inte finns något rätt för idrottsutövaren att göra avdrag för ett utbetalt agentarvode. I domskälen noteras tre olika rekvisit som ska vara uppfyllda för att erhålla avdrag. Som första rekvisit anges att avdrag inte får göras för att förvärva, utvidga eller förbättra en förvärvskälla, som andra rekvisit att det är en intäkt för tjänstens fullgörande och som tredje rekvisit för att förvärva eller bibehålla en inkomst. Förekomsten av de tre rekvisiten varierar mellan domarna, i något mål stadgas alla tre medan ett nekat avdrag i andra mål motiveras med endast ett eller två av rekvisiten.⁵⁷

Det förefaller som kammarrätten inte är enig om vilken grund som idrottsutövaren ska nekas avdrag för agentarvodet. Dessutom ges begränsad motivering i kammarrättens domar till innebörden av de uppställda rekvisiten, samt på vilken rättslig grund rekvisiten tillämpas. Därutöver tillskrivs domar från kammarrätten ett svagare rättskällevärde,⁵⁸ vilket sammantaget skapar tvivel till domarnas vägledning av gällande rättsläge.

Utöver ovan angivna brister i domarna från kammarrätten måste beaktas att HFD avvisade frågan om att avdragsrätt föreligger för ett utbetalt agentarvode.⁵⁹ I förhandsavgörandet kunde HFD valt att ta ställning i frågan, men öppnade i stället upp för möjlighet till avdrag.

⁵⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11.

⁵⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

⁵⁷ Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002, Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08, Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

⁵⁸ Se kap. 1.4.

⁵⁹ RÅ 2010 not 37.

En *e contrario*-tolkning av domen från HFD skulle innebära att det kan uppkomma situationer där det kan tänkas att avdragsrätt föreligger.

Sammanfattningsvis krävs därför en vidare utredning och analys av det rådande rättsläget för att avgöra om avdrag ska medges av agentarvodet för idrottsutövaren. Den vidare utredningen sker utifrån avdragsrätten i inkomstslaget tjänst och analyserar vilken grund de uppställda rekvisiten har, vad de innebär samt dess tillämplighet på idrottsagentens arvode.

2.3.2 Vad föreskrivs om avdragsrätten för ett utbetalt arvode i inkomstslaget tjänst?

Det svenska inkomstskattesystemet har sin grund i en nettobeskattning som i sin tur bygger på skatteförmågeprincipen. Varje person ska betala skatt efter sin förmåga. Det som ska beskattas är det nettot som återstår efter att intäkterna minskas med de kostnader som är hänförliga till intäkterna. Svårigheten ligger emellertid i att dra gränsen för vilka kostnader som är hänförliga till intäkterna.⁶⁰

I lagen är det uttryckt att avdragsrätt föreligger när en utgift är hänförlig till att förvärva eller bibehålla inkomster. Lydelsen för avdragsrätten är samma för samtliga tre inkomstslag.⁶¹ Det finns lagstadgat att vissa utgifter inte är avdragsgilla, som exempelvis sanktionsavgifter, mutor och utgifter för bär-, svamp- och kottplockning.⁶² Dessutom är inte den skattskyldiges personliga levnadskostnader och liknande avdragsgilla då dessa kostnader inte är för att förvärva eller bibehålla inkomster.⁶³ Formuleringen av att avdrag får göras för utgifters förvärvande och bibehållande ersatte, i inkomstslaget tjänst, delvis den tidigare formuleringen att avdrag medges för kostnader för fullgörande av tjänst.⁶⁴ Det

⁶⁰ Skatteförmågeprincipen omnämns i flertalet förarbeten, se exempelvis Kungl. Maj:ts proposition nr 170 år 1951 s. 50, Kungl. Maj:ts proposition nr 181 år 1973 s. 30, prop. 1995/96:231 s. 37. Utförligare beskrivning ges b.l.a. av Pålsson Robert, Levnadskostnader, s. 37 och Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattning, s. 13 samt av Gunnarsson Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet - juridiska normer eller skattepolitik?, SN 1998 s. 550.

⁶¹ 12:1 (tjänst), 16:1 (näringsverksamhet) samt 42:1 (kapital) II.

⁶² 9:6, 9-10 II.

⁶³ 9:2 II.

⁶⁴ Intäkternas förvärvande och bibehållande stadgades i dåvarande 20§ Kommunalskattelag (1928:370).

påpekas inte i förarbetet att omformuleringen ska innebära någon materiell förändring, vilket indikerar att någon materiell förändring inte eftersträvas.⁶⁵

Kammarrätten motiverade sitt ställningstagande om nekad avdragsrätt med att avdragsrätten inte tillåter avdrag för förvärv, förbättring eller utvidgning av en förvärvskälla^{66, 67}. Det återges i förarbeten och doktrin en diskussion om att avdrag endast skulle vara möjlig för förvärvskällans bibehållande.⁶⁸ Tankegången förklaras ha sin grund i källteorin⁶⁹, enligt vilken det svenska skattesystemet är uppbyggd på.⁷⁰ Resonemanget uttrycks även som argumentation i praxis, där det menas att kostnader som har ett direkt samband med förvärv av en förvärvskälla eller utvidgning eller förbättring av en befintlig förvärvskälla *i princip* inte ger rätt till avdrag.⁷¹

Frågan kring huruvida avdragsrätten verkligen uppställer något förbud för att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla kritiseras i förarbetena.⁷² Det påpekas i förarbetena att utgångspunkten för ställningstagandet, dvs. att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla, utgår från att avdrag inte medges för grundutbildningskostnader, men väl för fortbildningskostnader.⁷³ Med andra ord uppställs ett absolut förbud mot avdrag för skol- och högskolestudier som tar sikte mot en anställning, medan kostnader för att bibehålla en

⁶⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 146. Den tidigare formuleringen återfanns i 33§ 1 mom. Kommunalskattelag (1928:370).

⁶⁶ Det råder tveksamhet kring huruvida en bättre benämning skulle vara inkomstkälla. Begreppen har under åren inte används konsekvent. Innebörden är emellertid i detta sammanhang en verksamhet som genererar inkomst. Exempelvis kan en person ha två anställningar, två verksamheter som genererar inkomst. I den fortsatta framställningen används dock begreppet förvärvskälla. För vidare diskussion se SOU 1995:137 s. 31-32.

⁶⁷ Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002., Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08 och Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08.

⁶⁸ Se b.l.a. prop. 1996/97:154 s. 62, SOU 1995:137 s. 20f, s. 34 och Silfverberg Christer, A 2 Inkomst av tjänst, SN 2009 s. 324.

⁶⁹ Enligt källteorin ska endast inkomster ur varaktiga inkomstkällor beskattas. För beskattning ska först bestämmas om de finns en stabil inkomstkälla och vid fastställande av en sådan ska alla inkomst från källan beskattas. Finns ingen varaktig inkomstkälla ska, enligt teorin, ingen beskattning ske. SOU 1995:137 s. 30.

⁷⁰ Se b.l.a. prop. 1996/97:154 s. 62, SOU 1995:137 s. 20f, s. 34 och Silfverberg Christer, A 2 Inkomst av tjänst, SN 2009 s. 324.

⁷¹ RÅ 1992 ref. 55 I och II, RÅ 1994 ref. 18 samt RÅ 2003 ref. 2.

⁷² Prop. 1996/97:154 s. 20f. och SOU 1995:137 38-41.

⁷³ SOU 1995:137 38-41.

kompetens, fortbildningskostnader,⁷⁴ är avdragsgilla. Efter en genomgång av praxis⁷⁵ argumenteras dock i förarbetena att avdrag medges för utbildning under pågående anställning som har som ändamål att medföra högre kompetens, dvs. haft karaktär av en grundutbildning.⁷⁶ Förarbetena uttrycker således att det inte finns något avdragsförbud mot att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla. Istället är det avgörande huruvida kostnaden kan ses som fullgörande av tjänst eller för intäkternas förvärvande eller bibehållande.⁷⁷ För sådana kostnader är det underordnat om inkomstkällan samtidigt förbättras. Till sist konstateras i förarbeten att det är en bevisfråga att avgöra om en inkomstkälla är en del av fullgörande av tjänst eller för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Det är den skattskyldige som ska styrka att det rör sig om en kostnad för fullgörande av tjänst.⁷⁸

Det avgörande för avdragsrätten för agentarvode skulle, med ovan angivna argumentation, vara om arvodet är en kostnad för fullgörande av tjänst eller för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Det skulle vara underordnat om arvodet samtidigt innebar att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla.

Det ska i sammanhanget även noteras ett avgörande av HFD från 2012.⁷⁹ Domen gäller utbildningskostnader som en revisor haft för att ha möjlighet att ansöka om en titel som auktoriserad redovisningskonsult. Kostnaden är avdragsgill och HFD fastslår att en prövning ska ske efter en samlad bedömning av utbildningens innehåll, syfte och betydelse för verksamheten samt sambanden till verksamheten. HFD bedömer således nyttan för och sambanden till verksamheten och väljer att bortse från att väga in om avdrag för kostnaden samtidigt innebär att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla.

⁷⁴ Tre fall som nämns är RÅ 1947 Fi 863, RÅ 1994 ref. 4 samt RÅ 1994 not 55.

⁷⁵ RÅ 1967 ref. 52 I och III, RÅ 1994 not. 55.

⁷⁶ SOU 1995:137 s. 39-40.

⁷⁷ Jfr. prop. 1995/96:231 s. 21 där det anges fullgörande av tjänsten medan det i SOU 1995:137 s. 44 anges intäkternas förvärvande eller bibehållande.

⁷⁸ Prop. 1996/97:154 s. 20f och SOU 1995:137 41.

⁷⁹ RÅ 2012 ref. 38.

Skulle det finnas en generell inskränkning mot att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla bör det inte vara möjligt att få avdrag för kostnader som avser grundutbildning, med andra ord kostnader som medför en högre kompetens. I målet tas ingen hänsyn till huruvida utbildningen är nödvändig för att bibehålla inkomstkällan. Det kan t.o.m. anföras att titeln auktoriserad redovisningskonsult inte i sig är nödvändig för att bibehålla inkomstkällan, utan att det istället endast är en konkurrensfördel. Kostnaden kan således vara till nytta och ha ett samband med verksamheten, men inte i betydelsen att bibehålla förvärvskällan, utan istället för att utvidga den. Argumentation som förs i förarbetena, att det primära för avdragsrätten är att beakta om en inkomst är till för förvärvande eller bibehållande av inkomster och inte huruvida det är för att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla, förstärks därmed ytterligare med beaktande av HFD:s avgörande.⁸⁰

Ytterligare ett avgörande från HFD, som handlar om kostnader för att söka arbete, bör i sammanhanget beröras.⁸¹ HFD fastslår att avdrag för kostnaderna i samband med en sökande av arbete är avdragsgilla. I motiveringen anföras att personen uppbär en arbetslöshetsförsäkring, vilken har ett lagstadgat krav på ett aktivt arbetssökande för fortsatta utbetalningar.⁸² Skulle det finnas en generell inskränkning mot att göra avdrag för kostnader för att förvärva en ny förvärvskälla, bör inte kostnader för att söka arbete vara avdragsgill. HFD skulle därmed inte haft möjlighet att medge avdrag för kostnaderna.

Vid en sammanvägning av den anförda argumentationen bör det inte föreligga någon generell inskränkning mot att medge avdrag för förvärv, förbättring och utvidgning en förvärvskälla. HFD påpekar att kostnader som har ett direkt samband med förvärv av en förvärvskälla eller utvidgning eller förbättring av en befintlig förvärvskälla *i princip* inte ger rätt till avdrag. Det tillagda *i princip* tillsammans med tidigare förda argumentation, tyder på att något generellt förbud mot avdrag för att förvärv, förbättring och utvidgning inte föreligger.⁸³ Möjligheten till avdrag för idrottsutövaren, avseende arvudet till agenten, bör således inte vara utesluten med anledning av att ersättningen avser att förvärva, förbättra

⁸⁰ RÅ 2012 ref. 38.

⁸¹ RÅ 2008 ref. 31.

⁸² RÅ 2008 ref. 31.

⁸³ RÅ 1992 ref. 55 I och II, RÅ 1994 ref. 18 samt RÅ 2003 ref. 2.

eller utvidga förvärvskällan. Istället är det primära att utreda om ersättningen till agenten kan beaktas som fullgörande av tjänst eller för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

För att avgöra om idrottsagentens arvode är en avdragsgill kostnad behöver det således bestämmas om arvodet är en kostnad för fullgörande av tjänst eller är en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Problemet är emellertid att det inte utarbetats någon entydig hållning i lag, förarbeten eller praxis till vad som innefattas i rekvisiten fullgörande av tjänst eller för intäkternas förvärvande och bibehållande. Det har inte fastställts när det finns ett erforderligt samband mellan kostnaden och tjänstens fullgörande eller för intäkternas förvärvande eller bibehållande.⁸⁴ Bristen på entydig vägledning för rätten till avdrag åskådliggörs av att Skatteverket skriver i sin handledning att det inte framkommer av lagtext vilka utgifter som är nödvändiga för tjänstens fullgörande. Skatteverket anser att bedömning av huruvida en utgift är avdragsgill eller inte ska ske utifrån om utgiften är nödvändig för tjänstens utförande.⁸⁵ Vad som anses som nödvändigt framhävs dock inte, utan Skatteverket påpekar istället att tolkningen av om en utgift är avdragsgill eller inte ska ske utifrån om utgiften är nödvändig för tjänstens utförande.⁸⁶

Vidare illustreras svårigheten med att avgöra huruvida en kostnad är avdragsgill eller inte genom Pahlsons studie av avdragsrättens gränsdragningsproblematik. I studien, som baseras på analys av praxis, föreslås ett antal sambandskriterier, nödvändighet, främjande av förvärvsverksamhet, normalitet, exklusivitet och rimlighet, som kan användas för att diskutera om en kostnad är avdragsgill. Emellertid påtalas det i studien att sambandskriterierna är relativa, dvs. används i skiftande styrka, beroende på vilket område som behandlas. I utvärderingen fastslås att kriterierna förekommer i för stora variationer, vilket medför att de inte kan användas som ett enhetligt verktyg för att fastställa gällande rätt. Till syftandes och sist är för ovisst att använda dem för att påvisa hur HFD kommer bedöma en fråga.⁸⁷

⁸⁴ Gunnarsson Åsa, Skattenytt, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik, SN 1998 s. 556.

⁸⁵ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst för taxeringsåret 2013 s. 743.

⁸⁶ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst för taxeringsåret 2013 s. 743.

⁸⁷ Pahlsson Robert, Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, s. 254-256.

Det finns således svårigheter med att avgöra när en kostnad är avdragsgill, dvs. när en kostnad innefattas i begreppen för intäkternas förvärvande eller bibehållande eller för tjänstens fullgörande. För att bestämma om ett utbetalt arvode är avdragsgillt ska idrottsagentens verksamhet jämföras med praxis som rör avdragsrätten för kostnader som liknar agentarvodet. Jämförelsen sker, för att lika fall ska behandlas lika, enligt likhetsprincipen.⁸⁸ Det innebär att om det finns fall i praxis som liknar agentarvode, där avdrag medges, ska även agentarvodet vara avdragsgillt.

2.3.3 Finns det fall i praxis där avdrag medges med omständigheter som liknar ett utbetalt agentarvode?

Det är problematiskt att avgöra vilka fall som har tillräckligt lika omständigheter med ett utbetalt agentarvode. Den mest intressanta situationen i förhållande till avdragsrätten, för ett utbetalt agentarvode, är möjligheten till avdrag för rättegångskostnader. Situationerna påminner om varandra då det vid såväl ett utbetalt arvode till advokat som vid ett utbetalt arvode till idrottsagent betalas en ersättning för att erhålla tjänster av en person som besitter särskilda kunskaper.

HFD medger avdrag för advokatkostnader i samband med en arbetsrättslig tvist som gäller uppsägning eller omplacering.⁸⁹ I domen har rättegångskostnader uppkommit då en person inlett en process i domstol för att personen anser sig ha gått miste om en förväntad framtida löneutveckling. Rättegångskostnaderna fastslår HFD är avdragsgilla eftersom skälet, att försvara sin rätt till en förutsebar löneutveckling, är en sådan kostnad som avser att förvärva eller bibehålla intäkter. Domstolen påpekar att de omplaceringsalternativ som erbjudits gäller tjänster där löneökning skulle utebli under en längre tid. Dessa alternativa placeringar framstår därför som ekonomiskt väsentligt mindre förmånliga. Då det finns fog för rättegångstalan medges avdrag för rättegångskostnaderna.⁹⁰ HFD medger således avdrag för en kostnad som avser att försvara en kommande löneutveckling genom att likställa denna med att förvärva eller bibehålla intäkter. Det är intressant med tanke på att rättegångskostnaderna inte föranleddes av att personen skulle få ha kvar sin lön, utan som

⁸⁸ Principen är fastställd i grundlag genom 1:9 Regeringsformen (1974:152). Se även Lodin Sven Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 36f.

⁸⁹ RÅ 1993 ref. 34.

⁹⁰ RÅ 1993 ref. 34.

ett skydd mot förlust av förväntade framtida ersättningar. Alternativen till att inte försvara denna rätt påpekas vara ekonomiskt väsentligt mindre förmånligt.

Kan möjligheten att dra av rättegångskostnader även appliceras på agentkostnader? Går det att argumentera för att idrottsutövaren går miste om en förväntad löneutveckling utan agentens hjälp? Enligt likhetsprincipen ska lika fall behandlas lika, men är HFD ställningstagande avseende rättegångskostnader tillräcklig lik agentkostnaden för att kunna appliceras även på denna kostnad?

I domskälen tolkar HFD avdragsrättens lagstadgade krav, på att förvärva eller bibehålla intäkter, till att även innefatta och att försvara rätten till en med tjänsten förutsebar löneutveckling. Dessutom krävs att det finns fog för att föra talan.⁹¹ HFD:s ställningstagande är av generell karaktär och sker utan att öppet motivera resonemanget i rättskällorna. Det är även svårt att definiera vad som inbegrips i begreppen tjänst och förväntad löneutveckling. Det måste vidtas försiktighet, vid sådana situationer, från att dra generella slutsatser från endast ett rättsfall vid tillämpning på ett annat enskilt fall.⁹² Ställningstagandet indikerar dock att riktningen är att avdrag är möjlig, för agentarvodet, om det kan motiveras med att det finns fog för att skydda en förväntad löneutveckling.

Det krävs dessutom en subsumtionstolkning, dvs. att avgöra om omständigheterna för agentarvodet och rättegångskostnaderna i domen är tillräckligt lika, för att kunna dra en säkrare slutsats över att domen också går att tillämpa på agentarvodet.⁹³ Det finns både för- och motargument för att en jämförelse av omständigheterna, i de båda fallen, går att tillämpa.

Det som talar för att omständigheter ska anses lika är att båda kostnaderna uppkommer när extern hjälp, som äger särskild kunskap, anlitas för att försvara rätten till en förväntad löneutveckling. Det torde vara fallet då agenter är vanligt förekommande bland

⁹¹ RÅ 1993 ref. 34.

⁹² Pahlsson Robert, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 121-122.

⁹³ Pahlsson Robert, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN s. 119-120.

idrottsutövare och idrottsutövaren utan att anlita en agent riskerar att få lägre lön,⁹⁴ dvs. inte erhålla den lön och löneutveckling som hade varit möjlig med en agent.

Det som talar emot att omständigheterna är lika är att domen avser rättegångskostnader till en advokat för biträde i en arbetsrättslig tvist, vilket är en helt olik verksamhet än den som agenten bedriver. Det finns många enskilda faktorer i de båda verksamheterna som kan ha påverkan på bedömningen av avdragsrätten, såsom att domen rör en process i domstol medan ett agentarvode hänförs till en avtalsförhandling. Dessutom kan betydelsen av att anlita en advokat och en agent kan skilja sig åt.

Sammanfattningsvis är det således svårt att med endast en dom, avseende avdragsrätten för rättegångskostnader, avgöra om idrottsutövarens ersättning till en agent kan omfattas av det lagstadgade kravet för avdragsrätt, utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande.⁹⁵ En jämförelse är i sig själv subjektiv, vilket innebär att det råder osäkerhet över om det finns ett tillräckligt likt fall, med ett utbetalt agentarvode, i praxis. Något tillfredställande svar på frågan kan därför inte ges, men att rättegångskostnader är avdragsgilla under vissa förutsättningar indikerar att en möjlig avdragsrätt kan finnas.

Vad som däremot är möjligt att konstatera, med ovanstående resonemang, är att kammarrättens ställningstagande om att konsekvent neka till avdrag, för agentarvodet, inte förefaller innebära att avdrag aldrig är möjligt.⁹⁶ HFD öppnar för möjligheten då domstolen väljer att inte besvara frågan och efter en utredning konstateras att det inte finns något generellt förbud mot att medge avdrag för att förvärva, förbättra eller utvidga en förvärvskälla.⁹⁷ Avgörande är huruvida kostnaden har ett samband med tjänstens fullgörande eller är till för att förvärva eller bibehålla intäkter. Någon tillfredställande vägledning om vad det innebär i det aktuella fallet ges dock varken i lagtext, förarbeten eller, som beskrivits i nuvarande avsnitt, praxis.

⁹⁴ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 37.

⁹⁵ 12:1 IL.

⁹⁶ Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002, Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08, Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

⁹⁷ Se kap. 2.3.2.

2.4 Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur idrottsagentens arvode ska beskattas enligt svensk rätt. Det finns ett intresse för såväl klubbar som idrottsutövare på hur syftets uppfylls, då båda parter kan drabbas av olika skattemässiga konsekvenser beroende på utgången. För idrottsutövarens del innebär ett utbetalt arvode att idrottsutövaren kan förmånsbeskattas.⁹⁸ Vidare förfaller det finns en möjlighet för idrottsutövaren att göra avdrag, men det finns inte tillräckligt med vägledning i lag, förarbeten eller praxis för att dra en tillfredställande slutsats.

⁹⁸ 11:1 IL.

3 Skattemässiga konsekvenser för klubben vid utbetalning av ett arvode till idrottsagenten

3.1 Inledning

I kapitel två utreds de skattemässiga konsekvenserna som kan uppkomma för en idrottsutövare. I det nu aktuella kapitlet behandlas istället varför uppsatsens syfte, hur ett utbetalt agentarvode ska beskattas, är av vikt även för idrottsutövarens motpart klubben. Olika skattemässiga konsekvenser kan uppkomma för klubben, precis som för idrottsutövaren, vid utbetalning av ett arvode.

Grunden för vilka skattemässiga konsekvenser som uppkommer för klubben i samband med agentarvodet beror på vilken karaktär som kostnaden har för klubben. Det kan antingen röra sig om en lönekostnad, som utbetalas till idrottsutövaren, eller en kostnad som klubben haft i sin egen verksamhet, som kan refereras till en konsultkostnad. Utredning av hur det avgörs, vilken karaktär ett arvode har, görs i nästföljande kapitel fyra.

Inledningsvis i kapitlet utreds om klubben har avdragsrätt för arvodet och om avdragsrätten skiljer sig åt beroende på om arvodet är en lönekostnad eller en konsultkostnad. Vidare utreds övriga beskattningseksekvenser, om klubben får göra avdrag för den ingående momsen, om det finns en skyldighet att betala arbetsgivaravgift, huruvida skatteavdrag ska göras och om klubben ska inlämna kontrolluppgift, som är av betydelse för klubben.

3.2 Kan klubben göra avdrag för agentarvodet?

I kapitel två utreds om idrottsutövaren får göra avdrag för idrottsagentens arvode. Följdfrågan som uppkommer är om arvodet är avdragsgillt även för klubben, samt om det finns någon skillnad i om arvodet beaktas som en lönekostnad eller konsultkostnad för klubben.

En klubb ska ta upp alla inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet som uppkommer på grund av förvärvsverksamhet och som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.⁹⁹ Vidare har avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet en identisk

⁹⁹ 13:1 IL.

lydelse med den som finns för inkomstslaget tjänst. För rätt till avdrag ska det vara en utgift för förvärvande och bibehållande inkomster.¹⁰⁰

Det centrala för avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet är att det rör sig om en kostnad i verksamheten. Betraktas en utgift som en driftkostnad medges avdrag oavsett om utgiften samtidigt utgör en kostnad för att förvärva, utvidga eller förbättra en inkomstkälla.¹⁰¹ Det bör således vara möjligt att göra avdrag för agentens kostnad oavsett om det rör sig om en personalkostnad eller en konsultkostnad. I praxis har det medgetts avdrag för både konsult- och personalkostnader i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁰²

Samma osäkerhet som finns vid avdrag för ett utbetalt agentarvode för idrottsutövaren finns därmed inte för klubben. Det står klart att arvodet blir avdragsgillt för klubben oavsett vilken typ av kostnad det är.

3.3 Hur påverkas momsen vid utbetalning av agentarvode?

En av de skattemässiga konsekvenserna som är av betydelse för klubben, vid utbetalning av ett agentarvode, är om det går att göra avdrag för den ingående momsen. Moms är en indirekt skatt på konsumtion som ska inbetalas av en näringsidkare som yrkesmässigt säljer tjänster och varor.¹⁰³ På försäljningspriset av varor och tjänster lägger näringsidkaren på en utgående moms om 6, 12 eller 25 %.¹⁰⁴ Från den utgående momsen kan en skattskyldig göra avdrag för den ingående momsen för de varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat till sin verksamhet.¹⁰⁵ För rätt till avdrag krävs att den ingående momsen måste hänföras till förvärv i verksamheten, användas eller förbrukas i verksamheten.¹⁰⁶

Hur kostnaden ska beaktas, som en konsultkostnad eller lönekostnad, har inverkan på huruvida en klubb får göra avdrag för sin ingående moms på de tjänster agenten utfört.

¹⁰⁰ Jfr. 12:1 med 16:1 IL.

¹⁰¹ Prop. 1996/97:154 s. 44, 57 samt SOU 1995:137 s. 43.

¹⁰² För avdrag av konsultkostnader se bl.a. RÅ 1989 not 186 samt RÅ 2009 ref. 48 och för avdrag av personalkostnader se bl.a. RÅ 1974 ref. 16 samt RÅ 2008 ref. 86.

¹⁰³ 1:1-2 ML.

¹⁰⁴ 1:8 st. 1, 8:2 och 7:1 ML.

¹⁰⁵ 8:2-3 ML.

¹⁰⁶ 8:3 ML, se även bl.a. RÅ 1999 not 176 och RÅ 2004 ref. 112.

Om arvodet betraktas som en konsultkostnad är det möjligt att göra avdrag för den ingående momsen, då arvodet är för en tjänst som klubben förvärvat till sin verksamhet.¹⁰⁷ Skulle emellertid arvodet vara hänförlig till idrottsutövaren och därmed en lönekostnad kan inget avdrag göras för den ingående momsen, eftersom den inte går att hänföra till förvärv i verksamheten eller för att användas eller förbrukas i den.¹⁰⁸

Det ska noteras att det finns ett undantag till rätten att göra avdrag för den ingående momsen för omsättning av varor och tjänster hos allmännyttiga ideella föreningar.¹⁰⁹ Innebörden är att den klubb som anses uppfylla de i lagen uppställda kriterierna undantas från viss typ av inkomstbeskattning samt skattskyldighet för momsen.¹¹⁰ Med anledning av att skattskyldighet för moms försvinner, får inte heller avdrag göras för ingående moms. För de klubbar som omfattas av denna bestämmelse saknas därmed betydelse i detta avseende hur agentkostnaden ska beaktas. Eftersom den sportsliga verksamheten i idrottsklubbar idag drivs som såväl ideella föreningar som aktiebolag kan detta beröra vissa av de klubbar som kommer i kontakt med idrottsagenter.¹¹¹

3.4 Hur påverkas arbetsgivaravgifterna vid utbetalning av agentarvode?

Ytterligare en skattekonsekvens som påverkar en klubb, vid utbetalning av ett agentarvode, är om arbetsgivaravgifter utgår på den erlagda ersättningen till agenten. Arbetsgivaravgift är en avgift som ska utbetalas av arbetsgivaren på löner och andra förmåner som arbetstagaren erhållit.¹¹² I normalfallet uppgår arbetsgivaravgiften till 31,42 % av det totalt utbetalda beloppet och består bland annat av föräldraförsäkringsavgift, allmän löneavgift och sjukförsäkringsavgift.¹¹³ För personer under 26 år ska reducerad arbetsgivaravgift betalas med 15,49 % av den totala ersättningen till arbetstagaren.¹¹⁴

¹⁰⁷ 8:3 ML.

¹⁰⁸ Se bl.a. RÅ 2004 ref. 112.

¹⁰⁹ 4:8 ML.

¹¹⁰ 7:7 IL samt 4:8 ML.

¹¹¹ För idrottens egen reglering av möjligheten att bedriva idrottslig verksamhet i aktiebolagsform se 11:3-3a RF:s stadgar i lydelse efter RF-stämman 2011.

¹¹² 2:1, 4 och 10 SAL.

¹¹³ 2:26 SAL samt 1, 3§§ Lag (1994:1920) om allmän löneavgift (LAU).

¹¹⁴ 2:28 SAL samt 3§ LAU.

Historiskt har det förts en diskussion om arbetsgivaravgifter ska betalas för idrottsutövare. HFD stadgar dock i en dom från mitten av 80-talet att ersättning till en idrottsman var att ”[...jämföras med ersättning för förvärvsarbete på grund av anställning.]”.¹¹⁵ Efter domen gäller att ingen arbetsgivaravgift ska utgå om ersättningen till idrottsutövaren understiger ett halvt prisbasbelopp per år (22 250 SEK för 2013). Som krav ställs att det är en ideell förening som omfattas av de särskilda reglerna för inkomstbeskattning och har ett huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet.¹¹⁶ Det torde sällan ske att agenter involveras i affärer som rör en sådan ringa inkomst. En agent torde uteslutande involveras i affärer som rör belopp som överstiger ett halvt prisbasbelopp, vilket således innebär att regeln inte blir tillämplig. Huruvida arbetsgivaravgifter ska utbetalas i samband med ett utbetalt agentarvode bör således alltid vara aktuellt.

Om arvodet för agenten är hänförligt till idrottsutövaren blir följden att arvodet är en lönekostnad, på vilken arbetsgivaravgifter betalas om 31,42 % eller 15,49 % av den ersättning som utgår till agenten.¹¹⁷ Tillhör kostnaden istället klubben blir det en konsultkostnad på vilken arbetsgivaravgiften inte behöver betalas.¹¹⁸

3.5 Skatteavdrag och kontrolluppgift

Slutligen är det från klubbens sida av vikt att veta hur idrottsagentens arvode ska beskattas med anledning av skatteavdrag och inlämning av kontrolluppgifter. Preliminärskatt ska för ett beskattningsår betalas med ett belopp som i möjligaste mån motsvarar den slutliga skatten.¹¹⁹ I underlaget för preliminärskatt ska såväl kontant ersättning som skattepliktiga förmåner räknas in.¹²⁰ Inbetalningen av preliminärskatt säkerställs genom att den som utbetalar skattepliktig ersättning också gör skatteavdrag vid utbetalningstillfället.¹²¹ Det är därmed arbetsgivaren som ska inbetala den preliminära skatten för arbetstagaren. Vidare

¹¹⁵ RÅ 85 1:39.

¹¹⁶ 2:19 SAL samt 2:6-7 Socialförsäkringsbalk (2010:110) SFB.

¹¹⁷ 2:1, 4, 10, 26 SAL samt 1, 3§§ LAU.

¹¹⁸ 2:1, 4 och 10 SAL.

¹¹⁹ 8:1-2 SFL.

¹²⁰ Prop. 2002/03:123 s. 10.

¹²¹ 8:4 samt 10:2 SFL.

ska även kontrolluppgift lämnas in om ersättning eller förmån har utbetalats som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.¹²² Det är den som utbetalat en ersättning som är skyldig att inlämna en kontrolluppgift om utgiven ersättning.¹²³

För klubben är det därmed av vikt att på förhand veta arvodets karaktär, eftersom klubben blir skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift på en lönekostnad. För en konsultkostnad har klubben däremot inga sådana skyldigheter.

3.6 Sammanfattning

Uppsatsen utreder de olika möjligheterna för hur beskattning av idrottsagentens arvode ska ske enligt svensk rätt. När arvodet är hänförligt till klubben sker ingen beskattning av idrottsutövaren, medan klubben kan göra avdrag för ingående moms,¹²⁴ inte är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag.¹²⁵ När agentarvodet är hänförligt till idrottsutövaren ska klubben istället betala sociala avgifter, göra skatteavdrag, lämna kontrolluppgifter och har ingen möjlighet att göra avdrag för ingående moms. Samtidigt ska idrottsutövaren ta upp beloppet som en förmån till beskattning. Huruvida idrottsutövaren sedan får göra avdrag för agentarvodet anses dock fortfarande inte helt klart.¹²⁶

Uppsatsen utreder i kapitel två och tre de olika möjligheterna av beskattning som kan ske av ett utbetalt agentarvode i svensk rätt. I nästföljande kapitel fyra utreds vem agentarvodet är hänförligt till.

¹²² 15:2 SFL.

¹²³ 15:4 SFL.

¹²⁴ 8:2-3 ML. Förutsatt att klubben får göra avdrag för ingående moms, se kap. 3.3.

¹²⁵ 8:4, 10:2 och 15:2 SFL samt 2:1, 4 och 10 SAL, se kap. 3.4 och 3.5.

¹²⁶ Se kap. 2.3.

4 Vem är idrottsagentens arvode hänförlig till?

4.1 Inledning

Som framgår i kapitel två och tre uppstår en rad olika skattemässiga konsekvenser beroende på vem agentarvodet hänförs till. Då uppkommer frågeställningen; är agentarvodet alltid hänförligt, antingen till klubben eller till idrottsutövaren eller kan det variera, dvs. att arvodet under vissa förutsättningar kan tillhöra idrottsutövaren eller klubben? Följdfrågan är om agentarvodets tillhörighet kan variera, vad är det då som avgör vem arvodet tillhör? I kapitlet utreds nämnda frågeställningar för att utreda uppsatsens syfte, dvs. hur ett utbetalt agentarvodet ska beskattas enligt svensk rätt.

4.2 Domar från kammarrätten gällande vem idrottsagentens arvode är hänförlig till

Det finns varken i lagtext eller i förarbeten någon vägledning till vem ett agentarvode ska vara hänförligt till. Inte heller har HFD avgjort någon dom i frågan. Däremot har kammarrätten avgjort fyra domar med likartade förutsättningar, en ersättning har utbetalats till en agent i samband med förhandling av idrottsutövarens avtal.¹²⁷

Domarna har ett svagare rättskällevärde, vilket föranleder att försiktighet ska vidtas vid användning för att utreda rådande rättsläge.¹²⁸ I domarna behandlas emellertid uppsatsens direkta syfte, dvs. en agentsättning som har utbetalats för tjänster i samband med en affär mellan klubb och idrottsutövare. Därför genomförs en utförlig utredning av domarna, vilken fungerar som utgångspunkt för en vidare analys av rättsläget gällande vem ett utbetalt agentarvode ska vara hänförligt till.

¹²⁷ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹²⁸ Se kap. 1.4.

I kammarrättens fyra avgöranden tas ställning till frågan vem, dvs. idrottsutövaren eller klubben, som ett agentarvode ska vara hänförligt till.¹²⁹ Utgången av domarna skiljer sig åt, i ett par mål är agentarvodet klubbens,¹³⁰ medan arvodet istället tillhör idrottsutövaren i de två andra målen.¹³¹ Som utreds i uppsatsen uppstår således olika beskattningssituationer för idrottsutövaren och klubben beroende på utgången av målen.

I den första av kammarrättens domar var förutsättningarna att en ersättning hade betalats från en klubb till en agent i samband med en förlängning av ett avtal mellan en idrottsutövare och en klubb.¹³² Idrottsutövaren och klubben menar att agenten arbetat på uppdrag av klubben, medan kammarrätten fastslår att Skatteverket har gjort det tillräckligt sannolikt att idrottsutövaren var agentens uppdragsgivare. Som bevisning presenterar Skatteverket ett avtal mellan idrottsutövaren och agenten med lydelsen ”*Nr 10 is the exclusive agent for the player regarding all matters concerning the player*”.¹³³ HFD meddelade i september 2012 att inte lämna prövningstillstånd i frågan och därmed låta kammarrättens avgörande stå fast. HFD hänvisar till att prövningstillstånd enligt lag¹³⁴ endast kan ges av två anledningar, att det är viktigt för ledningen av rättstillämpningen eller att det finns synnerliga skäl. I det aktuella fallet konstaterar HFD att det inte har framkommit skäl att meddela prövningstillstånd, utan att ange någon vidare motivering.¹³⁵

Förutsättningarna i den andra domen från kammarrätten var att en summa hade utbetalats till en agent av en klubb i samband med att en idrottsutövare förlänger sitt kontrakt med klubben.¹³⁶ Kammarrätten fastställer att Skatteverket har gjort tillräckligt sannolikt att agenten biträtt idrottsutövaren vid dennes förlängning av avtal med klubben. Agentarvodet

¹²⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹³⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10.

¹³¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹³² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹³³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹³⁴ Förvaltningsprocesslag (1971:291).

¹³⁵ Högsta Förvaltningsdomstolen, mål nr. 4434-12.

¹³⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11.

är således en förmån för idrottsutövaren. I domen anför Skatteverket att klubben erhållit en faktura från agenten där det är specificerat att fakturan rörde en förlängning av idrottsutövarens kontrakt. Dessutom visade Skatteverket att spelaravtalet var underskrivet av agenten i egenskap av idrottsutövarens agent.¹³⁷

I en tredje dom fastslår kammarrätten att agentarvodet är att hänföra till klubben, till skillnad mot de två tidigare refererade domarna.¹³⁸ Omständigheterna i domen var att agenter, i förevarande fall var två agenter inblandade, används vid en idrottsutövares byte av klubb. Domstolen fastställer att Skatteverket inte visat att det är tillräckligt sannolikt att det förelåg ett förhållande mellan idrottsutövaren och agenterna. Vad avser bevisningen påpekar domstolen att de åberopade avtalet samt utgivna fakturor inte visar att agenterna företrätt idrottsutövaren. Dessutom fastslås att den av Skatteverket anförda bevisningen i form av tidningsartiklar har mycket lågt bevisvärde.¹³⁹

Den fjärde domen från kammarrätten, gällande hänförlighet av ett agentarvode, rör en väletablerad idrottsutövares övergång från en storklubb i Europa till en ny klubb i Sverige.¹⁴⁰ Kammarrätten fastslår att Skatteverket inte har förmått att göra det tillräckligt sannolikt att agenten arbetat på uppdrag av idrottsutövaren vid förhandlingarna. Vid bedömningen fäster kammarrätten vikt vid om det föreligger ett formellt agentavtal mellan idrottsutövaren och agenten, eftersom domstolen konstaterar att ett avtal med styrka talar för att agenten utför tjänster åt idrottsutövaren och därmed är agentens uppdragsgivare. I utredningen av om det finns ett formellt avtal mellan idrottsutövaren och agenten fastställer kammarrätten att en skrivelse i avtalet mellan idrottsutövaren och klubben inte var tillräcklig bevisning. Kammarrätten fastslår att ett formellt avtal inte finns och utreder istället om de faktiska omständigheterna i samband med förhandlingarna kan visa att idrottsutövaren är agentens uppdragsgivare. Vid en sammanvägning av de faktiska omständigheterna fastställer kammarrätten att Skatteverket inte gjort det tillräckligt sannolikt att agenten arbetat på uppdrag av idrottsutövaren.¹⁴¹

¹³⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11.

¹³⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11, se även Förvaltningsrätten i Stockholm mål nr. 14712-10.

¹³⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11, se även Förvaltningsrätten i Stockholm mål nr. 14712-10..

¹⁴⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

¹⁴¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

4.3 Sammanfattande analys av kammarrättens domar

Det kan konstateras att det förefaller som agentarvodet kan hänföras till såväl klubben som till idrottsutövaren. I två av de refererade domarna är arvodet hänförligt till klubben, medan arvodet i de två andra målen istället är hänförliga till idrottsutövaren.¹⁴² Vem agentens arvode är hänförligt till, med utgångspunkt i domarna från kammarrätten, kan således variera. Det finns därmed inte en och samma beskattningskonsekvens som alltid uppkommer vid utbetalning av ett agentarvode.

Utgången av domarna från kammarrätten fastställer att agentarvodet kan behandlas olika, dvs. att arvodet kan hänföras till såväl klubben som idrottsutövaren, är inte överraskande. Vid beaktande av det vida spektra av tjänster som en agent kan erbjuda torde det uppkomma situationer när en idrottsutövare erhållit en förmån, dvs. att värdet av agentarvodet på något sätt utnyttjats eller använts av idrottsutövaren.¹⁴³ En agent är primärt en mellanhand mellan de olika aktörerna inom idrottssektorn, men utför inte en uppgift åt endast en part. En agent erbjuder istället en mångfald av tjänster.¹⁴⁴ För en idrottsutövare kan en agent vara behjälplig genom att bistå vid förhandling om ett nytt anställningsavtal eller hjälpa till att förbättra villkoren med en redan befintlig arbetsgivare.¹⁴⁵ Agenten kan även stödja idrottsutövaren med hjälp i kommersiella åtaganden såsom sponsring, marknadsföring och andra PR-frågor. Dessutom kan det röra sig om juridisk och ekonomisk rådgivning till idrottsutövaren.¹⁴⁶

För klubben kan det handla om att agenten ger råd eller att å klubbens vägnar förhandla och diskutera avtalsvillkor med en motpart.¹⁴⁷ Vidare kan en agent även vara en viktig del

¹⁴² Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm), Kammarrätten i Stockholm 14712-10, mål nr. 1720-11 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11, se kap. 4.2.2.

¹⁴³ 11:1 IL, prop. 1993/94:90 s. 82, prop. 2002/03:123 s. 10 och SOU 1993:94 s. 63, se även kap. 2.2.

¹⁴⁴ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 3, 19 och 25, se även art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter där det anges vilka typer av tjänster som ingår i agentverksamhet.

¹⁴⁵ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 23. Se exempelvis art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

¹⁴⁶ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 23f.

¹⁴⁷ Se exempelvis art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

för att introducera klubben för nya idrottsutövaren.¹⁴⁸ Dessutom kan även kommersiella aktörer, såsom sponsorer eller arrangörer, dra nytta av idrottsagentens tjänster genom att hjälpa till att locka till sig en idrottsutövare för att företräda sin sak.¹⁴⁹

En agent utför således tjänster åt både klubben och idrottsutövaren. Vem som drar nytta av de tjänster som agenten utför kan variera från fall till fall, vilket föranleder att arvodet kan vara hänförligt till olika parter vid olika situationer.

Agenten kan utföra tjänster åt båda parter. Det som emellertid är avgörande för utgången i kammarrättens domar är bakgrunden till målen och det uppställda beviskravet ”tillräckligt sannolikt”.¹⁵⁰ Kammarrätten anför i domarna att Skatteverket ska göra det tillräckligt sannolikt att agenten utför tjänster åt idrottsutövaren, något som Skatteverket lyckas med i två av fyra mål, men misslyckades med i de två andra. Skatteverket torde ha reagerat på hur agentarvodena behandlats av parterna. Förhållandet mellan agent, idrottsutövare och klubb måste beaktas mot bakgrund av de skattemässiga konsekvenser som uppkommer vid utbetalning av ett agentarvode. När arvodet är hänförligt till klubben finns ingen skyldighet för klubben att betala arbetsgivaravgifter och klubben kan dessutom göra avdrag för ingående moms. Därutöver undkommer idrottsutövaren helt skattemässiga konsekvenser.¹⁵¹

För både idrottsutövaren och klubben är det således gynnsamt att hänföra ett agentarvode till klubben. Det torde innebära att det finns en benägenhet hos parterna att hävda att arvodet tillhör klubben. Skatteverket väljer då att eftertaxera parterna och vid en eftertaxering åligger bevisbördan Skatteverket.¹⁵² I domarna fastställer kammarrätten att beviskravet för Skatteverket vid utbetalningen av agentarvodet är tillräckligt sannolikt,

¹⁴⁸ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission s. 3 och art. 1 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

¹⁴⁹ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 24.

¹⁵⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm), Kammarrätten i Stockholm 14712-10, mål nr. 1720-11 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11, se kap. 4.2.2.

¹⁵¹ 2:1, 4 och 10 SAL och 8:2-3 ML.

¹⁵² Se prop. 2002/03:106 s. 118-120, 233 och HFD 2012 ref. 65.

vilket Skatteverket uppfyller vid två fall. Utgången i domarna ska således beaktas mot bakgrund av bevisfrågan och mot att tillräcklig bevisning inte framförts av Skatteverket.

Från kammarrättens avgöranden kan sammantaget utläsas att agentarvodet kan hänföras till båda parter. Agenten utför en mängd olika tjänster som vid olika situationer kan vara till nytta för både klubben och idrottsutövaren. Följdfrågorna blir; hur ska bedömningen göras i det enskilda fallet av vem arvodet är hänförligt till och därmed vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer? Vilka kriterier ska beaktas vid ett sådant avgörande? I domskälen fastställer kammarrätten att ett formellt avtal mellan parterna är något som med styrka talar för att det föreligger ett förhållande.¹⁵³ Utgångspunkt i den fortsatta utredningen av vem arvodet till agenten ska vara hänförlig till är därmed att undersöka innebörden av om det finns ett agentavtal mellan parterna.

4.4 Vad är innebörden av att det finns ett avtal mellan parterna?

Agentens arvode kan hänföras till både klubb och idrottsutövare, vilket medför att olika beskattningskonsekvenser är aktuella för de inblandade parterna.¹⁵⁴ Vad är då avgörande för när arvodet ska anses hänförligt till klubben eller idrottsutövaren? I en av kammarrättens domar betonas att ett formellt agentavtal mellan idrottsutövare och agenten är något som med styrka talar för att agenten arbetar på uppdrag åt idrottsutövaren.¹⁵⁵ I övriga domar utreds även betydelse av ett formellt agentavtal.¹⁵⁶ Kammarrätten förefaller således uttrycka att det finns starka skäl att hänföra arvodet till idrottsutövaren då det föreligger ett civilrättsligt avtal mellan idrottsutövaren och agenten.

Det har i praxis utvecklats ett principiellt synsätt vid avgörandet av hur beskattning ska ske. HFD menar ”[...]att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd oavsett den beteckning som avtalen åsatts.”¹⁵⁷ Det påpekas att det inte är möjligt att ett skenavtal ska kunna ligga till grund för beskattning. Endast avtal som en enstaka rättshandling kan inte utgöra

¹⁵³ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

¹⁵⁴ Se kap. 2 och 3.

¹⁵⁵ Se kap. 4.3 och Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

¹⁵⁶ Se kap. 4.3 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm).

¹⁵⁷ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2007 ref. 38, RÅ 2007 ref. 61 I och II, RÅ 2008 not 169 och RÅ 2010 ref. 51.

grund för beskattning. Istället måste grunden för beskattning ske efter att en gemensam bedömning av att flera rättshandlingar värderats för att avgöra rättshandlingens verkliga innebörd, oavsett vilken beteckning som ges.¹⁵⁸ HFD har även vid ett flertal tillfällen avgjort beskattning med avvikelse från transaktionens yttre form, bland annat när det gällt ersättningar till fastighetsmäklares ansvarsförsäkring, vederlag vid gåva och förvärv av fastigheter efter dödsfall.¹⁵⁹ HFD uttalar specifikt att principen, att det är transaktionens verkliga innebörd som ska ligga till grund för beskattning, även åsyftar vilka personer som är avtalsparter i ett visst förfarande.¹⁶⁰ Därmed bör HFD:s ställningstagande, beskattning utifrån rättshandlingens verkliga innebörd oaktat dess yttre form, även appliceras på vilka som är avtalsparter vid en utbetalning av ett agentarvode, dvs. vem som är agentens uppdragsgivare.

Innebörden av HFD:s ställningstagande, om att beskattning ska ske utifrån dess verkliga innebörd, är föremål för en omfattande diskussion i doktrin. Debatten rör om det går att göra en s.k. genomsyn, samt i vilken omfattning en sådan genomsyn kan göras.¹⁶¹ Det är klart att det går att göra en skatterättslig bedömning av en rättshandling om innebörden av rättshandlingen är skild från den civilrättsliga etikett som rättshandlingen ges. Skenavtal kan således inte utgöra grund för beskattning, utan rättshandlingen omklassificeras då till dess verkliga innebörd.¹⁶² Ett sådant förfarande har i doktrin fått den omdiskuterade benämningen genomsyn eller civilrättslig genomsyn.¹⁶³

Vid beaktande av att beskattning ska ske enligt rättshandlingens verkliga innebörd, förefaller det okontroversiellt att HFD inte medgav prövningstillstånd för det fall där det

¹⁵⁸ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

¹⁵⁹ RÅ 1989 ref. 32, RÅ 1991 ref. 98 och RÅ 1992 ref. 102.

¹⁶⁰ RÅ 2007 ref. 61 II.

¹⁶¹ Se exempelvis Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 57f, Gäverth Leif, Möller Lars, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007 s. 652f, Hultqvist Anders, Rättshandlingens verkliga innebörd, SN 2007, s. 696f, Möller Lars, Genomsyn av rättshandlingar, SN 2011, s. 529f, Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003, s. 645.

¹⁶² RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II. Se även bl.a. Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 57 och 67, Bergström, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref. 27, SN 2004 s. 771f och Hultqvist Anders, Rättshandlingens verkliga innebörd, Skattenytt 2007, s. 703.

¹⁶³ Sture Bergström menar att begreppen ska undvikas, se bl.a. Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003, s. 10f. Begreppet används dock i den fortsatta framställningen.

mellan idrottsutövaren och agenten fanns ett avtal som med lydelsen ”*Nr 10 is the exclusive agent for the player regarding all matters concerning the player*”.¹⁶⁴ Kammarrätten tolkar att avtalet mellan agenten och idrottsutövaren betecknar att idrottsutövaren är agentens uppdragsgivare. Det framläggs inte i domen någon bevisning för att avtalet inte ger uttryck för rättshandlingens verkliga innebörd. Beteckningen på avtalet överensstämmer således med innebörden och beskattning ska då ske i enlighet med avtalet.¹⁶⁵

Det som däremot är mer omtvistat i doktrin är om det, förutom möjligheten att använda civilrättslig genomsyn av en civilrättslig rättshandling, även går att tillämpa en mer omfattande skatterättslig princip, skatterättslig genomsyn.¹⁶⁶ Innebörden skulle vara att en civilrättslig godtagbar rättshandling underkänns för att den genomförts enbart med anledning av att inbringa fördelaktiga skatteeffekter. Rättshandlingen stämmer då överens med den etikett som ges, men underkänns för att den genomförs för att uppnå önskade skatteeffekter. Principen skulle då innebära ytterligare en möjlighet att angripa skatteflykt, utöver den som är stadgad i skatteflyktslagen¹⁶⁷.¹⁶⁸ Diskussionen har uppkommit då HFD under åren använt sig av svårtolkade uttalanden i sina motiveringar och stundom använt sig av ett okonsekvent språkbruk.¹⁶⁹

Det som kan uttydas av senare praxis är att det inte tycks förekomma någon möjlighet till skatterättslig genomsyn. HFD uttrycker att:

¹⁶⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11 och Högsta Förvaltningsdomstolen, mål nr. 4434-12.

¹⁶⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

¹⁶⁶ Se bl.a. Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 57f, Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003 s. 645 och Lodin Sven Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, elfte upplagan, s. 630ff.

¹⁶⁷ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁶⁸ Se bl.a. Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 57-59, Lodin Sven Olof m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 630f och Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003 s. 9f.

¹⁶⁹ HFD talar om att de ekonomiska konsekvenser som avtalet haft för de skattskyldiga ska beaktas i bl.a. RÅ 1994 ref. 52 I-II och 1998 ref. 58 medan det påtalas i RÅ 1989 ref. 62 I-II att stor restriktivitet ska iakttas vid omtolkning av ett civilrättsligt giltigt avtal. I RÅ 1994 ref. 56 påpekar HFD att bedömningen ska göras om transaktionen varit affärsmässigt motiverad. I RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not 169 framhåller HFD att effekterna av de skattemässiga konsekvenserna saknar betydelse för ett avgörande. Andra domar som anses bidra till debatten är: RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1989 ref. 127, RÅ 1990 ref. 101, RÅ 1993 ref. 86, RÅ 1994 ref. 52 I och II, RÅ 1996 ref. 16, RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2000 ref. 56.

”De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid en prövning enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt, vilken emellertid inte är aktuell i målet.”¹⁷⁰

I en annan dom uttalar HFD att: *”Inte heller kan den omständigheten att beskattningen av övervärdet eventuellt inte kommer att äga rum i Sverige och att detta kan ha varit den väsentliga avsikten med transaktionerna tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd.”*¹⁷¹ Till sist påpekar HFD att *”För att ett avtal skall kunna frångås vid beskattningen skall det stå klart att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om.”*¹⁷² Med beaktande av senare praxis förefaller det således som att det inte finns någon möjlighet till skatterättslig genomsyn. Rättsläget är emellertid fortfarande osäkert då lagstiftaren inte med tydlighet har stadgat gällande rättsläget

Sammantaget kan konstateras att agentarvode primärt ska anses hänförligt i enlighet med det avtal som finns mellan parterna. Med andra ord, finns det ett avtal som exempelvis påtalar att idrottsagenten utför tjänster åt idrottsutövaren ska arvodet anses hänförligt till idrottsutövaren. Klubben ska då betala arbetsgivaravgifter för idrottsutövaren, göra skatteavdrag, lämna kontrolluppgift samt har ingen möjlighet att göra avdrag för ingående moms.¹⁷³ Idrottsutövaren ska ta upp beloppet till beskattning som en förmån.

Återspeglar inte beteckningen av agentavtalet den verkliga innebörden, att avtal exempelvis pekar ut klubben som uppdragsgivare när den verkliga uppdragsgivaren är idrottsutövaren, tolkas avtalet med dess verkliga innebörd. Det rör sig då om ett skenavtal som går att se igenom. En sådan genomsyn görs utifrån en helhetsbedömning för att avgöra den verkliga innebörden av rättshandlingen.¹⁷⁴

¹⁷⁰ RÅ 2004 ref. 27.

¹⁷¹ RÅ 2008 not 169.

¹⁷² RÅ 2007 ref. 61 I.

¹⁷³ 8:4, 10:2, 15:2 SFL, 2:1, 4, 10 SAL och 8:2-3 ML, se kap. 3.3, 3.4 och 3.5.

¹⁷⁴ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

Den andra möjligheten att se igenom ett agentavtal, skatterättslig genomsyn, är mer tveksam. Dels med anledning av att rättsläget förefaller uttrycka att en skatterättslig genomsyn inte är möjlig, men även dels för att en sådan genomsyn inte verkar sannolik på agentförhållandet. Den enda tänkbara situationen för en skatterättslig genomsyn torde vara när det finns ett civilrättsligt avtal som utpekar att idrottsagenten utför tjänster åt klubben och avtalet återspeglar förhållandets riktiga innebörd. För såväl klubben som idrottsutövaren uppkommer då gynnsamma skattemässiga effekter. Ett avtalsförhållande mellan en idrottsagent och en klubb torde dock inte uppkomma i syfte att skapa ett skatterättsligt gynnsamt upplägg. Det torde inte vara den skattemässiga effekten av upplägget som är drivande för det uppkomna förhållandet, utan istället att det finns ett genuint behov från klubbens sida att utnyttja agentens tjänster. Att då tillämpa en skattemässig genomsyn enbart för att transaktionens konsekvens innebär en skattemässig fördel för parterna får bedömas som hårt och därmed som en osannolik utgång.

4.5 Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur ett utbetalt agentarvode ska beskattas enligt svensk rätt. Ett delsyfte är att utreda vad som avgör eller påverkar vem arvodet ska hänföras till. I kapitlet konstateras att idrottsagentens arvode kan vara hänförligt till såväl idrottsutövaren som klubben. Båda parter kan ha ett intresse av de tjänster som idrottsagenten utför. Det innebär således att olika skattekonsekvenser blir tillämpliga beroende på vem som arvodet är hänförligt till. Det som är avgörande för vem arvodet är hänförligt till är primärt det avtal som finns upprättat mellan idrottsagenten och dess motpart. Avtalet kan endast undantas som grund för beskattning i de fall det rör sig om ett skenavtal, dvs. avtalets beteckning skiljer sig från avtalets innebörd. Avtalets verkliga innebörd återspeglar då inte avtalets benämning.¹⁷⁵

För att avgöra rättshandlingens verkliga innebörd ska en gemensam bedömning av flera rättshandlingar värderas.¹⁷⁶ Kammarrätten anför, i det specifika fallet med ett utbetalt agentarvode, att det är de faktiska omständigheterna som påverkar vem agentarvodet tillhör.¹⁷⁷ Vilka rättshandlingar eller omständigheter i idrottsagentens verksamhet är av betydelse för att avgöra den verkliga innebörden? Vad händer vid de situationer när det inte

¹⁷⁵ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

¹⁷⁶ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

¹⁷⁷ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

finns ett avtal som reglerar agentens verksamhet? För att besvara frågorna utreds i nästföljande kapitel fem vad i idrottsagentens verksamhet som kan påverka vem idrottsagentens arvode tillhör.

5 Omständigheter som påverkar bedömningen av vem idrottsagentens arvode är hänförligt till

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur ett utbetalt agentarvode ska beskattas enligt svensk rätt. För att avgöra hur beskattning ska ske i det enskilda fallet måste det först avgöras vem arvodet är hänförligt till, då det uppkommer olika skattemässiga konsekvenser beroende på vem arvodet tillhör. Med anledning av att både idrottsutövaren och klubben kan nyttja de tjänster som agenten erbjuder kan arvodet tillhöra båda parter.¹⁷⁸

Primärt konstateras att arvodet kan tillhöra den person som avtalet mellan agenten och dess motpart utpekar.¹⁷⁹ Ett upprättat avtal kan endast frångås om det rör sig om ett skenavtal, dvs. att avtalets beteckning inte stämmer överens med dess innebörd.¹⁸⁰ För att avgöra om avtalets innehåll återspeglar dess betydelse ska en gemensam bedömning av flera rättshandlingar värderas för att bestämma rättshandlingens verkliga innebörd.¹⁸¹ Kammarrätten uttrycker i en dom avseende agentarvoden att det är de faktiska omständigheterna som ska vara avgörande för hur beskattning ska ske.¹⁸² Kammarrätten förefaller således avse att bedöma tillhörigheten av arvode utifrån de omständigheter som är för handen i det enskilda målet.

I kapitlet utreds därför vilka omständigheter som är karaktäristiska för idrottsagentens verksamhet, samt vilken påverkan omständigheterna har för att avgöra transaktionens verkliga innebörd. De behandlade omständigheterna kan vara av intresse av två olika anledningar. Dels för att utreda huruvida ett avtal stämmer överens med rättshandlingens verkliga innebörd och dels för att avgöra transaktionens verkliga innebörd då det inte finns ett avtal som reglerar parternas förhållande.

¹⁷⁸ Se kap. 4.3.

¹⁷⁹ Se kap. 4.4.

¹⁸⁰ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II, se även kap. 4.4.

¹⁸¹ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II, se även kap. 4.4.

¹⁸² Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

Syftet med kapitlet är att utreda de omständigheter som kan påverka bedömningen av vem arvodet tillhör. Därför utreds under varje rubrik den specifika frågans påverkan på vem ett agentarvode ska vara hänförligt till. Varje specifik fråga är därför i sig självständig. Således, beroende på omständigheterna i det specifika fallet, kan de behandlade delarna var för sig eller tillsammans påverka hur beskattning ska ske av ett agentarvode. Innehållet i kapitlet är uppdelat i tre delar: den civilrättsliga regleringen av agenten, den civilrättsliga regleringen av att ta betalt av arbetssökande samt de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet.

5.2 Den civilrättsliga regleringen av agenten

Civilrättsligt regleras en agents förfaranden i den s.k. agentlagen, vilken är en semi-dispositiv lag som innehåller bestämmelser om agentens förhållande till huvudmannen.¹⁸³ Lagen reglerar inte förhållandet med tredje man och är uppbyggd efter ett EU- direktiv.¹⁸⁴

Definitionen av en agent är en person, som för sin huvudmans räkning, självständigt och varaktigt verkar för försäljning eller köp av varor genom att ta upp anbud eller att sluta avtal.¹⁸⁵ Agenten driver således sin verksamhet som en självständig uppdragstagare och kan inte vara anställd av sin huvudman.¹⁸⁶ Dessutom verkar agenten i sin huvudmans namn, vilket skiljer agenten från kommissionären som visserligen agerar för sin huvudman, men för egen räkning och i eget namn.¹⁸⁷

Det kan konstateras att den lagstadgade regleringen av agenter endast gäller agenter som handlar med varor.¹⁸⁸ Agenter som endast utför tjänster utesluts därmed. Lagstiftaren motiverar lösningen med att det är nödvändigt eftersom tjänster och varor har olika egenskaper, vilket gör att det är viktigt att göra skillnad mellan de olika uppdragen.¹⁸⁹ Dessutom påpekar lagstiftaren att det inte alltid går att reglera tjänster av olika

¹⁸³ 2 § Lag (1991:351) om handelsagentur (AL).

¹⁸⁴ Rådets direktiv 86/653/EEG av den 18 december 1986 om samordning av medlemsstaternas lagar rörande självständiga handelsagenter och prop. 1990/91:63.

¹⁸⁵ 1 § AL.

¹⁸⁶ Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område samt prop. 1990/91:63 s. 20.

¹⁸⁷ 1§ Kommissionslag (2009:865) samt prop. 1990/91:63 s. 51.

¹⁸⁸ 1§ AL.

¹⁸⁹ Prop. 1990/91:63 s. 23.

beskaffenheter på ett likformigt sätt.¹⁹⁰ I införandet av den nya kommissionslagen framhålls dock att de allmänna rättsgrundsatserna som gäller för alla syslsmän gör att reglerna även i viss omfattning kan tillämpas analogt på alla typer av syslsmän.¹⁹¹

HD fastslår att agentlagen kan användas vid förmedling av tjänster, men att reglerna vid en analog tillämpning förlorar sin tvingande karaktär, dvs. det går att avtala bort samtliga delar av lagen.¹⁹² Agentlagen har tillämplighet på idrottsagentens verksamhet i de fall agenten självständigt och varaktigt agerar på uppdrag av huvudmannen, idrottsutövaren eller klubben.¹⁹³ När agenten bedöms förmedla och erbjuda tjänster förlorar dock lagen sin tvingande karaktär, dvs. parterna kan då avtala bort samtliga bestämmelser i lagen.¹⁹⁴ Följden av agentlagens tillämplighet är att lagen kan fylla de luckor som parterna inte själv avtalat något om. Dessutom finns i lagen inget formkrav på vad som utgör ett giltigt avtal, såvida inte en part önskar, vilket medför att agentlagen är giltig vid samtliga typer av avtal, såväl muntliga som skriftliga.¹⁹⁵

Agentlagens bestämmelser är således utgångspunkt för den civilrättsliga regleringen av idrottsagentens förhållande. I agentlagen finns vidare en intressant bestämmelse som skulle kunna påverka hur beskattningen av idrottsagentens arvode ska ske. Det gäller att avtalsvillkor mellan parter jämställs i lagen med praxis som utbildats mellan parter, handelsbruk eller annan sedvänja. Skulle, enligt lagen, ett avtalsvillkor motsäga lagen gäller avtalsvillkoret före.¹⁹⁶ Praxis mellan parterna, handelsbruk eller annan sedvänja har således företräde framför lagen när det gäller att reglera idrottsagentens förhållande med dess motpart.

Civilrättsligt läggs därmed vikt vid praxis mellan parterna, handelsbruk eller annan sedvänja för att bedöma idrottsagentens förhållande med dess motpart. Det torde även kunna ha

¹⁹⁰ Prop. 1990/91:63 s. 23.

¹⁹¹ Prop. 2008/09:88 s. 22.

¹⁹² NJA 2008 s. 24.

¹⁹³ 1§ AL.

¹⁹⁴ Prop. 2008/09:88 s. 22 och NJA 2008 s. 24.

¹⁹⁵ 4§ AL samt prop. 1990/91:63 s. 56.

¹⁹⁶ 2§ AL.

betydelse vid det skattemässiga avgörandet av hur agentarvodet ska beskattas. Beskattning sker utifrån rättshandlingens verkliga innebörd som fastslås genom en värdering av den sammanlagda innebörden av flera rättshandlingar.¹⁹⁷ Kammarrätten anför i det specifika fallet, om beskattning av agentarvodet, att det är de faktiska förhållanden som är avgörande för beskattning.¹⁹⁸ Praxis mellan parterna, handelsbruk eller annan sedvänja kan således vara en faktor som återspeglar den verkliga innebörden och det faktiska förhållande, vilket medför att det kan ha betydelse vid den skattemässiga bedömningen.

Vad som ska innefattas i handelsbruk eller annan sedvänja är civilrättslig ännu oklart. I förarbetet anføres att det är upp till rättstillämpning att avgöra till vilken grad handelsbruk och sedvänja ska användas.¹⁹⁹ Det gäller dock att handelsbruket eller sedvänjan generellt har godtagits och efterföljs i branschen.²⁰⁰ Det finns emellertid ingen utvecklad vägledning i praxis, endast två äldre domar har avgjorts och båda domarna ger begränsad ledning av hur handelsbruk och sedvänja ska användas.²⁰¹

Vad avser sedvänja och handelsbruk finns för idrottsagentens verksamhet i Sverige två regelverk som två olika aktörer inom idrotten har upprättat. Det är fotbollen och ishockeyn som separat har upprättat två skilda regelverk för att kontrollera agentens förehavanden.²⁰² Inom fotbollen sker regleringen av agenten genom att det utfärdas agentlicenser. Det är endast den med giltig agentlicens som får bedriva agentverksamhet, klubbar som diskuterar med någon annan part än agenter med licens bestraffas.²⁰³ Ishockeyn har som alternativ till fotbollen valt ett system där agenter auktoriseras. Något krav på att de auktoriserade agenterna används uppställs dock inte, utan klubbar och spelare rekommenderas istället av

¹⁹⁷ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

¹⁹⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

¹⁹⁹ Prop. 1990/91:63 s. 54.

²⁰⁰ Prop. 1990/91:63 s. 54.

²⁰¹ NJA 1912 s. 352 och NJA 1943 s. 348.

²⁰² Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter som är uppbyggd efter det internationella FIFA Regulations Players' Agents samt Etiska Regler för Agentverksamheten inom ishockeyn i Sverige.

²⁰³ Art. 1 2 st., 21-22 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter samt art. 5 2 st. FIFA Regulations Players' Agents.

Sveriges Ishockeyspelares Centralorganisation och Svenska Hockeyförbundet att uteslutande välja auktoriserade agenter.²⁰⁴

Enligt fotbollens regelverk är en agent en fysisk person som bedriver sin verksamhet mot såväl klubbar som mot spelare.²⁰⁵ Agenten får endast representera eller bevaka intressen för en part åt gången.²⁰⁶ Det ska dessutom finnas ett skriftligt standardiserat avtal mellan agenten och den part denne företräder, som SvFF sedan för ett register över.²⁰⁷ Det ska således finnas ett register över vilka åtaganden en licenserad agent har. Det ska av avtalet mellan agenten och motparten framgå vem som ansvarar för arvodet till agenten.²⁰⁸ Vid situationer där agenten har ett avtal med en klubb ska dessutom ersättning till agenten utgå i förväg enligt en överenskommen engångsersättning.²⁰⁹

Ishockeyns regler är betydligt mer allmänt hållna och innehåller inte samma detaljerade reglering. Det framhålls att agenten alltid ska ha ett skrivet avtal med sin klient, samt representera och företräda spelaren vid förhandling och i andra sammanhang.²¹⁰ Vidare regleras hur agenten får närma sig nya klienter, hur denne ska uppträda samt att denne ska vara försäkrad.²¹¹ Det nämns inget om huruvida agenten får representera två parter samtidigt.

Framförallt fotbollens regelverk kan ha viss betydelse för vilken beskattning som uppkommer. Regelverket har starka efterlevnadskrav, vilket tyder på att reglerna godtagits och efterföljs i branschen. Därmed uppfylls de civilrättsliga kraven på att innefattas som handelsbruk eller sedvänja.²¹² Vidare förefaller avtalen mellan idrottsagenten och dess

²⁰⁴ Ställningstagandet beskrivs på SICO:s (Sveriges Ishockeyspelares Centralorganisation) hemsida, <http://www.sico.nu/Agenter.htm> (2013-02-22). Även Svenska Ishockeyförbundet uttrycker samma ställningstagande på sin hemsida, <http://www.swehockey.se/Bestammelser/Spelaragenter/> (2013-02-22).

²⁰⁵ Art. 1 och art. 10 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²⁰⁶ Art. 16 2 st. Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²⁰⁷ Art. 10 1 st. och 5 st. Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²⁰⁸ Art. 11 1 st. Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²⁰⁹ Art. 12 Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²¹⁰ 4§ och 7§ Etiska Regler för Agentverksamheten inom ishockeyn i Sverige.

²¹¹ 1, 2, 5, 8, 9, 10§§ Etiska Regler för Agentverksamheten inom ishockeyn i Sverige.

²¹² Prop. 1990/91:63 s. 54.

motpart inom fotbollen spela en betydande roll, avtal ska skrivas efter en standardiserad mall och sedan registreras centralt.²¹³ Trovärdigheten av avtalet inom fotbollen bör därmed var hög och det torde vara sannolikt att avtalens beteckning överensstämmer med dess innebörd.

Utöver betydelsen av avtalen inom fotbollen är det svårt att dra några generella slutsatser för när beskattning ska ske av idrottsagenten utifrån de regelverk som finns. Ishockeyns och fotbollens regelverk skiljer sig åt i betydande omfattning. Dessutom finns en mängd andra agentförhållanden som det inte finns någon reglering kring. Det kan röra sig om individuella idrottare såsom skidåkare, friidrottare, golfspelare eller andra lagidrottare som exempelvis handbollsspelare. Det begränsade underlaget medför att det finns för lite handelsbruk och sedvänja för idrottsagenten för att dra några ytterligare slutsatser.

5.3 Civilrättslig reglering av att ta betalt av arbetssökande

En annan civilrättslig reglering, än den som nämns i föregående stycke,²¹⁴ som kan påverka vem arvudet är hänförligt till är det lagstadgade förbudet för den som bedriver privat arbetsförmedling att begära, avtala om eller ta betalt av arbetssökande för att erbjuda eller anvisa arbete.²¹⁵ Civilrättsligt kan det således finnas ett förbud för idrottsutövaren att betala agenten för dennes hjälp att finna ny klubb.

Förbudet mot att ta betalt av en arbetssökande grundar sig på att förhindra att någon utnyttjar en individs arbetslöshet.²¹⁶ I förarbetet anförs att det är viktigt att slå fast att detta är otillåtet genom ett uttryckligt lagförbud. Från lagregeln finns inga undantag, men det krävs att verksamheten betecknas som en arbetsförmedling i enlighet med lagen.²¹⁷ Enligt lagtexten är innebörden av en privat arbetsförmedling att det är en verksamhet som har till ändamål att ordna fram arbete till arbetssökande.²¹⁸ Åtgärder i en förmedlingsverksamhet,

²¹³ Art. 10 1 st. och 5 st. Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter.

²¹⁴ Se kap. 5.2.1.

²¹⁵ 6§ Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.

²¹⁶ Prop. 1992/93:218 s. 26.

²¹⁷ Prop. 1992/93:218 s. 26.

²¹⁸ 1§ 3 st. Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.

genom exempelvis att ta direkta kontakter med enskilda arbetssökande eller att förmedla kontakter mellan dessa, omfattas av lagen.²¹⁹

Gränsdragningen för vad som ska anses ingå i begreppet arbetsförmedling har länge varit kontroversiellt. Anledning är att det tidigare var förbjudet att bedriva privat arbetsförmedling och därmed hyra ut arbetskraft, ett förbud som var en omstridd fråga i svensk politik.²²⁰ Det var först i början av 1990-talet som det blev det tillåtet att hyra ut arbetskraft samt bedriva privat arbetsförmedling.²²¹

I det dåvarande förbudet mot att bedriva arbetsförmedling tog HD ställning till vad begreppet arbetsförmedling innebar. HD stadgade att:

”[...] arbetsförmedling får anses innebära förbud mot skapandet av ett rättsförhållande mellan en beställare och en uppdragstagare, som går ut på att den senare skall ställa arbetskraft till förfogande för beställaren, s.k. uthyrning av arbetskraft. Däremot är det icke meningen att förbjuda rättsförhållanden av innebörd, att någon åtar sig att med hos honom anställd arbetskraft åt annan åstadkomma ett visst arbetsresultat.”²²²

Problematiken med den tidigare lagstiftningen, avseende arbetsförmedling, var att dra en skiljelinje om vad som var självständigt arbete och vad som var uthyrning av arbetskraft.²²³ Något nytt rättsfall har inte kommit efter lagändringen i början av 1990-talet. Det får således inte anses helt klarlagt hur begreppet arbetsförmedling ska tolkas med nuvarande lagtext. Vidare har inte frågan prövats om agents verksamhet ska omfattas av begreppet arbetsförmedling. Därmed får det betraktas som oklart huruvida det är tillåtet för idrottsagenten att ta betalt av en idrottsutövare för att finna ny klubb åt denne. Uthyrning av personal är idag mer vanligt på arbetsmarknaden och 1 januari 2013 infördes EU:s bemanningsdirektiv.²²⁴ Följden är att numera regleras privat arbetsförmedling i en lag och

²¹⁹ Prop. 1992/93:218 s. 21.

²²⁰ Se tidigare Lag (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling samt prop. 1990/91:124 s. 13f.

²²¹ Med införandet av dåvarande lydelsen av Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft, se även prop. 1992/93:218 s. 1.

²²² NJA 1973 s. 562 och som refereras till i NJA 1989 s. 629.

²²³ Prop. 1990/91:124 s. 14.

²²⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/104/EG av den 19 november 2008 om arbetstagare som hyrts ut av bemanningsföretag.

uthyrning av arbetskraft i en annan.²²⁵ Förbudet mot att ta betalt av arbetssökande kvarstår emellertid för privat arbetsförmedling.²²⁶ Några materiella ändringar, utöver att arbetstagare tas bort ur lagtexten, förefaller inte att göras med lagändringen.²²⁷

Två slutsatser kan dras av den civilrättsliga regleringen mot att ta betalt av arbetssökanden. Den första slutsatsen är att osäkerheten av tillämpligheten av den civilrättsliga regleringen kan medföra att agentarvodet i praktiken utbetalas av klubben, för att försäkra sig om att det civilrättsliga förbudet, att ta betalt av arbetssökande, inte blir tillämpligt. Vem utbetalningen kommer ifrån behöver således inte nödvändigtvis indikera vilket förhållande som primärt skattemässigt ska bedömas. Den andra slutsatsen är att påverkan av osäkerheten, avseende omfattning av förbudet mot att ta betalt av arbetssökande, är ytterligare ett incitament, utöver att det uppkommer fördelaktiga skatteeffekter, på att hänföra arvodet till klubben. Det skulle således kunna öka benägenheten att upprätta ett skenavtal, och bör vägas in vid bedömning av om den civilrättsliga beteckningen på transaktionen överensstämmer med dess verkliga innebörd.²²⁸

5.4 Faktiska omständigheters påverkan på vem agentarvodet är hänförligt till

5.4.1 Allmänt

Rättshandlingens verkliga innebörd är avgörande för hur beskattning ska ske.²²⁹ Kammarrätten uttrycker specifikt, avseende agentarvoden, att det är de faktiska förhållandena som ska avgöra vem arvodet är hänförligt till och därmed hur beskattning av arvodets ska ske.²³⁰ Det förefaller således möjligt att väga in en mängd olika aspekter för att avgöra arvodets tillhörighet. Det finns vissa omständigheter som är karaktäristiska för agentens verksamhet och i kammarrättens avgöranden, avseende agentarvode, är det

²²⁵ Lag (2012:854) om uthyrning av arbetstagare.

²²⁶ 6§ Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling.

²²⁷ Lag om ändring i lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.

²²⁸ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

²²⁹ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2007 ref. 61, I och II.

²³⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10.

möjligt att urskilja ett antal omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av vem arvodet tillhör.²³¹

5.4.2 Hur behandlas transaktionen som involverar agenten av parterna?

I domarna från kammarrätten tar domstolen ställning till några faktorer i hur parterna behandlat transaktionen som involverar agenten.²³² Det rör sig om att arvodet utgör en fast procentsats av spelarkontraktet, att agenten skrivit på avtalet i egenskap av idrottsutövarens agent samt att tidningsartiklar utpekar att agenten arbetar på uppdrag åt en part.²³³

Kammarrätten fastslår att tidningsartiklar har ett mycket lågt bevisvärde och fäster således ingen vikt vid den typen av bevisning.²³⁴ Det förefaller även som att en procentsats på spelarkontraktet inte är av avgörande betydelse, eftersom kammarrätten uttryckligen inte vägrade in den omständigheten vid beslut om arvodets tillhörighet.²³⁵

Däremot torde det vara av relevans att agenten har undertecknat avtalet mellan klubben och idrottsutövaren som en parts agent. I en dom anför kammarrätten att det var tillräcklig bevisning, för att arvodet skulle tillhöra idrottsutövaren, att agenten skrivit under kontraktet mellan klubben och idrottsutövaren i egenskap av idrottsutövarens agent.²³⁶ Om en agent skrivit under ett kontrakt mellan parterna för en parts räkning talar detta således för att denne är agentens uppdragsgivare.

5.4.3 Vilken typ av tjänst utför agenten?

Vilken typ av tjänst som agenten utför skulle kunna påverka vem arvodet är hänförligt till. Idrottsagenten erbjuder en vid mångfald av tjänster, vilket medför att det är svårt att

²³¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

²³² Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10) och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11.

²³³ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10), se kap. 4.3.

²³⁴ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10) se kap. 4.3.

²³⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, se kap. 4.3.

²³⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11.

bedöma hur varje tjänst påverkar vem agentarvodet ska hänföras till. En av de mer betydande delarna av idrottsagentens verksamhet är dock att delta vid förhandling av avtal mellan idrottsutövaren och klubben.²³⁷

Det kan argumenteras att det föreligger en presumtion att arvodet hänförs till idrottsutövaren vid förhandlingen om att förlänga ett avtal, medan en liknande presumtion inte finns vid tecknande av nytt avtal. Vid tecknande av ett nytt avtal kan det finnas ett starkt intresse från såväl idrottsutövaren som från klubben att komma i kontakt med sin motpart. Båda parter är vid ett sådant tillfälle nya för varandra, och kan behöva agentens hjälp för att komma i kontakt.

Vid en förlängning av ett avtal torde situationen vara annorlunda. Agentens betydelse bör då ha skiftat eftersom parterna får antas vara mer bekanta med varandra. Klubbens behov av att nyttja agentens tjänster får då generellt bedömas ha minskat, medan behovet är bestående hos idrottsutövaren. Idrottsutövaren torde generellt inte inneha samma juridiska och ekonomiska kunskaper som en klubb, och bör i högre grad vara i behov av extern hjälp, vilket en agent kan erbjuda.

Presumtionen, att arvodet ska tillhöra idrottsutövaren vid förlängning av avtal jämfört med vid tecknande av nytt avtal, skulle även kunna ha vunnit gehör i kammarrättens domar. I de fall som rör tecknande av nytt avtal med ny klubb lyckades inte Skatteverket visa att det var tillräckligt sannolikt att idrottsagenten var uppdragsgivare, medan utgången var den motsatta vid förlängning av avtal med befintlig klubb.²³⁸

5.5 Sammanfattning

Det är primärt avtalet mellan parterna, dvs. idrottsutövaren och klubben, som reglerar vem ett utbetalt arvode ska tillhöra.²³⁹ I kapitlet lyfts dock omständigheter som är karaktäristiska för idrottsagenten och dennes verksamhet och som kan påverka den skatterättsliga bedömningen av vem arvodet tillhör.

²³⁷ Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission, s. 3 och 23.

²³⁸ Jfr. Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10, Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11 (se även Förvaltningsrätten i Stockholm, 14712-10) med Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11 och Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11.

²³⁹ Se kap. 4.5.

Varje enskild omständighet kan i det enskilda fallet vara av betydelse för vilken beskattning som ska ske. Några generella slutsatser om vilken påverkan varje enskild omständighet har på vem arvode ska tillhöra går dock inte att dra eftersom antalet faktiska förhållanden i det enskilda fallet kan variera kraftigt.

6 Sammanfattande slutsatser och avslutande

kommentar

6.1 Övergripande syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda hur ett utbetalt arvode till en idrottsagent ska beskattas enligt svensk rätt. I uppsatsen utreds det övergripande syftet genom att undersöka följande två delfrågor:

6.2 Vilka skattemässiga konsekvenser aktualiseras för de inblandade parterna, dvs. idrottsutövare och klubb, vid utbetalning av ett agentarvode?

Tillhör arvodet idrottsutövaren och det utbetalas av klubben ska idrottsutövaren ta upp arvodet till beskattning som en förmån.²⁴⁰ Idrottsutövaren skulle kunna få göra avdrag för det utbetalade arvodet, men rättsläget är ännu alltför osäkert för att dra en långtgående slutsats.²⁴¹ När arvodet tillhör idrottsutövaren ska klubben göra skatteavdrag, inlämna kontrolluppgift och betala arbetsgivaravgift på förmånen.²⁴²

Tillhör arvodet klubben finns ingen skyldighet för klubben att göra skatteavdrag, inlämna kontrolluppgift och betala arbetsgivaravgift, utan klubben kan istället göra avdrag för ingående moms.²⁴³ Idrottsutövaren har då inget med transaktionen att göra och har inga beskattningsskyldigheter

6.3 Vilka faktorer avgör eller påverkar vem idrottsagentens arvode ska vara hänförligt till?

Ett utbetalt agentarvode kan bli beskattat på ett flertal olika sätt beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet.²⁴⁴ Finns ett upprättat avtal mellan parterna ska avtalet primärt avgöra vem arvodet tillhör. Undantag, från beskattning enligt avtal, kan dock ske när avtalet inte återspeglar rättshandlingens verkliga innebörd.²⁴⁵

²⁴⁰ Se kap. 2.2.

²⁴¹ Se kap. 2.3.

²⁴² Se kap. 3.3 , 3.4 och 3.5.

²⁴³ Se kap. 3.3 , 3.4 och 3.5.

²⁴⁴ Se kap. 4.2 och 4.3.

²⁴⁵ Se kap. 4.4.

För att bestämma rättshandlingens verkliga innebörd är det de faktiska förhållandena i det enskilda fallet som avgör vem arvodet tillhör. Varje faktor kan, i det enskilda fallet, ha betydelse på vem arvodet är hänförligt till.²⁴⁶ Faktorer som kan påverka bedömningen är den civilrättsliga regleringen av agenten,²⁴⁷ den civilrättsliga regleringen av att ta betalt av arbetssökande,²⁴⁸ samt de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet.²⁴⁹

6.4 Avslutande kommentar

Det finns fortfarande tveksamheter i svensk rätt om hur ett utbetalt agentarvode ska beskattas. Det är inte klarlagt om idrottsutövaren får göra avdrag för utbetalt agentarvode. Dessutom finns en rad olika faktorer som kan påverka vem ett utbetalt agentarvode ska tillhöra och därmed vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer. Med beaktande av att idrottsagenter är ett vanligt inslag inom elitidrotten och att stora summor är involverade skulle det vara önskvärt med en tydligare reglering av hur beskattning av idrottsagentens arvode ska ske enligt svensk rätt. Det involverade parterna skulle då ha en ökad möjlighet att förutse de beskattningskonsekvenser som uppkommer i samband med att ett agentarvode utbetalas.

²⁴⁶ Se kap. 4.4 och 5.1.

²⁴⁷ Se kap. 5.2.

²⁴⁸ Se kap. 5.3.

²⁴⁹ Se kap. 5.4.

Referenslista

EU- rättsligt material

Fördrag

Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt

Direktiv

Rådets direktiv 86/653/EEG av den 18 december 1986 om samordning av medlemsstaternas lagar rörande självständiga handelsagenter

Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/104/EG av den 19 november 2008 om arbetstagare som hyrts ut av bemanningsföretag

EU kommissionen

EU- kommissionen, Vitbok om idrott, KOM(2007) 391

EU- kommissionen, Utveckling av idrottens europeiska dimension, KOM(2011) 12 slutlig

EU parlamentet

Europaparlamentets resolution av den 17 juni 2010 om spelaragenter inom idrott (2011/C 236 E/14)

Sverige

Grundlag

Regeringsformen (1974:152)

Lag

Lag (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling

Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Kommunalskattelag (1928:370)

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Lag (1991:351) om handelsagentur

Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft

Lag om ändring i lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft
Mervärdeskattelag (1994:200)
Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater
Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
Lag (1995:575) mot skatteflykt
Inkomstskattelag (1999:1229)
Socialavgiftslag (2000:980)
Kommissionslag (2009:865)
Socialförsäkringsbalk (2010:110)
Skatteförfarandelag (2011:1244)
Lag (2012:854) om uthyrning av arbetstagare

Offentligt tryck

Propositioner

Kungl. Maj:ts proposition nr 170 år 1951 angående konjunkturstimulerande åtgärder
Kungl. Maj:ts proposition nr 181 år 1973 angående ändrade regler för beskattning av periodiska understöd, m.m.
Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1990/91:63 om handelsagentur
Prop. 1990/91:124 om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft, m.m.
Prop. 1992/93:218 om avreglering av arbetsförmedlingsmonopolet
Prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.
Prop. 1995/96:231 Fortsatt reformering av beskattningen av utländska kapitalförsäkringar
Prop. 1996/97:154 Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.
Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen
Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2002/03:123 Beskattning av vissa förmåner
Prop. 2008/09:88 ny Kommissionslag

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:94 Beskattning av förmåner

Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1947 Fi 863	RÅ 1999 not 176
RÅ 1958 ref. 31	RÅ 2000 ref. 56
RÅ 1967 ref. 52 I och III	RÅ 2002 ref. 53
RÅ 1974 ref. 16	RÅ 2003 ref. 2
RÅ 85 1:39	RÅ 2004 ref. 27
RÅ 1987 ref. 78	RÅ 2004 ref. 112
Rå 1989 ref. 32	RÅ 2005 not 73
RÅ 1989 ref. 62 I-II	RÅ 2007 ref. 38
RÅ 1989 ref. 127	RÅ 2007 ref. 61 I-II
RÅ 1989 not 186	RÅ 2008 ref. 31
RÅ 1990 ref. 101	RÅ 2008 ref. 86
RÅ 1991 ref. 27	RÅ 2008 not 169
RÅ 1991 ref. 98	RÅ 2009 ref. 48
RÅ 1992 ref. 55 I-II	RÅ 2010 not 37
RÅ 1992 ref. 102	RÅ 2010 ref. 51
RÅ 1993 ref. 34	RÅ 2012 ref. 38
RÅ 1993 ref. 86	HFD 2012 ref. 65
RÅ 1994 ref. 4	Regeringsrättens beslut den 3 november 2004 i mål 3565-03
RÅ 1994 ref. 18	
RÅ 1994 not 55	Högsta Förvaltningsdomstolen, mål nr. 4434-12
RÅ 1994 ref. 52 I-II	
RÅ 1994 ref. 56	
RÅ 1995 ref. 32-35	
RÅ 1996 ref. 16	
RÅ 1998 ref. 19	
RÅ 1998 ref. 58	

Högsta domstolen

NJA 1912 s. 352

NJA 1943 s. 348

NJA 1973 s. 562

NJA 1989 s. 629

NJA 2008 s. 24

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2148-10

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1167-11

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 1720-11

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 702-705-11

Kammarrätten i Sundsvall, RK 893-2002

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 1479-08

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2840-08

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm 14712-10

Doktrin

Aleksander Peczenik, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Nordstedt Juridik AB, 1995

Påhlsson Robert, Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, Iustus förlag, 1997

Gunnarsson Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet - juridiska normer eller skattepolitik?, SN 1998 s. 550- 559

Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003 s. 2- 14

Bergström Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003 s. 645- 646

Bergström Sture, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27, SN 2004 s. 271- 275

Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007

Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämnen, material, metod och argumentation, Nordstedt Juridik AB, 2007

Lodin Sven Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, elfte upplagan, Studentlitteratur AB, 2007

Gäverth Leif, Möller Lars, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007 s. 652- 663

Hultqvist Anders, Rättshandlingens verkliga innebörd, SN 2007 s. 696- 704

Påhlsson Robert, Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattning, andra upplagan, Iustus förlag, 2008

Högström Jesper, Fotbollslandslaget genom 100 år, Offside, 2008

Silfverberg Christer, A 2 Inkomst av tjänst, SN 2009 s. 318- 325

Möller Lars, Genomsyn av rättshandlingar, SN 2011 s. 529- 536

Påhlsson Robert, Skattenytt, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 113- 125

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande dnr 130 156509-05/111, Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst för taxeringsåret 2013

Rapporter

Deloitte Football Money League 2013

Study on sports agents in the European Union – A study commissioned by the European Commission

Självreglering

Svenska Fotbollsförbundets (SvFF) Reglemente för Spelaragenter

FIFA Regulations Players´Agents

Etiska Regler för Agentverksamheten inom ishockeyn i Sverige

RF:s stadgar i lydelse efter RF-stämman 2011

<http://www.sico.nu/Agenter.htm> (2013-02-22)

<http://www.swehockey.se/Bestammelser/Spelaragenter/> (2013-02-22)