



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marko Aho

Idrottsmän och skatteplanering

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

VT-2002

Innehåll

1	INLEDNING	2
1.1	Bakgrund	2
1.2	Syfte och metod	3
1.3	Avgränsning	3
2	SKATTSKYLDIGHET	5
2.1	Inledning	5
2.2	Idrottsmäns skattskyldighet i Sverige	5
2.3	Särskild inkomstskatt för utländska artistföretag	6
3	BOLAGISERINGSTRENDEN	8
3.1	Inledning	8
3.2	Bolagiseringstrenden	9
3.3	Förutsättningarna för bolagisering av idrottslig verksamhet	10
3.4	Fördelarna med utländskt bolag	11
4	KONSULTBOLAG	13
4.1	Inledning	13
4.2	Anställningsförhållande	14
4.2.1	Civilrättsliga arbetstagarbegreppet	14
4.2.1.1	Ett arbetstagarbegrepp	14
4.2.1.2	Civilrättsliga arbetstagarbegreppets innehåll	14
4.2.1.3	Civilrättsliga arbetstagarbegreppet i praxis	16
4.2.2	Skatterättsligt arbetstagarbegrepp	17
4.3	Uppdragsförhållande	18
4.3.1	Civilrättsliga uppdragstagarbegreppet	18
4.3.2	Uppdragstagarförhållande i praxis	20
4.4	Civilrätt och skatterätt	21
4.4.1	Sambandet mellan civilrätt och skatterätt	21
4.4.2	Oklarheten i civilrättsliga begrepp	22
4.4.2.1	Lagtolkning i enlighet med syftet med aktuella lagen	22
4.4.2.2	Transaktionens verkliga innebörd	22
4.4.2.3	Rättshandling med oriktig benämning	23
4.4.2.4	Civilrättsliga transaktioner och skatteflykt	24

4.5	Slutsats	24
5	UTHYRNINGSBOLAG	27
5.1	Inledning	27
5.2	Civilrättsliga arbetsgivarbegreppet	28
5.2.1	Förhållandet mellan arbetstagaren och uthyrningsbolaget	28
5.2.2	Lag om uthyrning av arbetskraft	29
5.2.3	Arbetsgivare i det aktuella fallet	30
5.3	Genomsyn	30
5.3.1	Brynäsmålet	30
5.3.2	Skatteflyktstransaktioner	31
5.3.3	Genomsynsprincipen	32
5.3.4	Genomsynsprincipen i praxis	33
5.3.5	Genomsynsprincipens förenlighet med legalitetsprincipen	35
5.3.5.1	Legalitetsprincipen	35
5.3.5.2	Lagtolkning	36
5.3.5.3	Kvalificering av rättshandlingen	37
5.3.5.4	Oklara domsmotiveringar största hotet	37
5.4	Slutsats	38
6	PLACERINGEN AV IDROTTSBOLAG	40

Sammanfattning

Med tanke på längden av både tränings- och tävlingssäsongen, framstår det som oundvikligt, att idrottsmän är att anses obegränsat skattskyldiga i Sverige. Skatteuttaget för obegränsat skattskyldiga är relativt högt och intresse finns därför, att undvika denna beskattning genom olika slag av skatteplanering.

Ett skatteplaneringsalternativ är bolagisering av den idrottsliga verksamheten. Huvudregeln är att idrottsmän skall anses vara arbetstagare hos idrottsföreningen och det mesta talar för denna lösning. I vissa fall skulle man dock kunna tänka sig att idrottsmannen driver sin verksamhet genom ett eget bolag. Då sätter man således den idrottsliga verksamheten på eget bolag, i vilket man själv tar ställning som anställd. Inkomsterna är då hänförliga till idrottsmannens bolag som inkomst av näringsverksamhet. I detta fall gör man en helhetsbedömning av alla aspekter, som talar för att förhållandet mellan idrottsföreningen och idrottsmannen är att anses som anställningsförhållande, mot det som talar för att ett uppdragsförhållande föreligger. Normalt torde denna bedömning ge utfallet att idrottsmannen anses arbetstagare hos idrottsföreningen och konstruktionen med juridisk person som mellanled underkänns. Transaktionen underkänns på civilrättslig grund och den skatterättsliga bedömningen baseras på resultatet av denna bedömning. Konstruktionen underkänns för att den utgjordes av en rättshandling som getts oriktig benämning. Ett anställningsavtal blir inte ett uppdragsavtal bara för att parterna valt att rubricera rättshandlingen på detta sätt.

Det andra seriösa skatteplaneringsalternativet är att bedriva sin yrkesverksamhet genom att anlita ett fristående företag vars affärsidé är att hyra ut folk till andra företag. Formellt tar man då anställning i detta personaluthyrnings- eller bemanningsföretag. Till skillnad från konsultfallet, har man inget ägarintresse i detta uthyrningsbolag. I 2 § lagen om uthyrning av arbetskraft förefaller det som otvetydigt att uthyraren alltid skall vara att betraktas som arbetsgivare. Mot bakgrund av denna bestämmelse anser jag det vara svårt att vid en helhetsbedömning komma till annat slutresultat än att uthyrningsbolaget skall ses som arbetsgivare. Hyresavtalet kan inte heller underkännas med hänvisning till att det skulle vara frågan om någon sorts skenrättshandling eller att någon annan civilrättslig ogiltighetsgrund skulle föreligga. Några civilrättsliga hinder för att lägga avtalen till grund för en taxering finns således inte. Skatterätten skall som huvudregel respektera och följa denna civilrättsliga bedömningen. Undantag kan dock göras då särskilt starka skäl talar mot att den civilrättsliga innebörden läggs till grund för skatterättsliga bedömningen. I detta fall anser jag att transaktionen kan angripas med genomsynsprincipen. Detta innebär att idrottsföreningen, trots civilrättsliga bedömningen, skall betraktas som arbetsgivare till idrottsmannen och erlagga arbetsgivaravgifterna. Idrottsmannen kommer då att tjänstebeskattas för hela den ersättning som idrottsföreningen betalat till uthyrningsbolaget.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Dagens idrottsmän är jämförliga med filmstjärnor i popularitet och mediaexponering. Idrottsmän förekommer i reklamer för allt från tandkräm till bilar. Allt fler idrottsmän tjänar således idag stora pengar, inte bara på sin idrottsliga verksamhet, utan även på olika biverksamheter.

Allt större penningssummor rör sig idag inom idrotten. Genom mediernas exploatering av idrott, och främst då de stora lagsporterna, har intresset för de olika sporterna nått enorma höjder. Genom de kontrakt som bundits mellan olika idrottsförbund och TV-bolag har idrotten blivit en storindustri. Storföreningarna inom de största sporterna, såsom Manchester United inom fotbollen, omsätter mångmiljardbelopp årligen. Tidigare har dessa penningssummor främst rört sig mellan de stora europeiska och amerikanska proffsligorna, men har idag även nått Sverige. Exempel på detta är inte svårt att hitta. Zlatan Ibrahimovic övergång från Malmö FF, för över 85 miljoner kronor, till Holländska Ajax. Även idrottsmännen har fått del av denna utveckling i form av högre ersättning för sitt spel i klubbarna. Intresse har därför väckts att undandra dessa belopp från beskattning.

Till skillnad från skådespelare och artister kan idrottsmän inte räkna med att kunna livnära sig på sitt yrke hur länge som helst. För genomsnittliga elitidrottsmän tar karriären slut ungefär vid 32-33 års ålder. Häri grundas idrottsmäns intresse att ekonomiskt trygga sin framtid. Skatteplaneringen bland idrottsmän har därför under de senaste åren ökat i mycket hög utsträckning. Tidigare har idrottsmän valt att av skatteskäl bosätta sig utomlands. Idag har dock allt fler idrottsmän valt att stanna i Sverige och låter istället pengarna gå till utländska bolag. Detta hänger samman med att även de svenska föreningarna idag kan erbjuda någorlunda konkurrenskraftiga ersättningar.

Även lagidrottsmän har börjat utnyttja bolagsbildningar för att undgå skatter och avgifter. I dessa fall har man främst två olika möjligheter att välja mellan. Man kan antingen sätta den idrottsliga verksamheten på eget bolag eller också ta anställning hos ett uthyrningsföretag i vilket man inte själva har ägarintresse och låta sig uthyras till idrottsföreningar. I praktiken har det senare alternativet varit det populäraste bland lagidrottsmän.

Även media och skattemyndigheter har observerat idrottsmännens skatteaffärer. I ett uppmärksammat fall, med hockeyklubben Brynäs IF som en av parterna, har just uthyrningsfallet behandlats. Även för närvarande pågår skattemål med olika idrottsmän och -föreningar inblandade.

1.2 Syfte och metod

Arbetets syfte är att genom en analys av rättsläget försöka klarlägga lagidrottsmäns möjligheter att bolagisera den idrottsliga verksamheten och skatteföljderna av dylik bolagisering. Främst kommer arbetet att belysa förhållandet mellan civilrätten och skatterätten. Jag ämnar att utgå från antagandet att föreningarna behandlar idrottsmän jämlikt oberoende av om de anses som anställda eller uppdragstagare. Jag förutsätter således att ingen specialbehandling förekommer utan alla idrottsmännen i truppen lika behandlas ifråga om utrustningar, skyldigheten att följa tränarens instruktioner m m.

Inledningsvis tänker jag i detta arbete belysa fördelarna med att sätta idrottslig verksamhet på bolag. Även frågan, om det överhuvudtaget är möjligt att bolagisera idrottslig verksamhet, tas upp. Huvudsakliga syftet är dock att belysa rättsföljderna av de skatteplaneringsalternativ jag kunnat finna.

Min uppfattning är, som ovan nämnts, att det endast finns två seriösa möjligheter för skatteplanering:

Det första alternativet är att man sätter den idrottsliga verksamheten på eget bolag i vilket man själv tar ställning som anställd. Detta fall kommer i fortsättningen att kallas konsultfallet.

Det andra alternativet är att bedriva sin yrkesverksamhet genom att anlita ett fristående företag vars affärsidé är att hyra ut folk till andra företag. Formellt tar man då anställning i detta personaluthyrnings- eller bemanningsföretag. Till skillnad från konsultfallet, har man inget ägarintresse i detta uthyrningsbolag. Detta alternativ kommer i fortsättningen att kallas uthyrningsfallet.

För att kunna redogöra och diskutera dessa frågor har jag studerat doktrin, praxis och förarbeten på området. Arbetet har i huvudsak deskriptiv karaktär, där den nuvarande lagstiftningen undersöks och beskrivs.

1.3 Avgränsning

Jag har valt att begränsa mig på så sätt att jag endast behandlar idrottsmän inom lagsporter och alltså inte utövare av individuella idrotter. Denna begränsning har jag valt främst av två skäl. För det första för att idrottsmän i lagsporter av naturliga skäl oftast är obegränsat skattskyldiga i Sverige då idrottsklubbarna i huvudsak utövar sina sporter i Sverige. Lagidrottsmän har således inte så stor valmöjlighet vad gäller platsen för utövandet av sitt yrke. Idrottsmän inom individuella sporter kan ju i stor omfattning själva bestämma om de vill bosätta sig och/eller tävla i Sverige eller utomlands. De kan således ganska enkelt undvika att bli obegränsat skattskyldiga här i riket och därmed undvika den höga svenska skattebelastningen. För det andra är det i stor utsträckning redan accepterat att idrottsmän inom individuella sporter kan starta bolag för att tillvarata deras intressen medan denna

konstruktion fortfarande är kontroversiell för idrottsmän inom lagsporter. De flesta slutsatserna torde dock inte endast gälla lagidrottsmän utan kan även tillämpas för idrottsmän inom individuella idrotter.

De konsultbolag och uthyrningsbolag som behandlas är uteslutande aktiebolag. Fördelarna med aktiebolag jämfört med andra rörelseformer är så stora att jag väljer att koncentrera mig på denna bolagsform. Om man väljer annan rörelseform än aktiebolag, måste exempelvis rörelsekriterierna i IL¹ 13:1 1 st vinstsyfte, varaktighet och självständighet vara uppfyllda. Genom att välja aktiebolag kringgås hela denna problematik. När verksamheten sätts på ett aktiebolag är all inkomst, hos bolaget, automatiskt att ses som inkomst av näringsverksamhet. Inga rörelsekriterier behöver uppfyllas. Även i övrigt är aktiebolag att föredra framför andra bolagsformer.

Endast intäkter från den idrottsliga verksamheten kommer att behandlas. Reklamintäkter m m tas således inte upp.

Jag kommer vidare att koncentrera mig på svensk intern rätt trots frågeställningens internationella karaktär. Detta är ett medvetet val då jag anser förhållandet i sig vara av stort intresse även utan den internationella aspekten. OECD:s modellavtal och EU:s betydelse för valet av placeringen av bolaget, tas endast upp i korthet i slutet av arbetet och är inte ämnat att ge en fullständig bild av alla de förhållanden som spelar in vid valet av lokalisering för bolaget. Även fördelarna med utländska bolag jämfört med svenska behandlas ytligt.

¹ Inkomstskattelagen

2 Skattskyldighet

2.1 Inledning

I Sverige kan skattskyldighetens omfattning sägas vara beroende av det band man har till landet. När en person är bosatt i Sverige får han sådan del av samhällsnyttan och är berättigad till sådana förmåner, att det anses rättmätigt att personen skall erlägga skatt i Sverige för sina inkomster. En person som inte är bosatt i Sverige skall i lika mån kunna undvika att betala skatt i Sverige. Beskattningsanspråket i Sverige grundas således på domicilprincipen.

Enligt svensk skatterätt är fysiska personer skattskyldiga för all inkomst, oavsett om den förvärvats i Sverige eller utomlands, för den tid under vilken de varit skatterättsligt bosatta i Sverige². Med bosatt här menas att man har sitt "egentliga bo och hemvist" i Sverige. Fysiska personer som anses bosatta här i landet är således obegränsat skattskyldiga i Sverige. Med i Sverige bosatt jämställs i skatterätten även den som stadigvarande vistas här i landet utan att vara bosatt i Sverige. Någon särskild definition av vad som skall anses vara stadigvarande vistelse finns inte, men enligt uttalanden i förarbetena till KL måste vistelsen vara längre än sex månader under en sammanhängande period, utan andra än tillfälliga avbrott, för att obegränsat skattskyldighet skall inträda. Som bosatt i Sverige räknas även den som utan att stadigvarande vistas här, tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, förutsatt att personen har en väsentlig anknytning till Sverige. För den obegränsade skattskyldigheten spelar det ingen roll om bosättningen grundas på egentlig bo och hemvist, stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning.³

2.2 Idrottsmäns skattskyldighet i Sverige

Idrottsmän inom de stora lagsporterna ishockey, fotboll, basket m m måste i regel vistas i Sverige i mer än sex månader. Med tanke på längden av både tränings- och tävlingssäsongen framstår det som oundvikligt att obegränsad skattskyldighet i Sverige föreligger. Vistelsen i Sverige kan knappast vara kortare tid än 6 månader. Således torde skattskyldighet i Sverige föreligga åtminstone på stadigvarande vistelse. Inom de individuella sporter är det lättare för utövarna att undvika obegränsad skattskyldighet genom olika åtgärder, såsom att placera sin träningsäsong utomlands.

Skattebelastningen för fysiska personer som anses obegränsat skattskyldiga i Sverige är relativt hög. När anställningsförhållande föreligger betalar arbetsgivaren ut lön och erlägger sociala avgifter. Arbetstagaren redovisar

² IL 3:3

³ Pelin, Lars, Svensk intern- och internationell skatterätt, 2 uppl, Studentlitteratur, Lund, 1997, s 94 ff

lönen i inkomstslaget tjänst och tjänstebeskrattas således. Sammantaget uppgår skatte- och avgiftsuttaget till mellan 45-70 %. Detta gäller även idrottsmän som normalt skall ses som anställda av de föreningar de representerar. Hos idrottsmän, vilkas tid som aktiva elitidrottsmän är relativt kort, finns därför ett intresse att om möjligt periodisera inkomsterna till tiden efter den aktiva karriären och även minska det totala skatte- och avgiftsuttaget.⁴

Inom idrottsvärlden har lönenivåerna överlag pressats upp under de senaste åren. Detta har inneburit en allt större kostnadsökning i form av marginalsatser och arbetsgivaravgifter hos idrottsklubbarna. Även hos dessa finns således ett intresse av att minska skatte- och avgiftsuttaget för att på så sätt ha råd att anställa dyrare och bättre spelare.

2.3 Särskild inkomstskatt för utländska artistföretag

För att undvika de höga skattesatserna som gäller för fysiska personer kan en idrottsman välja att överföra sin verksamhet på en juridisk person. När bolagisering av verksamheten skett, är det inte längre den fysiska personen som "svarar" för skatteanspråken utan den juridiska personen. Bolaget kan sägas överta den fysiska personens skattskyldighet men övertar samtidigt rättigheterna till den verksamhet som utövas.

Normalt gäller för juridiska personer att dessa är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på sin registrering, platsen för styrelsens säte eller någon annan omständighet är anse som svenska juridiska personer.⁵ Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga.⁶ Begränsad skattskyldighet i Sverige föreligger för inkomst från fast driftställe i Sverige, inkomst på fast egendom i Sverige samt inkomst i form av utdelning från svenska ekonomiska föreningar.⁷

Dessa regler borde gälla även idrottsverksamhet som bolagiserats. Enligt denna huvudregel borde därför inte skattskyldighet i Sverige föreligga för idrottsverksamhet som bedrivs från utländskt bolag, med säte utomlands, så länge fast driftställe inte kan anses föreligga här i riket. För idrottslig verksamhet har dock undantag gjorts från denna huvudregel i LSI⁸. Enligt LSI föreligger skattskyldighet för utomlands hemmahörande juridiska personer, som uppbär kontant ersättning eller annat vederlag från Sverige för idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige.⁹ De bolag som i detta arbete

⁴ Rydin, Urban, "Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster" i SN 1999 s 23

⁵ IL 6:3

⁶ IL 6:7

⁷ IL 6:11

⁸ Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m fl

⁹ 4 och 7 §§ LSI

kommer att diskuteras bedriver idrottslig verksamhet och omfattas således av detta undantag. Bolagen är därför skattskyldiga till särskild inkomstskatt. Skattesatsen för dessa inkomster är endast 15 %¹⁰, vilket jämfört med den ”normala” bolagsskatten måste, i vårt fall, anses fördelaktig. Denna skatt på 15 % tas visserligen ut på bruttointäkten, men eftersom lagidrottsmän oftast får utrustning m m genom idrottsföreningen, kommer skatten i praktiken att bli 15 %.

¹⁰ 9 § LSI

3 Bolagiseringstrenden

3.1 Inledning

Normalt föreligger som sagt anställningsförhållande mellan en förening och idrottsmännen som representerar föreningen. Skatte- och avgiftsuttaget är då relativt högt. Därför har man i praxis försökt att undvika anställningsförhållande genom olika slag av transaktioner.

Det främsta alternativ för att minska det sammantagna skatte- och avgiftsuttaget är att sätta verksamheten på bolag. Om bolagisering av verksamheten ett dylikt upplägg är godtagbart innebär det att idrottsföreningen betalar ut vederlaget till ett av idrottsmannen ägt bolag istället för till spelaren direkt som löneutbetalning. Utbetalningen beskattas då inte hos spelaren personligen som intäkt av tjänst. I detta fallet beskattas vederlaget istället som inkomst av näringsverksamhet hos det av idrottsmannen ägda bolaget. Om man väljer att sätta verksamheten på aktiebolag sker beskattningen i första ledet med 28 % och resterande 72 % finns därefter i bolaget.¹¹ När det gäller artistbolag, som i vårt fall, skall dock specialreglerna i LSI noteras.¹²

Idén med att sätta verksamheten på utländskt aktiebolag är att spelaren delvis ska slippa inkomstskatt i Sverige och att föreningen ska slippa betala sociala avgifter. Fördelarna med detta upplägg är många ur rent ekonomisk synvinkel. Under den aktiva karriären betalas en mindre månadslön ut till idrottsmännen och överskottspongarna fonderas i det utländska bolaget. Efter den aktiva karriärens slut kan spelarna följaktligen få ut resterande medel från bolaget i mindre summor och under en längre tidsperiod. Genom detta upplägg kan således även progressiviteten i beskattningen lindras. På så sätt kan idrottsmannen garanteras en hygglig inkomst även efter det att den aktiva karriären är över, antingen genom utbetalningar direkt från det utländska företaget eller genom att företaget köper en pensionsförsäkring till idrottsmannen. Genom detta förfarande blir endast en del av den totala ersättningen skattepliktig som inkomst av tjänst under själva intjänandeåret och underlaget för sociala avgifter minskar avsevärt.¹³

Det gäller, i den här typen av fall, att avgöra om inkomsten till sin natur är sådan att den ska anses utgöra inkomst av tjänst för personen eller inkomst av näringsverksamhet för aktiebolaget. Domstolarna har att ta ställning till vem som skall anses arbetsgivare till idrottsmännen.

Rättspraxis som finns på området om att hänföra inkomster till rätt skattesubjekt rör fall där självständiga yrkesutövare ”satt sig själva på bolag”, d v s låtit ett av dem helägt bolag fungera som kontraktspart i ett

¹¹ Rydin s 23

¹² Se kap 2.3 Särskild inkomstskatt för utländska artistföretag

¹³ Rydin s 23

avtal om tjänsteprestationer som utförts av den i bolaget anställde ägaren.¹⁴ På senare år har emellertid även ett alternativ med hyreskonstruktion utnyttjats. Skillnaden jämfört med det ovannämnda fallet är att idrottsmän överfört den idrottsliga verksamheten på bolag där de inte är delägare. Hyreskontrakten har således gällt arbetsprestationer från anställda utan ägarintresse i de avtalsslutande företagen. Även i dessa fall har man genom avtal försökt styra inkomster från ett skattesubjekt till ett annat och konstruktionerna har åtminstone i viss utsträckning motiverats av skatteskal.¹⁵

3.2 Bolagiseringstrenden

Sedan länge har vi sett bolagsbildningar inom vissa idrotter såsom häst- och motorsport. På senare tid har dock dessa bolagsbildningar börjat framträda i allt fler sporter. Även inom lagidrotter har bolagsbildningar i allt växande omfattning börjat uppstå. I de flesta fall rör det sig emellertid om föreningar som bolagiserat sin verksamhet. I ett antal fall rörande hockeyspelare¹⁶ har dock även individuella idrottsmän inom lagidrotter satt sin verksamhet på bolag.¹⁷

En delförklaring till denna bolagiseringstrend inom idrotten är den allmänna samhällsutvecklingen. Idag rör sig människorna obehindrat och är även mera internationella än tidigare. Man är inte längre lika bunden vid ett visst land och dess skattelagstiftning. En bidragande orsak till trenden är säkert också att det idag rör sig mera pengar inom idrotten än någonsin förr. På senare år har dessutom allt fler idrotter blivit kommersiellt intressanta. Idag kan följaktligen fler och fler idrottsutövare leva på sin idrott. En faktor som påskyndat denna utveckling är utfallet i Bosmandomen¹⁸. Här aktualiserades frågeställningen om föreningar kan kontraktera idrottsutövare för hur lång tid och på vilka villkor som helst. Följden av domen är att när kontraktstiden för en spelare i en klubb gått ut så är han fri att gå till vilken annan klubb som helst, utan att denna nya klubb behöver betala någon övergångssumma till den gamla klubben. På så sätt kan spelaren själva tillgodogöra sig värden som tidigare hade växlats mellan de bägge klubbarna. I korthet innebär domen att idrottsutövare som inte är under kontrakt fritt kan söka arbete över gränserna och att antalet ”utländska”¹⁹ spelare inte får begränsas. Antalet utländska spelare i de europeiska ligorna har därför ökat dramatiskt och det samma gäller spelarnas löner. Även i Sverige har utvecklingen gått i

¹⁴ Se t ex RÅ 1993 ref 55 i kap 4.2.2 Uppdragstagarförhållande i praxis

¹⁵ Hansen, Nicklas, ”Hockeymålen - hyra eller anställning av professionella idrottsmän?” i SN 1997 s 668 och Sundgren, Peter, ”Idrottsutövare som sätter sin verksamhet på utländska bolag” i SvSkT 4/2000 s 284

¹⁶ Bl a Regeringsrättens dom i mål nr 3580-1998 ”Brynäsmålet”

¹⁷ Löfgren, Jerker, ”Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsutövare kan sätta sin verksamhet på bolag” i SvSkT 9/1999 s 723

¹⁸ C-415/93 Bosman

¹⁹ Spelare från andra EU-länder

samma riktning, även om spelarlönerna fortfarande i europeiskt perspektiv är mycket måttliga.²⁰

Det är inte heller endast inom idrottsvärlden som bolagiseringstrenden fått genomslag. Under de senaste åren har det blivit allt vanligare att alla slags självständiga yrkesutövare inom vetenskapliga, kommersiella och konstnärliga områden sätter sin verksamhet på bolag. Uttrycket ”att sätta sin verksamhet på bolag” innebär i dessa sammanhang traditionellt att man själv bildar och äger det bolag inom ramen för vilket man avser att bedriva sin verksamhet. Traditionellt sett avses också endast verksamhet som består i tillhandahållandet av de professionella tjänster som bolagsägaren utför såsom anställd i bolaget. Denna typ av bolagisering får fortfarande anses som det vanligaste. Dessa bolag placeras i ökad omfattning utomlands, för att på så sätt undvika svensk beskattning.²¹

Under senare år har vid sidan av denna organisationsform även vuxit fram en möjlighet att tillhandahålla en självständig, professionell yrkesutövning, genom att formellt ta anställning i företag i vilka man inte äger någon andel. Dessa företag hyr sedan ut dessa anställda personer till andra utomstående företag för arbete där. Normalt sker denna uthyrning för kortare sporadiska tidsperioder men i ökande grad förekommer också att personer uthyrs för längre perioder. Det uthyrande bolaget framstår i dessa situationer mer som ett arbetsförmedlande företag. Den som utför arbete åt någon annan är då att anses som uppdragstagare, utan att det för den skull föreligger ett anställningsförhållande.²²

Det är naturligtvis ingenting som hindrar att även ett sådant uthyrningsbolag är utländskt. Det har även blivit vanligare att det inom idrottsvärlden förekommer utländska bolag som hyr ut idrottsstjärnor för idrottslig verksamhet i Sverige. Som regel har det varit fråga om utländska idrottsmän som på detta sätt hyrts ut till svenska idrottsföreningar för att delta i dessa klubbars idrottslag.²³ Skattemyndigheternas intresse har särskilt kommit att fokuseras på vissa ishockeyföreningar.²⁴

3.3 Förutsättningarna för bolagisering av idrottslig verksamhet

I doktrin hävdas ofta att idrottslig verksamhet är av för personlig art för att kunna bolagiseras. Exempelvis advokater, läkare m m har dock tillåtits bolagisera sin verksamhet. Idrottslig verksamhet skulle således på något sätt skilja sig från andra yrken där specialister erbjuder sina tjänster genom bolag. Personligen kan jag inte se vari skillnaden mellan andra specialister

²⁰ Löfgren s 723

²¹ Sundgren s 284

²² Sundgren s 289

²³ Sundgren s 285

²⁴ T ex Brynäs som behandlas i kap 5.3.1 Brynäsålet

och idrottsmän ligger. Jag anser att en idrottsman med skattemässig verkan i stort sett alltid kan sätta sin verksamhet på bolag.

Stöd för att idrottslig verksamhet kan utövas genom ett bolag kan finnas i RÅ 1987 not 92. I fallet var frågan om ett bolag, som äger en spelartrupp som hyrs ut, driver näringsverksamhet. Om verksamheten är idrottslig eller uthyrning av spelare tar man inte ställning till – om det nu har betydelse. Av större vikt är att Skatterättsnämnden och RR²⁵ rimligtvis måste ha varit inne på att idrott med skattemässig verkan kan utövas från ett bolag eftersom konstruktionen godkändes. RR godkände att bolaget kunde med skattemässig verkan hyra ut spelartruppen. Stöd finns således i rättspraxis för att överföra en hel spelartrupp på ett bolag. Detta innebär enligt min mening att även en individuell spelare borde, med samma rättsverkningar, kunna föras över på ett bolag. Mängden anställda har i andra sammanhang i sig inte konstituerat näringsverksamhet utan vad som faktiskt görs i bolaget.²⁶

Visst stöd för att idrottslig verksamhet kan bolagiseras kan finnas även i SOU 1975:54. Där sägs att det vid utövare av s k fria yrken är tveksamt, om det skall tillåtas, att juridiska konstruktioner skall få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Detta är dock en aktiebolagsrättslig fråga och i aktiebolagsrätten finns inga hinder för dylika konstruktioner.²⁷

Det främsta argumentet för att bolagisering kan ske i vårt fall är emellertid ”befintligheten” av LSI. När det gäller utländska artistbolag grundas vår interna lag således på att även utländska juridiska personer kan bli skattskyldiga för inkomst för tillhandahållande av bl a idrottsmän som framträder inför publik i Sverige. Sundgren menar att man då med samma rätt skall kunna sätta idrottslig verksamhet även på svenskt bolag.²⁸

3.4 Fördelarna med utländskt bolag

Såsom alla kunnat konstatera av samhällsdebatten har det blivit allt vanligare bland idrottsmän att skattemässigt bosätta sig utomlands eller att sätta sin verksamhet på just utländska bolag. Detta kan iakttas bland utländska idrottsmän som vistas här tillfälligt med avsikt att därefter återvända till sina hemländer såväl som bland här permanent bosatta svenska idrottsmän. Utnyttjandet av just utländska bolag för att driva verksamhet i Sverige torde så gott som uteslutande vara skattemotiverat, i synnerhet när bolagen etableras i lågskatteländer. Genom att använda sig av ett utländskt företag eftersträvas förutom periodiseringsmöjligheten och progressivitetssänkningen sannolikt en lägre total beskattning.²⁹

²⁵ Regeringsrätten

²⁶ Löfgren s 731 ff

²⁷ Se mer om detta i kap 4.2.2 Skatterättsliga arbetstagarbegreppet

²⁸ Sundgren s 285

²⁹ Sundgren s 284 och Rydin s 23

En påfallande trend när det gäller bildandet av utländska bolag är att man föredrar att använda sig av bolag lokaliserade i s k skatteparadis runt om i världen. Intresset för att bilda bolag i detta slags jurisdiktioner ligger naturligtvis i just deras ”karaktärisering” som skatteparadis. De kännetecknas sålunda av att de har väldigt låg eller obefintlig bolagsskatt. Det är vidare ytterst ovanligt att etablering av bolag i dessa stater används för någon verklig kommersiell eller finansiell verksamhet i dessa stater själva. Förhållandena i dessa stater gör således att bolag med hemvist där är särskilt attraktiva som ”skattesparbössor” d v s som instrument för uppsamlade av inkomst där denna kan ”parkeras” till mycket låg skattekostnad.³⁰

Andra fördelar med att bedriva verksamhet genom utländska bolag i dessa länder är att bolagen regelmässigt är föremål för endast en summarisk intern myndighetskontroll. Bolag i skatteparadisen ”njuter” dessutom av skydd mot insyn och av sekretessen som erbjuds av lagstiftningen i dessa länder. Genom att koppla det utländska bolagets tillgångar till en utländsk banks kreditkortssystem eller genom en internetuppkoppling är det vidare mycket enkelt att från utlandet disponera över tillgångarna i bolaget utan att man kan härleda betalningarna till någon speciell person. Av särskilt intresse är naturligtvis också att utländskt bolag kan ge lån till svenska företagsledare utan att träffas av de svenska låneförbudsreglerna, som bara avser svenska bolag.³¹

Om man är bosatt i just Sverige ligger vidare en fördel i användandet av ett utländskt bolag däri att detta, enligt svensk skattemyndighetspraxis, är befriat från att betala in källskatt för löner som betalas till arbetstagare som jobbar i företaget och att lämna kontrolluppgifter.

Sammanfattningsvis kan sägas, att användandet av utländska bolag kan skapa stora skattefördelar, genom möjligheten att ”parkera” inkomsten av verksamheten till en mycket låg skattekostnad i utlandet. Denna uppskjutna beskattning kan därefter, om idrottsmannen flyttar utomlands eller tillbaka till sitt hemland, permanentas och helt lagligt undandras svensk beskattning.³²

³⁰ Sundgren s 287

³¹ Sundgren s 287

³² Sundgren s 288

4 Konsultbolag

4.1 Inledning

Med konsultbolag kommer jag i fortsättningen att ”syfta” till bolag där ägaren ensam står för verksamheten. Det rör sig således om bolag där, ägaren själv står för arbetsinsatserna. Dessa arbetsinsatser utförs hos annat bolag och för detta andra bolags ”räkning”. Några ”anställda” finns inte utan det är frågan om ett enmansbolag där bolagsägaren ”bolagiserat” sig själva.

Den grundläggande frågan i vårt fall är om inkomsterna, för den idrottsliga verksamheten, är hänförliga till idrottsmannen själv personligen eller till dennes bolag. Ersättningar som betalas ut i samband med idrottslig verksamhet kan ju skattemässigt vara att betrakta som antingen inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet. Även verksamhet angiven som bedriven av ett konsultbolag kan eventuellt anses innefatta ett anställningsförhållande mellan ägaren av bolaget och en uppdragsgivare. I dylika fall måste man avgöra, om ett anställningsförhållande mellan idrottsmannen och idrottsklubben föreligger i det konkreta fallet eller kan idrottsmannen anses vara självständig uppdragstagare, som bedriver sin verksamhet genom ett aktiebolag.

Ifall idrottsmannen anses vara arbetstagare beskattas han ju som bekant i inkomstslaget tjänst medan näringsidkare beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på tjänst, till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital³³. Om idrottsmannen är att betraktas som självständig uppdragstagare kommer inkomsten att hamna hos aktiebolaget och beskattas där. Gränsen mellan ett anställnings- och ett uppdragsförhållande har inte definierats i lag utan avgörs med stöd av förarbeten och praxis.

Även ifråga om arbetsgivaravgifterna är gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet central. Om ersättningen är att betrakta som inkomst av tjänst betalas arbetsgivaravgifterna av föreningen som idrottsmannen spelar i. Är det fråga om en självständig uppdragstagare betalas arbetsgivaravgifterna av konsultbolaget. Dessa avgifter bygger på förutsättningen att man rör sig inom den svenska rättssfären.

Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet kan tyckas vara en rent civilrättslig frågeställning. Skatterätten torde normalt följa civilrätten vid bedömningen av transaktionerna och frågan är om så är fallet även här.

³³ IL 10:1



4.2 Anställningsförhållande

4.2.1 Civilrättsliga arbetstagarbegreppet

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter p g a tjänst, till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital³⁴. En central fråga är således om ett anställningsförhållande föreligger i det konkreta fallet eller inte. Om ett anställningsförhållande anses föreligga tjänstebeskattas idrottsmannen för sina inkomster. Definitionen av arbetstagarbegreppet har således stor betydelse.

4.2.1.1 Ett arbetstagarbegrepp

Arbetstagarbegreppet har betydelse inte bara inom skatterätten utan även inom skadeståndsrätten och kanske främst inom arbetsrätten. De allmänna arbetsrättsliga lagarna såsom medbestämmandelagen och anställningsskyddslagen innehåller emellertid ingen definition av arbetstagarbegreppet. Tidigare fanns ett civilrättsligt- och ett socialt arbetstagarbegrepp, med något olika innehåll. Den rättsutveckling som ägt rum under senare år, i fråga om gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare, har lett till att den tidigare skillnaden mellan dessa arbetstagarbegrepp utplånats.³⁵ Inom t ex EU-rätten finns dock ytterligare arbetstagarbegrepp. De för detta arbete aktuella arbetstagarbegreppen är det civilrättsliga och det skatterättsliga arbetstagarbegreppet.

4.2.1.2 Civilrättsliga arbetstagarbegreppets innehåll

Arbetstagarbegreppet finns, som tidigare nämnts, inte definierat i lagtexten. Av SOU 1975:1 framgår att den skattemässiga gränsdragningen mellan arbetstagare och självständig företagare numera sker genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I övrigt har det överlämnats åt rättstillämpningen att fastställa det civilrättsliga arbetstagarbegreppets innehåll. Huvudregeln är att så fort någon anlitas för att utföra arbete för annans räkning skall han anses som arbetstagare, om det inte framgår att den som anlitas är självständig företagare. Arbetsdomstolen har i dessa fall gjort en jämförelse mellan de berörda personernas arbetsprestationer och med personer som tveklöst är arbetstagare. I Arbetsdomstolens dom 1989 nr 81 utgick domstolen från en jämförelse med vad som normalt sett gällde för övriga anställda på samma nivå vad gällde arbetsuppgifter m m, för att avgöra om en person var anställda eller endast skulle ses som en konsult.³⁶

³⁴ IL 10:1

³⁵ Löfgren s 724, Öman, Sören, Anställningsskyddslagen - sammanställning av rättspraxis, uppl 1, Stockholm, 1993, s 24 och Rolandsson, Gusten, Arbetstagaren och arbetsrätten, Lund, 1979, s 14 och Alfheim m fl s 72

³⁶ Jfr 5.3.1 Brynäsmalet, Löfgren s 725, Öman s 35 och Bylund, Bo, Elmér, Anders, Viklund, Lars & Öhman, Toivo, Anställningsskyddslagen, 8 uppl, Stockholm, 1999, s 19

Något formkrav för att anställningsförhållande skall uppstå finns inte. Kravet är att det skall vara frågan om ett frivilligt åtagande, d v s ett åtagande grundat på avtal. Muntliga anställningsavtal och även avtal som ingås genom konkludent handlande får fulla rättsverkningar om de kan styrkas. Anställningsförhållande har således ansetts kunna föreligga även utan ett formellt anställningsavtal.

I två domar från arbetsdomstolen AD 1982 nr 71 och AD 1981 nr 110, fann domstolen att anställningsförhållande uppkommit mellan företag och skolelever även då något anställningsavtal inte slutits.³⁷ Redan i NJA 1949 s 768 uttalade HD att frågan huruvida någon i lagens mening är arbetstagare hos annan eller icke är att bedöma efter vad dem emellan kan anses avtalat, varvid man inte kan inskränka sig till något visst avtalsvillkor såsom ensamt avgörande utan har att beakta alla i samband med avtalet och anställningen förekommande omständigheter. Härvid kan de avtalslutandes ekonomiska eller sociala ställning belysa hur avtalet bör uppfattas.³⁸

Utav rättspraxis kan utläsas vilka faktorer som skall betraktas vid bedömningen av om någon som utför arbete civilrättsligt skall betraktas som arbetstagare eller uppdragstagare. I SOU 1975:1 finns en sammanfattning av vad som i rättspraxis ansetts tala för att den som utför tjänst skall anses bunden av ett anställningsförhållande:

1. *Han förutsätts personligen utföra arbetet.* Den part som har åtagit sig att prestera arbete skall själv åtminstone delta eller vid en bedömning på förhand kunna förutsättas delta i arbetet. I vårt fall torde det vara självklart att när en idrottsförening kontrakterar en spelare så vill man ha just denne spelare. Man kan således inte låta någon annan utföra arbetsuppgifterna utan spelaren måste personligen utföra arbetet.
2. *Åtagandet innebär att han skall utföra efter hand uppkommande arbetsuppgifter.* Detta krav åtskiljer anställningsavtal från t ex projektanställning. Under den tid en idrottsman är kontrakterad måste han utföra de arbetsuppgifter som han anvisas.
3. *Avtalsförhållandet är av mer varaktig karaktär.* En elitidrottsman som kontrakterats för hel säsong torde enligt min mening normalt uppfylla detta krav.
4. *Han har tidigare varit anställd hos arbetsgivaren.* Det är svårare för en idrottsman som tidigare varit anställd hos idrottsföreningen att bedömas vara uppdragstagare.
5. *Han är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete åt annan, antingen på grund av avtalets innehåll eller med hänsyn till arbetskyldighetens omfattning.* En idrottsman kan knappast utföra idrottslig verksamhet i två föreningar samtidigt. Arbetskyldighetens omfattning är alltför stor för detta. Dessutom ställer oftast idrottens egna regler hinder i vägen för att man skall kunna representera flera klubbar samtidigt.

³⁷ Hansen s 667, Öman s 26

³⁸ Öman s 37

6. *Han är underkastad direktiv och kontroll medan han utför arbetet.* En idrottsman inom lagsporter är bunden att följa tränarens anvisningar och är tvungen att utföra sitt arbete under bestämda tider tillsammans med resten av laget. Föreningarna har således kontroll över när, var och hur arbetet utförs.

7. *Han skall i arbetet använda motpartens maskiner, redskap och dylikt.* På elitnivå finns oftast sponsoravtal mellan föreningarna och olika tillverkare av utrustningar som innebär att alla spelare i föreningen måste använda utrustning av visst märke. Spelarna är oftast bundna att använda den utrustning som hänvisas och erbjuds av föreningen.

8. *Han får ersättning för direkta utlägg, exempelvis resor.* Oftast (om inte alltid) står föreningarna för de ekonomiska utlägg i samband med t ex bortamatcher, sjukvård vid skador m m.

9. *Ersättning för arbetet utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön.*

10. *Han är ekonomiskt och i socialt hänseende jämställd med en arbetstagarare.* Normalt görs ingen åtskillnad spelare emellan i föreningar utan alla behandlas i stort på samma sätt.³⁹

Man bör observera att alla dessa rekvisit inte behöver vara uppfyllda för att ett arbetstagarförhållande skall anses vara för handen. Varje punkt i sig talar för ett arbetstagarförhållande, medan saknaden av någon punkt inte i samma utsträckning behöver tala emot att ett arbetstagarförhållande föreligger. Även andra omständigheter kan dock påverka bedömningen.⁴⁰

4.2.1.3 Civilrättsliga arbetstagarbegreppet i praxis

I rättspraxis har i ett antal fall frågan om arbetstagarbegreppet behandlats. Genomgående för domstolarnas resonemang är att man inte tagit någon egentlig hänsyn till avtalets formulering utan sett till hur förhållandena faktiskt gestaltat sig mellan avtalsparterna. Det har ofta varit fråga om avtalsförhållanden där en person som formellt självständig företagare åtar sig att utföra uppgifter åt ett företag.

I NJA 1982 s 784 hade HD att avgöra frågan om ett anställningsförhållande förelåg mellan åkare och arbetsgivare. Vägledning i frågan skulle hämtas i det s k civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Avgörande var därvid vad som kan anses varit avtalat mellan parterna. Hänsyn skulle emellertid tas inte endast till uttryckliga avtalsvillkor som berörde frågan, utan en samlad bedömning skulle ske av samtliga omständigheter som kunde vara av betydelse för att belysa frågan. Det var vidare önskvärt att begreppet arbetstagarare tolkades lika oavsett vilken myndighet eller domstol som tillämpade det, men att det kan vara svårt att bortse från typen av rättsregel som tillämpas.⁴¹

I AD 1979 nr 155 anlätades en installatör med egen inregistrerad firma av ett oljeföretag. Han ansågs inta en sådan osjälvständig ställning att ett

³⁹ Bylund m fl s 20 f, Öman s 35 f, Rolandsson s 16 och Alfheim m fl s 72 f

⁴⁰ Rolandsson s 16

⁴¹ Schmidt, Folke, Löntagarrätt, Juristförlaget, Stockholm, reviderad upplaga 1994, s 71

arbetstagarförhållande förelåg, trots att han tidigare förklarat att han inte vill vara anställd.⁴²

Av AD 1983 nr 113 framgår att det civilrättsliga arbetstagarbegreppet varpå anställningsskyddslagen bygger är tvingande. Detta betyder att avtalsparterna inte själva med avgörande verkan kan bestämma hur förhållandet dem emellan rättsligt skall betraktas. Istället sker prövningen därav utifrån en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i målet. Detta utesluter visserligen inte att hänsyn kan tas till hur parterna har rubricerat sina mellanhavanden, i den mån detta speglar den faktiska verkligheten. Särskilt i gränsområdet mellan arbetstagar- och uppdragstagarförhållanden torde en dylik omständighet kunna få betydelse.⁴³

Även i NJA 1973 s 501 var det frågan om anställningsförhållande förelåg. Den som utförde tjänsten skulle göra detta personligen. Han fick fast månadsersättning och uppdragsgivaren svarade för utgifter för material. Arbetsuppgifterna utförde han dock i sitt hem och på sin fritid när det passade honom. Han var inte heller bunden till uppdragsgivaren och hade dessutom en heltidsanställning hos ett annat företag som sysslade med annan verksamhet. Vid en samlad bedömning ansågs det, trots den självständighet som arbetstagaren åtnjöt, att anställningsförhållande i förmånsrättslagens mening förelåg.⁴⁴

4.2.2 Skatterättsligt arbetstagarbegrepp

I doktrin har fråga väckts om det finns ett ytterligare arbetstagarbegrepp, ett skatterättsligt som skiljer sig från det civilrättsliga. Det brukar heta att skatterätten följer civilrätten så länge det inte finns uttryckliga skatterättsliga regler för motsatsen.⁴⁵

I SOU 1975:1 kan man finna flera uttalanden om att om en juridisk person står som arbetspresterande part kan det aldrig bli fråga om ett tjänsteavtal utom i fall där en juridisk person satts in som avtalspart för skens skull. Fråga är om det är så enkelt i skatterättsliga sammanhang.⁴⁶

Viss ledning för frågeställningen kan man finna i SOU 1975:54. I denna utredning konstateras att den främsta anledningen till det stora antalet aktiebolagsbildningar under senare år varit viljan att uppnå skilda fördelar vid beskattningen. Detta gäller i första hand den stora grupp nytillkomna bolag där verksamheten är uppbyggd på bolagsägarens särskilda kvalifikationer och den arbetsinsats denne kan tillföra bolaget. Ofta är det i dessa fall frågan om utövare av sk fria yrken. Som utövare av fria yrken räknas bl a utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet såsom författare,

⁴² Bylund m fl s 21

⁴³ Öman s 40

⁴⁴ Öman s 38

⁴⁵ Löfgren s 725

⁴⁶ Löfgren s 725

skådespelare, musiker m fl. Även andra enskilt bedrivna verksamheter som bygger på specialkunskaper hos utövarens person räknas som fria yrken.

Idrottslig verksamhet bygger i hög omfattning på just en viss persons kunskaper och skicklighet. När en förening vill anställa en idrottsman duger inte vem som helst utan man vill ha egenskaper som innehas av en specifik idrottsman. Idrottslig verksamhet är således enligt min mening att betraktas som ett fritt yrke.

Om de s k fria yrkena uttalar utredningen följande:

”Dessa verksamheter är så nära förbundna med utövarens person att det enligt beredningens mening kan ifrågasättas om en juridisk konstruktion såsom aktiebolag skall få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Detta är emellertid i första hand en aktiebolagsrättslig fråga.

Aktiebolagslagen innehåller inte några bestämmelser som hindrar att verksamhet av visst slag bedrivs i aktiebolagsform. Det i prop 1975:103 framlagda förslaget om en ny aktiebolagslag innebär ingen ändring härvidlag. Beredningen har varit inne på tanken att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen för denna typ av verksamhet men har funnit att en sådan avgränsning utan stöd eller samordning med civilrättsliga bestämmelser om aktiebolag skulle vara förenad med alltför stora praktiska svårigheter.”⁴⁷

4.3 Uppdragsförhållande

4.3.1 Civilrättsliga uppdragstagarbegreppet

Det är i gränsfallen mellan arbetstagare och uppdragstagare som problemen uppstår att se skillnaden på vem som är vad. Parallellt med arbetstagarbegreppet har således även ett civilrättsligt uppdragstagarbegrepp definierats. Rent generellt kan man säga att uppdragstagare är mer självständig i sitt förhållande till uppdragsgivaren än vad arbetstagaren är till arbetsgivaren. Frågan om en verksamhet utgör näringsverksamhet eller inte är i första hand av intresse för fysiska personers beskattning. En första förutsättning för att det skall vara frågan om en självständig uppdragstagare är att idrottsmannen bedriver näringsverksamhet.⁴⁸ När detta krav är uppfyllt gäller det att i det enskilda fallet avgöra om det rör sig om uppdrags- eller anställningsförhållande. Det är således inte tillräckligt att avgöra om näringsverksamhet föreligger utan man måste göra en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet för att avgöra om uppdragsförhållande till idrottsföreningen föreligger i det enskilda fallet.

Av SOU 1975:1 framgår vad som talar till förmån för att den som utför arbete är att anse som självständig uppdragstagare och inte som arbetstagare:

⁴⁷ SOU 1975:54 s 63

⁴⁸ Löfgren s 726 se även kap 4.2 Förutsättningarna för bolagisering av idrottslig verksamhet

1. *Han är inte personligt arbetskyldig utan kan låta någon annan utföra arbetet.* En idrottsman som kontrakterats kan knappast låta någon annan utföra arbetet i sitt ställe.
2. *Arbetsåtagandet är begränsat till vissa uppgifter.* I och för sig kontrakteras idrottsmän för att endast utföra idrottslig verksamhet men står ändå under föreningens befogande och har att utföra alla de arbetsuppgifter som anvisas.
3. *Avtalsförhållandet är av mer tillfällig natur.* Ett uppdragsavtal kan omfatta kortare tidsperioder. Även idrottsmän kan kontrakteras för kortare tider. Problemet är emellertid vad som skall betraktas som tillfälligt. Även avtal för längre, begränsade tidsperioder kan betraktas som tillfälliga.
4. *Ingenting hindrar honom från att samtidigt utföra liknande arbetsuppgifter åt annan.* Visserligen kan en idrottsman vara kontrakterad av en förening men därifrån vara uthyrd till annan förening och kan därigenom betraktas driva liknande verksamhet hos annan än sin arbetsgivaren. Idrottsmännen torde dock i dessa fall vara att betraktas som anställda hos endast en av parterna. Enligt min mening kan man inte se det som att idrottsmännen i detta fall har flera uppdragsgivare då de endast utför ett uppdrag. Dessutom ställer idrottens egna regler hinder i vägen för att utöva idrottslig verksamhet hos flera föreningar samtidigt.
5. *Utöver inskränkningar som beror på att arbetets natur bestämmer han själv hur, när och var arbetet skall utföras.* Lagidrottsmän står under tränarens befäl och är på så vis inte berättigad att bestämma när, var och hur arbetet utförs.
6. *Han använder sig av egna maskiner, redskap och dylikt.* I normalfallet tvingas idrottsmännen använda föreningens eller av föreningen anvisad utrustning.
7. *Han får själv stå för utgifterna för arbetets genomförande.* Föreningen står normalt för utgifterna i samband med bortamatcher m m.
8. *Ersättningen för arbetets utförande är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat.* Normalt torde överenskommelse finnas om att viss månatlig ersättning utgår. Emellertid finns ibland även möjlighet till bonus vid idrottsliga framgångar.
9. *Han är i ekonomiskt och i socialt hänseende jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen.* Oberoende av om idrottsmannen är att betraktas som uppdragstagare eller arbetstagare torde han socialt behandlas på samma sätt. Några större skillnader i ekonomiskt hänseende torde normalt inte heller föreligga.
10. *Han har för verksamheten erhållit personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet eller fått egen firma registrerad.*⁴⁹

När man i det enskilda fallet gör en bedömning kan man utgå från dessa kriterier och se vilka omständigheter som överväger. Till inkomstslaget tjänst hänförs inte bara inkomster från ett anställningsförhållande, utan även inkomster från ett uppdragsförhållande, om uppdraget inte är av sådan karaktär att inkomsterna ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

⁴⁹ Bylund m fl s 20 f, Öman s 36 f, Rolandsson s 16 f och Alfheim m fl s 75 f

Den skattemässiga gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet avgörs som ovan nämnts efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i fallet.

4.3.2 Uppdragstagarförhållande i praxis

RÅ 81 1:17 gällde en läkare vars helägda bolag ställt läkaren till ett företags förfogande för utövande av företagshälsovård. Frågan var om ersättning skulle anses utgöra inkomst för bolaget eller för läkaren personligen. Av referatet framgår bl a att uppdragsgivaren som anlidade läkaren/bolaget avtalat om ordinarie arbetstid, att företaget erlade visst angivet belopp per arbetstimma, att traktamente och bilersättning skulle utgå med visst belopp per tjänstgöringsdag samt att företaget tillhandahållit sjuksköterska och lokal med utrustning. Med hänsyn till allt detta fann domstolen att läkaren åtagit sig ett personligt uppdrag som skulle beskattas hos honom personligen och inte hos hans bolag.⁵⁰

I RÅ 1976 ref 159, RÅ 82 1:50 och RÅ 85 1:37 har det varit fråga om en uppdragsgivare men de skattskyldiga har själva svarat för samtliga kostnader för sina relativt dyra arbetsredskap. De skattskyldiga har också stått affärsrisken för dessa investeringar. I samtliga fall har RR funnit att rörelse bedrivits.⁵¹

RÅ 1993 ref 55 gällde frågan huruvida en ersättning för verksamhet som "företagsdoktor" skulle beskattas hos det aktiebolag där "företagsdoktorn" var anställd och dessutom ägde, eller hos honom personligen. Uppdraget som företagsdoktor innebar att konsulten gick in i ett annat företag under en rationaliseringsperiod och fungerade som VD och styrelseledamot. Först konstaterade man ånyo att hinder i princip inte föreligger i rättspraxis att i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten ifråga. RR fann att konsultens aktiebolag civilrättsligt var att betrakta som uppdragstagarare i förhållande till det andra bolaget. Domstolen konstaterade att den som utsetts till VD i ett företag normalt sett får anses anställd i företaget. I särskilda fall och under en begränsad tid kunde dock en person inneha en sådan ställning utan att ett anställningsförhållande uppstod, om uppdraget var led i ett avgränsat saneringsuppdrag. RR fann vid en samlad bedömning att ersättningarna skulle beskattas hos konsultföretaget och inte hos företagsdoktorn personligen.⁵²

I fallet RÅ 1993 ref 104 drev en person A konsultverksamhet i ett av honom helägt aktiebolag. Frågan gällde om inkomster från styrelsearvoden till A

⁵⁰ Löfgren s 727

⁵¹ Löfgren s 727 f

⁵² Hansen s 668 och Löfgren s 728

kunde anses utgöra inkomst för bolaget. RR konstaterade att uppdrag som styrelseledamot var av personlig natur och att arvodet för sådan tjänst var hänförligt till inkomst av tjänst för den som utövat verksamheten. Emellertid kunde inkomster av sådan verksamhet utgöra inkomst av näringsverksamhet för det konsultföretag som ställt styrelseledamoten till förfogande, om uppdraget innehafts under en begränsad tid som ett led av ett saneringsuppdrag. RR ansåg att de sju styrelseuppdrag som sökanden innehafte, var alla av personlig art och arvoden därför skulle anses utgöra inkomst av tjänst för A.⁵³

4.4 Civilrätt och skatterätt

4.4.1 Sambandet mellan civilrätt och skatterätt

Förhållandet mellan civilrätten och skatterätten har länge varit omdiskuterat i svensk rätt. Redan i förarbetena till 1928 års kommunalskattelag togs frågan upp. Få uttalanden fanns om hur de civilrättsliga termer som förekom i denna lag skulle uppfattas. Allmänna principuttalanden om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt saknades helt. I de fall där man avsåg att civilrättsliga termer skulle ha en helt eller delvis annorlunda innebörd i kommunalskattelagen, påpekade man detta i lagtexten eller i förarbetena. Det är därför sannolikt att man menade att de civilrättsliga termer som förekom i kommunalskattelagen normalt skulle uppfattas på samma sätt som i civilrätten, om det inte framgick något annat av lagtexten och förarbetena.⁵⁴ Även idag kan skatterätten fortfarande sägas vara beroende av civilrättens definitioner. Detta framgår av den knapphet av definitioner av civilrättsliga begrepp som förarbetena till skattelagar fortsättningsvis uppvisar. Således torde lagstiftaren ha tänkt sig att de civilrättsliga definitionerna av civilrättsliga begrepp normalt skall gälla även inom skatterätten.

Många gånger är civilrätten med dess regler och principer helt avgörande för hur en transaktion skall beskattas. Den skatteskyldiges olika avtalsrättsliga dispositioner utgör då grunden för de beslut skattemyndigheter och domstolar har att fatta. Skatterätten är då knuten till, och beroende av, de olika civilrättsliga begreppen och det skatterättsliga utfallet är knutet till dessa civilrättsliga rättsfakta. Civilrätten är således prejudiciell i förhållande till skatterätten. Det kan i själva verket vara de civilrättsliga bedömningarna av de bakomliggande rättsfakta som bestämmer det skatterättsliga utfallet och inte en skatterättslig regel. Beroende på de skatterättsliga konsekvenser som är bundna till ett visst civilrättsligt rättsfakta, kan den skatteskyldige inom ramen för avtalsfriheten välja den form för sin transaktion som i skattehänseende är den förmånligaste.⁵⁵

⁵³ Hansen s 668 och Löfgren s 729

⁵⁴ Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, Liberförlag, Stockholm, 1978, s 60

⁵⁵ Pahlsson, Robert, Inledning till skatterätten, 2 uppl, Iustus förlag, Uppsala, 2001, s 100 ff

Det är naturligt att skilda delar av ett rättssystem utformats på ett sådant sätt att delarna interagerar med varandra. Av detta följer att det finns en stark koppling även mellan skatterätten och civilrätten. Skatterättens beroende av civilrätten skapar dock ibland särskilda problem. Den principiella anledningen till detta är att man i rättssystemet använder gemensamma uttryck och tankemönster, trots att reglerna på olika områden är avsedda att tjäna helt olika ändamål. Detta leder till att civilrättsliga termer ibland måste ges en delvis annorlunda innebörd i skatterätten, för att inte motverka syftet med reglerna.⁵⁶

4.4.2 Oklarheten i civilrättsliga begrepp

4.4.2.1 Lagtolkning i enlighet med syftet med aktuella lagen

Ett första problem med sambandet mellan civilrätten och skatterätten är den oklarhet som ligger i civilrättsliga betydelsen hos olika begrepp. Detta leder till att oklarheten om vad som skall gälla i skattehänseende förstärks då de civilrättsliga rättsföljderna i värsta fall kan vara osäkra. Det exempel som ligger närmast till hands är den oenighet som föreligger för arbetstagarbegreppet. Arbetstagarbegreppet kan nämligen komma att tolkas olika i enlighet med syftet med den aktuella lagen. Inom den del av civilrätten som kallas arbetsrätt använder man sig ju av ett arbetstagarbegrepp i syfte att främst garantera den som utför ett arbete visst grundskydd. Begreppet används således i syfte att t ex garantera arbetstagare viss uppsägningstid m m. När man i skatterättsliga sammanhang skall fastställa om ett anställningsförhållande föreligger, är syftet istället att dra gränsen mellan olika inkomstslag och liknande. Detta kan mycket väl leda till att arbetstagarbegreppet får ett innehåll i arbetsrätten och ett annat i skatterätten.⁵⁷

4.4.2.2 Transaktionens verkliga innebörd

Skattedomstolarna har i stort sett respekterat de civilrättsliga rubriker skattskyldiga angivit för sina transaktioner och därmed gett rättshandlingen motsvarande innebörd inom skatterätten. Ett undantag har emellertid varit de fall där man ansett att en av de skattskyldiga vald civilrättslig form även skulle ha underkänts enligt civilrättsliga principer. Man har alltså "frånsett" den rubrik skattskyldiga gett en transaktion då den stått i strid med allmänna civilrättsliga principer. I denna bedömning har domstolen istället sett till transaktionens verkliga innebörd. Bedömningen har inte grundat sig på någon speciell skatterättslig lagtolkningsmetod för bekämpande av skatteflykt utan på rent civilrättslig grund. Enligt praxis från Högsta domstolen har parterna inte rätt att ens i ett dispositivt tvistemål till fullo disponera över de civilrättsliga instituten. Vid fastställande av en transaktions verkliga innebörd tolkas de rättshandlingar den skattskyldige företagit för att bestämma de verkliga avsikter den skattskyldiga haft. En sådan tolkning kan leda fram till att transaktionen kan underkännas på rent

⁵⁶ Johansson & Rabe s 544

⁵⁷ Pahlsson s 100 ff och Hansen s 669

civilrättsliga grunder och att den skatterättsliga bedömningen baseras på resultatet av tolkningen.

I svensk rätt finns tre typer av transaktioner som bortses från på civilrättslig grund: skentransaktioner⁵⁸, transaktioner med oriktig benämning⁵⁹ och andra ogiltiga transaktioner⁶⁰. Den för detta arbetet intressantaste typen av transaktioner är rättshandlingar med oriktig benämning.⁶¹

4.4.2.3 Rättshandling med oriktig benämning

Avgörande för frågan om en rättshandling gets en oriktig benämning är dess innebörd. Det är således irrelevant hur parterna betecknat transaktionen. Detta sammanhänger med att parterna inte ensamma förfogar över de civilrättsliga instituten. Domstolen kan efter en bedömning av alla omständigheter bortse från en benämning den finner oriktig. Det blir därmed omöjligt för den skattskyldige att minska sin skatt genom att rubricera transaktioner på ett skatterättsligt fördelaktigt sätt. Ett anställningsavtal blir enligt detta resonemang inte ett avtal om hyra av arbetskraft bara för att parterna valt att rubricera rättshandlingen på detta sätt.⁶²

Normalt använder skatterätten civilrättsliga termer enligt den innebörd termerna har inom civilrätten. RÅ 1989 ref 62 står i överensstämmelse med denna uppfattning. Avgörandet gällde de skatterättsliga effekterna av en *sale and lease back*-transaktion. Denna var konstruerad så, att en fastighetsägare sålde sin fastighet för att därefter hyra tillbaka den av den nya ägaren. Den ursprungliga ägaren hade en rätt (option) att efter viss tid köpa tillbaka fastigheten till ett på förhand bestämt pris. Det skatterättsliga problemet rörde bl a frågan om hur hyresintäkterna skulle behandlas vid inkomsttaxeringen. Skattemyndigheten menade att man trots parternas rubricering av avtalet, kunde bedöma detta som något annat än köp respektive hyra. Myndigheten ansåg att avtalets innebörd var så oklar, att något förhandsbesked rörande den skatterättsliga behandlingen inte borde lämnas. I målet uttalar RR att skatterätten bör följa civilrätten och bedömningen av rättshandlingar skall ske efter dessas civilrättsliga innebörd. Endast då mycket starka skäl talar däremot, bör civilrättsliga utgångspunkter kunna frångås och ett särskilt skatterättsligt rättsläge tillskapas. Mot bakgrund av detta rättsfall och uppfattningen i doktrin kan man enligt min mening i normalfallet presumera att skatterättsliga bedömningar vilar på civilrättslig grund.⁶³

⁵⁸ En skentransaktion är en rättshandling som företas utan att parterna har för avsikt att genomföra den enligt sitt angivna innehåll.

⁵⁹ Parterna rubricerar en transaktion på oriktigt sätt. Exempelvis kan ett anställningsavtal rubriceras som uppdragsavtal.

⁶⁰ Transaktionen uppfyller exempelvis inte de formkrav som ställs för dess giltighet.

⁶¹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt*, 7 uppl, Studentlitteratur, Lund, 1999, s 547 ff och Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Juristförlaget, Stockholm, 1995, s 362 ff

⁶² Lodin m fl s 549 ff

⁶³ Johansson & Rabe s 544, 550 f och Gäverth, Leif, "Regeringsrätten och genomsyn" i SvSKT 8/1996, s 746

4.4.2.4 Civilrättsliga transaktioner och skatteflykt

Ett annat problem är vilken betydelse de skattskyldigas civilrättsliga dispositioner får för taxeringen. Som ju även framgick ovan av RÅ 1989 ref 62 kan en transaktion ju vara civilrättsligt godtagbar men godkänns kanske ändå inte i ett taxeringsmål. I RR:s praxis finns många exempel på situationer där man funnit en transaktion civilrättsligt godtagbar men ändå i taxeringen bortsett från transaktionens rättsverkan. Enligt praxis får detta ske när starka skäl talar för att ett särskilt skatterättsligt rättsläge uppkommer. Ett sådant skatterättsligt läge kan vara att parterna använder civilrätten för skatteflyktsändamål.⁶⁴ I svensk skatterätt finns olika metoder för att angripa upplägg med syfte att undandra skatter och avgifter. Detta återkommer jag till längre fram i arbetet.⁶⁵

4.5 Slutsats

Min åsikt är att idrottslig verksamhet kan sättas på bolag. Metoden att genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i ett enskilt fall avgöra, huruvida övervägande skäl talar för att tjänsteavtal eller uppdragsavtal föreligger, innebär självfallet inte en enkel hopsummering av antalet faktorer som pekar i ena eller andra riktningen. Olika omständigheter tillmäts olika vikt och varje fall måste avgöras för sig. Olika omständigheter kan också vara av olika vikt, beroende på inom vilket yrkesområde gränsdragningsfrågan uppkommer.⁶⁶

Min åsikt är ju som framgår av kap 3.3 att idrottslig verksamhet kan bolagiseras. Bedömningen av om en viss verksamhet kan bolagiseras sammanfaller vanligtvis med bedömningen av om ett anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger. Domstolarna ser oftast inte till om en viss verksamhet kan bolagiseras utan går direkt på frågan om ett anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger i det konkreta fallet.

Enligt praxis föreligger i princip inte hinder att, som i förevarande fall, i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är uppdragstagaren personligen och inte aktiebolaget självt som bedriver verksamheten, kan det bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra personen i fråga de inkomster som härrör från den aktuella verksamheten

Vid den civilrättsliga bedömningen av om idrottsmannen är att betraktas som arbetstagare eller uppdragstagare tittar man på förhållandet mellan idrottsmannen och föreningen som helhet. Denna helhetsbedömning måste enligt min mening normalt resultera i att lagidrottsmannen betraktas som arbetstagare hos föreningen. Det avgörande för denna slutsats är följande aspekter:

⁶⁴ Johansson & Rabe s 550 f

⁶⁵ Se kap 5.3 Genomsyn

⁶⁶ Jfr Öman s 36 f

1. Idrottsmannen har åtagit sig att prestera arbete personligen. När en idrottsförening kontrakterar en spelare så vill man ha just denne spelare. Man kan således inte låta någon annan träda in i hans ställe.
2. En idrottsman kan knappast heller utföra idrottslig verksamhet i två föreningar samtidigt. Detta förhindras av idrottens egna regler.
3. En idrottsman inom lagsporter är bunden att följa tränarens anvisningar och är tvungen att utföra sitt arbete under bestämda tider tillsammans med resten av laget. Föreningarna har således kontroll över när, var och hur arbetet utförs.
4. På elitnivå finns oftast sponsoravtal mellan föreningarna och olika sportföretag. Föreningarna är bundna att använda dessa tillverkares utrustningar. Spelarna är vidare bundna att använda den utrustning som hänvisas och erbjuds av föreningen.
5. Oberoende av om idrottsmannen är att betraktas som uppdragstagare torde han i socialt och ekonomiskt hänseende lika behandlas med personer vilka är ostridigt att anses som arbetstagare. Vidare ger en jämförelse mellan de arbetsuppgifter spelarna haft i laget och de spelare som oomtvistligt varit anställda i föreningen ingen anledning till att betrakta spelarna som annat än anställda.

Jag är tveksam till om föreningarna överhuvudtaget under några förhållanden kan påvisa sådana praktiska skillnader, att en lagidrottsman skulle kunna anses som uppdragstagare. Helt omöjligt är detta emellertid inte. RR:s resonemang i RÅ 1993 ref 55, att den som utsetts till VD i ett företag normalt sett får anses anställd i företaget, men att särskilda skäl kan medföra att ett anställningsförhållande inte uppstår, innebär att man vid bedömningen av hur ett uppdragsförhållande ska klassificeras och vem ersättningen ska hänföras till, bör utgå ifrån vad som är normalt för den aktuella typen av uppdrag. Om idrottsmän i Sverige normalt sett är anställda av den förening de spelar för, måste undantag från normalfallet kunna motiveras på objektiva grunder. Således måste det finnas skillnader i de faktiska omständigheterna kring den aktuella anställningen som gör att idrottsmannens relation till föreningen inte kan betecknas som ett anställningsförhållande.⁶⁷

Man kan emellertid inte helt bortse från de civilrättsliga förfarandena utan måste tillmäta viss vikt till den av parterna valda rubriceringen. Avtalets rubricering talar således för uppdragsförhållande. Det faktum att anställningsförhållandet i praktiken i svensk rätt givits en nästan indispositiv karaktär medför emellertid att de faktiska omständigheterna i respektive fall måste stå i centrum. Vidare kan nämnas att departementschefen i Prop 1975/76:105 Bilaga 1 uttalar att domstolarna fortsättningsvis bör kunna ge arbetstagarbegreppet en vidsträckt tillämpning och i tveksamma fall låta avgörandet utfalla till förmån för att fråga är om ett anställningsförhållande.⁶⁸

⁶⁷ Hansen s 668

⁶⁸ Öman s 37

Uttalanden i motsatt riktning kan man finna i SOU 1975:1. Där finns flera uttalanden om att när en juridisk person står som arbetspresterande part kan det aldrig bli fråga om ett tjänsteavtal utom i fall där en juridisk person satts in som avtalspart för skens skull.⁶⁹ Skattedomstolarna brukar visserligen i praxis respektera de civilrättsliga rubriker skattskyldiga angivit för sina transaktioner. Man kan dock frånsä denna rubricering då den står i strid med allmänna civilrättsliga principer. I denna bedömning brukar domstolar istället se till transaktionens verkliga innebörd. Enligt Högsta domstolens praxis har parterna inte rätt att ens i ett dispositivt tvistemål till fullo disponera över de civilrättsliga instituten. Vid fastställande av en transaktions verkliga innebörd tolkas de verkliga avsikterna med rättshandlingarna. En sådan tolkning kan leda fram till att transaktionen kan underkännas på rent civilrättsliga grunder och att den skatterättsliga bedömningen baseras på resultatet av tolkningen. I detta fallet blir resultatet att transaktionen utgör en rättshandling som getts oriktig benämning. Ett anställningsavtal blir inte ett uppdragsavtal bara för att parterna valt att rubricera rättshandlingen på detta sätt. I normalfallet presumeras vidare att skatterätten följer civilrättens bedömningar av förhållanden. Endast när starka skäl finns kan den civilrättsliga bedömningen frångås. Här torde inga sådana skäl föreligga och idrottsmannen skall därför ses vara arbetstagare hos idrottsföreningen.

En samlad bedömning av alla föreliggande omständigheter, där avtalets rubricering endast blir en faktor bland andra att ta hänsyn till, ger enligt min mening, att spelarna i vårt fall måste anses anställda av idrottsföreningarna. Således underkänner jag den rubricering som parterna gett transaktionen.

⁶⁹ Löfgren s 725

5 Uthyrningsbolag

5.1 Inledning

Man behöver inte sätta sin verksamhet på ett eget bolag för att utöva ett "fritt yrke". Ett annat alternativ är att bedriva sin yrkesverksamhet genom att anlita ett fristående företag vars affärsidé är att hyra ut folk till andra företag. Formellt tar man då anställning i detta personaluthyrnings- eller bemanningsföretag. Till skillnad från konsultfallet så har man inget ägarintresse i detta uthyrningsbolag. Idén med konstruktionen är att idrottsmannen endast skall behöva betala inkomstskatt på den del av medel han tar ut som lön från uthyrningsbolaget och resterande hyresintäkter finns kvar i bolaget. Dessutom slipper den svenska idrottsföreningen att betala arbetsgivaravgifter då spelaren betraktas som anställd av uthyrningsbolaget. Dessa uthyrningsbolag behöver naturligtvis inte vara svenska utan kan, som i t ex Brynäs-målet, vara ett utländskt företag.⁷⁰

Många företag väljer idag att ha minimalt med egen personal och istället hyr man, vid behov, in personal. Man hyr även in specialister när man har att utföra arbetsuppgifter som man inte själva behärskar. De flesta av dem som utför denna typ av arbete använder inte egen utrustning, arbetar i inhyrningsföretagets lokaler, använder dettas arbetsredskap och tar ofta order från inhyrningsföretagets arbetsledare. Det är säkert inte heller ovanligt att inhyrd personal arbetar under mycket lång tid hos en och samma uppdragsgivare. Kort sagt uppvisar de få eller inga av de karakteristika som i tidigare praxis anges som utmärkande för självständighet gentemot uppdragsgivaren.⁷¹

I likhet med det tidigare konsultfallet har man även i dessa uthyrningsfall genom avtal försökt styra inkomster från ett skattesubjekt till ett annat och konstruktionen motiveras åtminstone i viss utsträckning av skatteskäl. För domstolarna i den här typen av fall gäller det att inte avgöra om anställningsförhållande föreligger, utan vem som skall anses vara arbetsgivaren. Skulle konstruktionen med uthyrningsbolaget som arbetsgivare inte godkännas, innebär detta att arbetsgivaravgifterna skall betalas av idrottsföreningen för hela det belopp som skulle utgöra hyra. Samtidigt kommer idrottsmannen att tjänstebeskattas för hela beloppet som hade utgått som hyra.

⁷⁰ Sundgren s 289

⁷¹ Löfgren s 727

5.2 Civilrättsliga arbetsgivarbegreppet

5.2.1 Förhållandet mellan arbetstagaren och uthyrningsbolaget

Framgångarna för bemanningsföretagen har sammanfallit med ett sviktande intresse från företagen själva att ha fast anställd personal. Samtidigt har arbetstagarna i motsvarande grad börjat uppskatta möjligheten av att kunna tillhandahålla sin yrkesskicklighet i flexibla och fria former utan fast anställning. Så länge denna uthyrningsverksamhet skett inom Sverige har frågan om skatte- och arbetsgivaravgifter som kan vara inblandade inte dykt upp. Detta torde framförallt bero på att det i princip är ”fiskalt ointressant” vem som anses som arbetsgivare. Men även här, när verksamheten får en internationell inramning, vidgar sig problemställningen. I dessa sammanhang är inte ”striden” huruvida den inkomst som genereras av den som utför det aktuella arbetet skall beskattas av denne som privat inkomst eller av det aktuella uthyrningsbolaget. Centrala frågan är istället vem som skatte- och avgiftsmässigt är arbetsgivare till den aktuella personen, uthyrningsbolaget eller uppdragsgivaren, d v s den som hyr in den aktuella personen. Det finns i svensk rätt ingen skatterättslig definition av begreppet arbetsgivare.⁷²

I vanliga fall råder dock ingen tveksamhet om vem som är arbetsgivare. Arbetsgivaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person. Om man bortser från vissa oseriösa arbetsgivare som av olika skäl kan försöka undanhålla för sina anställda vem som egentligen är arbetsgivare, vet man oftast inom den privata verksamheten vem som är arbetsgivare.⁷³

Rättspraxis som finns på området om att hänföra inkomster till rätt skattesubjektet rör fall där självständiga yrkesutövare ”satt sig själva på bolag”, d v s det fall jag tidigare behandlat. Skillnaden jämfört med konsultfallet är ju att i uthyrningsfallet är det frågan om arbetsprestationer från anställda utan ägarintresse i de avtalsslutande företagen. I ett dylikt triangelförhållande är det för frågan om arbetsgivaravgifter och skatter avgörande vem som ska anses arbetsgivare till spelarna. En arbetstagare kan förvisso vara anställd av flera arbetsgivare samtidigt men i normalfallet utgör detta inget problem då det i sådana fall rör sig om från varandra skilda uppdrag och inkomsterna beskattas likartat oavsett vilken anställning de härrör ifrån. Enligt min mening kan man inte se det som att idrottsmännen i vårt fall har flera uppdragsgivare då de endast utför ett uppdrag, nämligen att spela i de respektive föreningarna. I förhållande till de utbetalda ersättningsarna måste idrottsmännen därför skatterättsligt anses anställda av antingen föreningen eller av bolaget.⁷⁴

⁷² Sundgren s 289

⁷³ Bylund m fl s 16

⁷⁴ Hansen s 667

Ibland skulle man rent av kunna ifrågasätta om det överhuvudtaget uppkommer något anställningsförhållande i skatte- och avgiftshänseende mellan den arbetspresterande parten och uthyrningsbolaget. Dessa parter emellan förekommer ju inga egentliga arbetsuppgifter och detta är ju trots allt det grundläggande kännetecknet för ett anställningsförhållande. Vid uthyrningsverksamhet framstår den uthyrde mera som ett ”objekt” som ingår i det ”stall” av personer som tillhandahålls olika uppdragsgivare till uthyrningsbolaget. Uthyrningsbolaget har i dessa fall ingen normal befälsrätt över den arbetssökande i det egentliga arbetet som utförs för uppdragsgivaren. Relationerna mellan uthyrningsföretaget och den enskilde kan emellertid variera. Ibland kan man ha en garantilön även för tid under vilken man faktiskt inte utför några arbetsuppgifter. Man står då till förfogande för att utföra arbete som anvisas av uthyraren och man är då regelmässigt skyldig att utföra det arbete som anvisas. Ibland kan dock förhållandet vara sådant att man utan någon garantilön själv bestämmer när och under vilka förhållanden man är beredd att ta de arbeten som uthyraren erbjuder. Det uthyrande företaget framstår således mera som endast en mäklare av arbetskraft, som tillhandahåller en tjänst för den arbetssökande personen som söker denna tjänst. Den arbetssökande skulle i denna skepnad åter kunna ses som självständig näringsidkare i sina relationer till uthyraren och därför beskattas för inkomst av näringsverksamhet för de inkomster han uppbär.⁷⁵

5.2.2 Lag om uthyrning av arbetskraft

Enligt 4-5 §§ Lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft råder anställningsförhållande mellan uthyraren och arbetstagaren då följande förutsättningar är uppfyllda:

Mellan arbetsgivaren och arbetstagaren skall finnas ett skriftligt anställningsavtal som reglerar anställningsformen samt lön och allmänna anställningsvillkor.

En arbetstagare får inte på något sätt hindras att ta anställning hos en beställare för vilken arbete utförs eller har utförts.

En arbetstagare som anställs av en arbetsgivare som bedriver uthyrning får inte hyras ut till sin tidigare arbetsgivare förrän efter sex månader.

Avvikelser från 1 får göras genom kollektivavtal med central medverkan på arbetstagsidan.⁷⁶

I 2 § definieras vidare uthyrning av arbetskraft som ”...ett rättsförhållande mellan en beställare och en arbetsgivare som innebär att arbetsgivaren mot ersättning ställer arbetstagare till beställarens förfogande för att utföra arbete som hör till beställarens verksamhet.”. Definitionen lämnar litet utrymme för tvivel angående vem som ska anses vara arbetsgivare i

⁷⁵ Sundgren s 299

⁷⁶ Bylund m fl s 17

rättsförhållandet. I doktrin⁷⁷ har emellertid uttryckts meningen att anställningsförhållande kan uppstå även mellan beställaren och den anställda då det i svensk rätt inte finns någon avtalsfrihet angående vem som skall anses vara arbetsgivare. Rättsförhållandet mellan parterna skulle alltså på så vis kunna skifta natur genom parternas uppträdande under den tid relationen varar. Återigen blir det alltså fråga om för domstolarna att göra en helhetsbedömning av alla föreliggande omständigheter som avgör arbetstagarens och arbetsgivarens ställning. Man menar alltså att domstolarna skulle kunna bortse från lydelsen av 2 § av lagen om uthyrning av arbetskraft och omklassifiera anställningsförhållandet till att beställaren ansågs vara arbetsgivare. Uthyrningsbolaget skulle då i princip endast fungera som en mäklare av arbetskraft.⁷⁸

Förhållandet mellan uthyrning av arbetskraft och skatter och avgifter behandlas endast i förbigående i förarbetena till lagen. Förarbetena nämner dock de stora möjligheterna till skatteflyktstransaktioner som sammanfaller med svårigheterna att vid komplicerade rättsförhållanden fastställa arbetsgivare. Trots att problemställningen fördes fram i förarbetena har någon särskild lösning till förhållandet inte getts i lagen.⁷⁹

5.2.3 Arbetsgivare i det aktuella fallet

I 2 § lagen om uthyrning av arbetskraft förefaller det som otvetydigt att uthyraren alltid skall vara att betraktas som arbetsgivare och således stå för arbetsgivaravgifterna. Ytterst blir det dock frågan om att domstolen gör en helhetsbedömning av parternas handlande och omständigheter i övrigt som är knutna till anställningsförhållandet. Parterna skall ju inte genom avtal kunna kringgå arbets- eller skatterättsliga bestämmelser och förpliktelser som är knutna till ett anställningsförhållande. Jag anser det emellertid svårt för domstolen att komma till annat slutresultat än att uthyrningsbolaget skall ses som arbetsgivare. Detta förstås med förutsättningen att formkraven för uthyrning av arbetskraft är uppfyllda. Detta innebär att en idrottsman som hyrs ut anses anställda av uthyrningsföretaget.

5.3 Genomsyn

5.3.1 Brynäsmålet⁸⁰

Av kap 4.5.2.2 framgår att trots att transaktioner kan vara civilrättsligt godtagbara kan de ändå bortses från vid taxeringen. RR:s dom i Brynäsmålet är enligt min mening ett bra exempel på detta. I rättsfallet illustreras vilken betydelse de skatteskyldigas civilrättsliga dispositioner får för taxeringen.

⁷⁷ Fahlbeck, Reinhold, "Employment Exchange and hiring out of employees in Sweden" i Tidsskrift for Rettsvitenskap 4/1995, s 617

⁷⁸ Hansen s 667

⁷⁹ Prop 1992/93:218 s 29

⁸⁰ Regeringsrättens dom i mål nr 3580-1998

I Brynäs-målet hade några spelare skrivit kontrakt med hockeylaget Brynäs IF, där de åtog sig att spela ishockey för föreningen. Därefter skrev spelarna på ett anställningsavtal med Nordic Star Management (NSM), med säte på Isle of Man. Dessutom fanns ett avtal mellan NSM och Brynäs IF vari avtalades att Brynäs hyrde spelarna från NSM under viss tid och vissa förutsättningar. Parterna var överens om att avtalen mellan spelarna och Brynäs IF hade upphört och ersatts av de andra avtalen.

Brynäs-målet fokuserade på frågan vem som är arbetsgivare till ishockeyspelare som hyrs ut av ett utländskt bolag, när det gäller skyldighet att betala svenska arbetsgivaravgifter. RR fann att inget av de avtal som slutits i fallet kunde anses vara ett skenavtal. RR fann att trots att anställningsavtalet spelarna och uthyrningsbolaget emellan varit civilrättsligt giltiga utesluter detta inte att ett anställningsförhållande ändå kan anses föreligga även mellan Brynäs och spelarna. Detta kunde inte avgöras enbart på grundval av avtalet utan en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna skulle ske. Vid en samlad bedömning som därefter redovisas har framhållits, att spelarna inhyrts från ett bolag som inte bedriver någon idrottslig verksamhet, att de inhyrda spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende behandlats på samma sätt som övriga spelarna i laget, att spelarnas arbete har utförts genom en personlig arbetsprestation under en eller flera säsonger och att spelarna därvid varit förhindrade att samtidigt utföra liknande arbete för någon annan ishockeyförening, att Brynäs för samtliga spelare anvisat arbetsuppgifter och utövat kontroll och att föreningen i förhållande till Statens Invandrarverk och olika förbund företrätt de inhyrda spelarna. På grund härav fann RR att Brynäs skulle anses ha varit arbetsgivare för de inhyrda spelarna. Härav följde att de belopp som Brynäs utbetalat till NSM i sin helhet skulle anses utgöra lön för spelarna då det inte visats eller gjorts sannolikt att de utbetalda ersättningarna inte varit tillgängliga för lyftning för spelarna.⁸¹

En sammanfattande kommentar till domen är att RR finner att NSM civilrättsligt är att anses som arbetsgivare men underkänner trots allt den formella tillämpningen av innehållet i spelarnas anställningskontrakt med uthyrningsbolaget i deras civilrättsliga mening och tar istället fasta på den faktiska innebörden i spelarnas relationer till å ena sidan NSM och å andra sidan Brynäs. RR kan sägas ha tillämpat en metod mot skatteflyktstransaktioner som kallas genomsyn.

5.3.2 Skatteflyktstransaktioner

Huvudprincipen i svensk skatterätt är som sagt att parternas rubricering av ett avtal eller transaktion respekteras och att transaktionen ges samma innebörd inom skatterätten. Undantag från denna princip kan dock göras om starka skäl talar för det. Ett sådant skäl kan vara att parterna använder civilrätten för att uppnå omotiverade skatteförmåner. Frågan blir då om det i

⁸¹ Rydin s 31 f, Hansen s 665 f, Sundgren s 291 och Löfgren, Jerker, ”Brynäsdomen ett observandum för bemanningsbranschen” i SvSKT 6-7/2001 s 603 ff

uthyrningsfallet som här behandlas är frågan om en skatteflyktstransaktion av den typ att den civilrättsliga innehållet i avtalen skall frånses. I svensk skatterätt finns olika metoder för att angripa upplägg med syfte att undandra skatter och avgifter.⁸² Innan jag ger mig in på dessa metoder, kan det vara skäl att ge uttrycket skatteflykt en definition.

Skatteflykt är i sig inget entydigt begrepp, men har av 1953 års skatteflyktskommitté definierats som transaktioner där den skattskyldige visserligen följt både lagstiftningens formella lydelse som dess tillämpning men ändå uppnått resultat som strider mot lagstiftningens grunder. Skatteflyktstransaktionen bygger på någon form av rättshandling eller rättshandlingar som syftar till att minska eller undanröja beskattning genom att man på olika sätt undgår en lagregel. Skatteflykt innebär alltså att den skattskyldige försöker uppnå en förmån, genom att utföra en rad transaktioner, i syfte att utnyttja en oklarhet i lagstiftningen. Skatteflyktstransaktioner kan förekomma i en rad olika former.⁸³

Johansson och Rabe anger fyra angreppsmetoder som förekommer i svensk skatterätt för att motverka skatteflykt. Den första innebär att lagstiftaren genom 1990 års skattereform försökt att utforma skattesystemet som helhet på så sätt att möjligheterna till skatteflykt minskats. Den andra innebär att speciella stoppregler införs för att hindra mer specifika skatteflyktsförfaranden. Den tredje är en speciell generalklausul mot skatteflykt. Denna metod återfinns i 2 § Skatteflyktslagen (SFS) 1995:575 och innebär att man bortser från rättshandling som inneburit en icke oväsentlig skatteförmån och denna förmån varit huvudskälet till transaktionen och att en taxering på grundval av detta förfarande skulle stå i strid med lagstiftningens grunder. Denna lag gäller ifråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt och kan således inte utnyttjas för att ändra arbetsgivaravgifter. Den fjärde, och för detta arbete intressantaste metoden, kallas genomsynsprincipen. Denna princip är ett komplement till de övriga angreppsmetoder avseende skatteflykt.⁸⁴

5.3.3 Genomsynsprincipen

Till grund för den skatterättsliga bedömningen skall läggas en civilrättslig analys avseende rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd. Skatterätten skall respektera den civilrättsliga bedömningen. Detta innebär att skatterätten skall bedöma rättshandlingarna i enlighet med dessas civilrättsliga innehåll. Undantag skall emellertid kunna göras då särskilt starka skäl talat mot att den civilrättsliga innebörden läggs till grund även för den skatterättsliga bedömningen. Sådant starkt skäl är att transaktionen, med bortseende från skatteeffekterna, i stort saknar mening.

⁸² Hansen s 669

⁸³ Lodin m fl s 556 ff och Johansson & Rabe s 546 ff.

⁸⁴ Johansson & Rabe s.546 f

RR har under de senaste två decennierna vid en del tillfällen angripit skatteflykt utan uttryckligt stöd av skatteflyktslagen. Man har då istället använt sig av vissa grundläggande principer för att underkänna förfaranden som syftat till kringgående av skattelagstiftningen. Den viktigaste av dessa är genomsynsprincipen. Någon enhetlig definition av genomsynsmetoden finns ännu inte. Innebörden av principen är att ett särskilt skatterättsligt rättsläge skapas vid sidan av det civilrättsliga rättsförhållandet. Detta särskilda skatterättsliga rättsläge tar sikte på transaktionernas reella innebörd och den reella innebörden läggs till grund för bedömning av rättsverkningar. Således är det innehållet och inte rubriceringen av en transaktion som bör ligga till grund för hur man betraktar den rättsligt.⁸⁵

När RR använt sig av denna princip har det oftast varit frågan om att bedöma ett antal transaktioner, vilka bedömda var för sig varit att anses som civilrättsligt giltiga handlingar. Problemet har dock varit att det samlade resultatet av transaktionerna givit orimliga skatteresultat. Framförallt innebär genomsynen att domstolen försöker bestämma rättshandlingarnas verkliga ekonomiska innebörd genom en analys av det resultat en serie rättshandlingar får. Från detta måste skiljas att man angriper en transaktion på rent civilrättslig grund som en del av domstolens prejudiciella bedömning.

Genomsyn skall tillämpas med försiktighet och endast i fall, då det är uppenbart att parterna endast avsett att uppnå en skattelindring genom de i och för sig civilrättsligt giltiga avtal som träffats. Istället för att göra en ingående civilrättslig analys avseende partsavsikten bakom upprättade handlingar har RR valt att tillskapa ett särskilt skatterättsligt rättsläge, där de civilrättsliga rättshandlingarnas ordalydelse har frångåtts. Detta behöver inte innebära att det verkligen föreligger en skillnad mellan civilrätten och skatterätten. Rättshandlingarna är av den naturen att man inte kan utesluta att annan partsavsikt skulle kunna intolkas i de företagna rättshandlingarna även vid en civilrättslig bedömning. Till skillnad från ett fall av skenrättshandlingar som saknar rättsverkningar, innebär genomsynen inte att man bortser helt från företagna rättshandlingar, d v s behandlar dem som nulliteter, utan att man omklassificerar dem och ger transaktionerna de rättsverkningar i skattehänseende de i realiteten ger upphov till.⁸⁶ Syftet med genomsyn är således att ett förfarande skattemässigt behandlas efter sitt reella innehåll.

5.3.4 Genomsynsprincipen i praxis

Skulle domstolarna finna att parternas rubricering av avtalen överensstämmer med de faktiska omständigheterna i vårt fall, återstår det att ta ställning till en eventuell genomsyn av hyreskonstruktionerna.

⁸⁵ Johansson & Rabe s 550 f och Lodin m fl s 552

⁸⁶ Johansson & Rabe s 550, Lodin m fl s 552 och Gäverth s 763 ff

Genomsynen leder till att transaktionskedjan omklassificeras och ges de rättsverkningar i skattehänseende som resultatet ger upphov till. RR har i ett antal fall utnyttjat sig av genomsynsprincipen och gett principen innehåll.

RR:s avgörande i målet RÅ 1989 ref 62, vilket redogjordes för under kap 4.5.2.3, visar tydligt hur domstolen resonerar när det kommer till genomsyn. RR uttalade att den civilrättsliga innebörden parterna gett avtalet skulle ligga till grund för bedömningen, om inte särskilt starka skäl talar mot den civilrättsliga innebörden. Det fanns i detta fall visserligen skäl att anta att innebörden av avtalet var ett annat, men dessa skäl ansågs inte vara av erforderlig styrka. Den slutsats man kan dra av detta fall är att det måste föreligga mycket starka skäl för att frångå från en av parterna vald avtalsform av skatteskal. Denna inställning ökar skattskyldigas möjligheter att utnyttja skattelagstiftningen på ett sätt som lagstiftaren inte tänkt sig.⁸⁷

RÅ 1977 ref 130 gällde uppbörd av socialavgifter och preliminärskatt. Ett aktiebolag hade träffat ett avtal med en beställare om att ställa sin huvudaktieägare till förfogande för en viss månatlig ersättning. Enligt kontraktet var huvudaktieägaren att anse som anställd hos aktiebolaget och detta bolag skulle svara för arbetsgivaravgifter m m. RR ansåg att kontraktet från uppbördsrättslig synvinkel inte kunde tillämpas enligt det innehåll kontrahenterna velat ge avtalet. Avtalet var i stället att anse som ett anställningsavtal mellan beställaren och den person som utförde tjänsten. Inget i RR:s dom tyder på att domstolen underkänt avtalet på civilrättslig grund, avtalet var alltså gällande enligt sin lydelse parterna emellan. RR:s konstruktion av ett fiktivt anställningsavtal grundade sig på en rent skatterättslig bedömning av avtalen ifråga.⁸⁸

Ett annat exempel på ett fall där RR omformulerat ett uppdragsavtal till anställningsavtal är RÅ 1981 1:17, där rätten fann att ett avtal om företagshälsovård på konsultbasis fick anses innebära att läkaren i fallet åtagit sig företagshälsovården som ett personligt uppdrag. Utmärkande för dessa båda fall är att det är de ekonomiska verkningarna av transaktionerna som lett till att avtalen omklassificerats och att det civilrättsliga arbetstagarbegreppet påverkat domstolens argumentation.⁸⁹

I RÅ 1987 ref 78 fann RR att ett låneavtal där låntagaren förbundit sig att betala 99 % av lånebeloppet i förskottsränta, inte utgjorde ett reellt lån och vägrade med hänsyn till detta avdrag för räntekostnaden. RR menade att den egentliga innebörden av avtalet fick anses vara att gäldenären fick tillgång till en handling som skulle kunna ligga till grund för ett avdragsyrkande. Genomsynsprincipen tillämpades och avtalet underkändes skatterättsligt. Avgörande har alltså varit helhetseffekterna av avtalet och domstolen har

⁸⁷ Johansson & Rabe s 550 f och Lodin m fl s 547

⁸⁸ Hansen s 670

⁸⁹ Hansen s 670

inte begränsat sig till en led-för-led-prövning av avtalet. Civilrättsligt förelåg ett kreditförhållande som inte underkändes av domstolen.⁹⁰

I RÅ 1990 ref 101 fann man däremot att genomsyn inte var tillämplig. RR menade att, den omständigheten att rättshandlingarnas huvudsakliga syfte varit skattemässiga, utgjorde emellertid inte grund för att vid inkomsttaxeringen från kända transaktionerna de rättsverkningar som följde av deras form.⁹¹

Det är mycket svårt att dra några generella slutsatser av RR:s praxis på området, bl a då de ganska otydliga motiveringar avgörandena grundar sig på. Uttalanden som ”avtalets verkliga innebörd” eller ”avtalet måste istället anses innebära” får ofta stå för sig själva med de faktiska omständigheterna i fallet som enda stöd. Den enda generella slutsats som kan utläsas ur praxis är att RR inte anser att man kan angripa en eller flera transaktioner enbart på den grund att de motiverats av skattehänsyn. Det krävs alltså något utöver detta för att man skall kunna se igenom transaktionen och åstadkomma en rättvisande skatterättslig klassificering av förfarandet. Inte ens detta är dock ostridigt. I RÅ 1987 ref 78 verkar det ju som om RR lagt det faktum, att avtalets enda funktion var att berättiga till avdrag, till grund för att tillämpa genomsyn. Detta motsägs av fallet RÅ 1990 ref 101, där RR uttryckligen säger att en rättshandling inte kan ”ses igenom” enbart på den grund att den företagits av skattehänsyn.⁹²

De fall som här redogjorts för kan illustrera hur svårt det är att ge någon allmängiltig definition av genomsynsprincipen. Skillnaderna mellan de olika skatterättsliga- och civilrättsliga regler som gäller i de enskilda fallen är så stora att det är mycket svårt att ”prata” om genomsyn som en etablerad metod. Det är svårt att utläsa några mer allmänt prejudicerande principer ur den praxis som här redovisats. Följden av detta är att förutsägbarheten för de skattskyldiga minskar. Domskälen saknar i de allra flesta fall en mer teoretisk motivering till skälen för genomsyn och domstolen skiljer många gånger inte på den civilrättsliga och skatterättsliga bedömningen av en transaktion.⁹³

5.3.5 Genomsynsprincipens förenlighet med legalitetsprincipen

5.3.5.1 Legalitetsprincipen

Principen om genomsyn och dess förenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen är mycket omdiskuterad. Riskerna med genomsyn är med tanke på rättssäkerhetskravet är uppenbart. Metoden bygger ju på en

⁹⁰Johansson & Rabe s 551, Hultqvist s 493 ff och Gäverth s 743 ff

⁹¹Lodin m fl s 552

⁹²Hansen s 670, Johansson & Rabe s 550 och Lodin m fl s 552

⁹³Hansen s 670

helhetsbedömning vars resultat är svår att förutse. De ovan beskrivna rättsfallen illustrerar tydligt dessa svårigheter.

Legalitetsprincipen är ett uttryck som används inom flera rättsområden men framförallt inom offentligrätt. Det brukar hävdas att ingripande mot den enskildes frihet och egendom skall ha laga stöd och att förvaltningsmyndigheternas rättstillämpning skall ha en normbunden objektiv karaktär. Inom rättstillämpningen innebär legalitetsprincipen att medborgare endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag, som inte får tolkas med hänsyn till vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt. Legalitetsprincipen utgör en rättssäkerhetsgaranti för de skattskyldiga som innebär att skattesystemet skall vara förutsebart, fritt från godtycke och att retroaktiv och analog tillämpning av skattelag till den enskildes nackdel är förbjuden. Principen kommer till uttryck i Regeringsformen 8 kap 3 §. I skatterätten anser man att det är främst lagstiftarens uppgift att ändra på materiellt otillfredsställande lagregler. Rättstillämpningen blir då fri från godtycke samtidigt som möjligheten att förutse myndigheternas reaktioner stärks. Detta gäller naturligtvis även skatterätten.⁹⁴

En konsekvens av legalitetsprincipen är att lagtolkningen inte får vara till nackdel för den skattskyldige på så sätt att bestämmelser utvidgas över sin föreskrivna räckvidd. Skatter skulle således inte kunna påföras utan klar lagregel därom. Slutsatsen blir att den enskilde har en på regeringsformen grundad rätt att anpassa sitt handlande på ett sådant sätt, att skatten blir så låg som möjligt. Detta gäller även om resultatet hamnar i strid med lagstiftarens intentioner, om dessa inte framgår av föreskrift i lag.⁹⁵

Innebörden av det ovan sagda är att skattemyndigheter och domstolar, som är rättstillämpande organ, är hänvisade till att söka förutsättningarna för skatt i föreskrifterna. Några möjligheter att påföra skatt utan stöd av föreskrifter eller befogenheter att tillämpa dem analogt eller reducerande finns inte. Kvar finns då möjligheten att i tillämpningen av skattelag tolka lagen eller kvalificera de faktiska omständigheterna på så sätt att försök till undvikande av skatt kan motverkas.⁹⁶

5.3.5.2 Lagtolkning

Då rättstillämparen tolkar lagen försöker han på olika sätt precisera och specificera den rättsnorm som skall tillämpas i det enskilda fallet. Rättstillämparen försöker söka ”en rimlig” mening med lagen. En särskild lagtolkningsmetod för de fall där den skattskyldige ansträngt sig för att undgå skatt saknas och torde inte heller kunna förenas med legalitetsprincipen. Lagtolkningen måste istället ske på samma sätt som i ”normala” fall. Från legalitetssynpunkt är det inget ”onormalt” med de

⁹⁴ Johansson & Rabe s 537 och Hultqvist s 3 ff

⁹⁵ Johansson & Rabe s 537 och Hultqvist s 479

⁹⁶ Hultqvist s 476 ff

situationer då den enskilde anpassat sina transaktioner efter skattekonsekvenserna.⁹⁷

5.3.5.3 Kvalificering av rättshandlingen

Skatteundvikande förfaranden kan även motverkas genom skatterättslig kvalificering av de förmögenhetsrättsliga rättshandlingarna. Detta har främst skett vid kopplade avtal och sammansatta förfaranden. Att på detta sätt söka identifiera den verkliga innebörden av en rättshandling kan knappast anses strida mot legalitetsprincipen då detta tillhör rättstillämpningens ordinära arbets sätt. Med detta betraktelsesätt blir principen om genomsyn inordnad i det helt accepterade arbets sätt som svenska domstolar utvecklat och blir som term betraktat innehållslös. Om man menar att genomsyn innebär att man bortser från rättssubjektens benämningar av transaktioner och lägger det verkliga förfarandet till grund för beskattningen, skulle alltså genomsynsprincipen inte strida mot legalitetsprincipen då den inte skiljer sig från kvalificeringen av de faktiska omständigheterna.⁹⁸

Hultqvist är positivt inställd till att man ser till rättshandlingens verkliga innebörd och anser att detta förfarande inte står i strid med legalitetsprincipen. Han menar emellertid samtidigt att legalitetsprincipen ställer hinder i vägen för sådan omkaraktärisering som egentligen är samma sak som att tillämpa skattelag analogt och där enbart förekomsten av ett skattesyfte läggs till grund för omkaraktäriseringen. Han menar att var och en bör ha rätt att ordna sina angelägenheter på ett ekonomiskt så fördelaktigt sätt som möjligt, även med hänsyn till skatteeffekterna.⁹⁹

Således måste man göra en helhetsbedömning av alla omständigheter och man kan inte grunda omkaraktäriseringen enbart på förekomsten av ett skattesyfte.

5.3.5.4 Oklara domsmotiveringar största hotet

Oavsett oenighet om genomsynens vara eller icke vara, har RR i sin praxis bortsett från vissa transaktioner och att detta i regel sker tillsammans med redogörelse för de faktiska omständigheterna. Det är emellertid svårt att utläsa några mer allmänt prejudicerande principer ur praxis i samband med att transaktionen ”ses igenom”. Förutsägbarheten för de skattskyldiga minskar. Domskäl saknar i de allra flesta fall en mer teoretisk motivering till skälen för genomsyn. Detta skapar en praxis enligt vilken genomsyn accepteras som en etablerad metod utan att någon känner till dess innehåll. Mot denna bakgrund kan genomsyn anses utgöra ett hot mot legalitetsprincipen.¹⁰⁰

⁹⁷ Hultqvist s 482

⁹⁸ Hultqvist s 485 ff och 511 f

⁹⁹ Hultqvist s 512

¹⁰⁰ Hansen s 670

5.4 Slutsats

Rent avtalsrättsligt anser jag att det är helt klart att parterna kan ha för avsikt att spelarna skall anses som anställda av de utländska föreningarna. Ingenting hindrar heller att avtalen även tillämpas enligt innebörden. I 2 § lagen om uthyrning av arbetskraft förefaller det ju som otvetydigt att uthyraren alltid skall vara att betraktas som arbetsgivare. Jag anser det vara svårt för domstolen att vid en helhetsbedömning komma till annat slutresultat än att uthyrningsbolaget skall ses som arbetsgivare. Detta förstås med förutsättningen att formkraven för uthyrning av arbetskraft är uppfyllda. Detta innebär att en idrottsman som hyrs ut anses anställd av uthyrningsföretaget.

Hysesavtalet kan inte heller underkännas med hänvisning till att det skulle vara frågan om någon sorts skenrättshandling eller att någon ogiltighetsgrund skulle föreligga. Detta med förutsättningen att avtalen har tillämpats enligt sina respektive innehåll och inte har upprättats för att vilseleda någon. Jag ställer mig även tveksam till att rättshandlingarna skulle ha getts en oriktig benämning. Domstolen kan visserligen bortse från en benämning den finner oriktig som ett led i den prejudiciella bedömningen av rättshandlingarna, men är det verkligen fråga om ett oriktigt rubricerat anställningsavtal? Benämningen hyresavtal på de kontrakt som tecknats mellan idrottsföreningarna och de utländska företagen återspeglar ju den innebörd parterna haft för avsikt att ge rättsförhållandet. I förhållandet mellan klubben, spelarna och det utländska företaget finns alla de materiella beståndsdelar som tillsammans utgör en faktisk hyressituation där en arbetsgivare ställer arbetskraft till förfogande i en beställares verksamhet. Det kan alltså inte finnas någon anledning att underkänna de skattskyldigas rubricering av avtalen på denna grund. Några civilrättsliga hinder för att lägga avtalen till grund för en taxering finns således inte. Då blir frågan om genomsyn kan ske eller inte.

Genomsyn förutsätter att en skatteflyktstransaktion ägt rum. Det gäller således att bedöma om den skattskyldiges transaktioner bygger på någon form av rättshandling eller rättshandlingar som syftar till att minska eller undanröja beskattning genom att man på olika sätt undgår en lagregel. Det som förutsätts är en helhetsbedömning av transaktionens ekonomiska och reella innebörd. Till grund för den skatterättsliga bedömningen skall visserligen läggas en civilrättslig analys avseende rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd. Skatterätten skall respektera den civilrättsliga bedömningen. Undantag kan dock göras då särskilt starka skäl talar mot att den civilrättsliga innebörden läggs till grund för skatterättsliga bedömningen. Sådant starkt skäl är att transaktionen, med bortseende från skatteeffekterna, i stort saknar mening.

En eventuell genomsyn skulle i vårt fall kunna resultera i att ersättningarna som utbetalats som hyra till de utländska bolagen måste ses som lön från en

arbetsgivare till en anställd. Ett dylikt synsätt stämmer väl överens med utgången i RÅ 1977 ref 130 där RR konstruerade fiktiva anställningsavtal som lades till grund för beskattningen.

Jag anser att genomsyn i vårt fall torde ske. RR:s praxis har gått mot att genomsyn sker i allt fler fall och detta torde inte vara något undantag. Att genomsyn tillämpas innebär att idrottsföreningen skall betraktas som arbetsgivare till idrottsmannen och erlägga arbetsgivaravgifterna. Idrottsmannen kommer då att tjänstebeskattas för hela den ersättning som idrottsföreningen betalat till uthyrningsbolaget.

Nackdelen med genomsyn är att det är enormt svårt att tala om några generella principer och riktlinjer för när och hur en transaktionskedja ska "ses igenom". Den oförutsägbarhet detta medför är naturligtvis oroande ur legalitetssynpunkt.

Personligen är jag mycket tveksam till användandet av genomsynsprincipen trots att RR:s praxis verkar stöda uppfattningen att genomsyn i vårt fall skall ske. Jag anser att genomsynsprincipen är alltför oklar och innebär ett stort hot mot legalitetsprincipen, som ju är en av grundstenarna i svensk rätt. Ifall genomsyn mot förmodan inte skulle vara tillämplig på vårt fall innebär det att idrottsklubbar i hela landet kan omvandla alla sina anställningsavtal till hyresavtal, vilket naturligtvis skulle gagna både spelare och föreningar.

Konsekvenserna skulle emellertid inte begränsas endast till idrottsvärlden. Andra tänkbara yrkesgrupper som skulle kunna använda sig av likartade konstruktioner är musiker, konsulter och andra mer självständiga yrkesutövare som ofta har höga inkomster. En skatterättslig praxis som möjliggör för vissa självständiga, högavlönade yrkesutövare att i hög grad undgå skatter och avgifter kommer med all sannolikhet inte att accepteras av lagstiftaren. Riksdagen har i tidigare fall genom lagstiftning reagerat på RR:s avgöranden med oönskat innehåll.

Det är Riksdagens och inte RR:s uppgift att fungera som lagstiftare. Genomsynen innebär dock att RR övertagit viss del av Riksdagens kompetens angående bedömningen av skattefrågor. Vårt fall är ett typexempel på när genomsyn kan komma att ske. Följderna av att underlåta genomsyn är alldeles för stora för att RR inte skulle ingripa. Idrottsmän kommer således att skatte- och avgiftsmässigt anses vara anställda av idrottsföreningarna.

6 Placeringen av idrottsbolag

Det alternativ som framstår som fördelaktigare för idrottsmännen är enligt min mening uthyrningsfallet. Jag har svårt att se att domstolarna skulle godkänna upplägget med konsultbolag. Även i uthyrningsfallet är möjligheterna att undgå svensk beskattning enligt min mening begränsade men inte helt omöjliga. För att i uthyrningsfallet ha större chans till framgång gäller det framförallt att hitta fler argument för upplägget än endast skatteskal.

Eftersom det i uthyrningsfallet kan finnas vissa chanser till framgång kan det vara intressant att se till var sådant bolag är lönsamt att placera. Här tar jag i korthet upp innebörden av att placera bolaget i land med vilket Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal, i land med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal grundat på OECD:s modellavtal och i ett EU-land.

Sveriges beskattningsrätt är begränsad av de interna reglerna när uthyrningsbolaget är placerat i ett land med vilket Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal. När de svenska internrättsliga reglerna innebär att genomsyn sker och idrottsmannen anses arbetstagare hos idrottsföreningen, utgör intäkterna inkomst av tjänst hos idrottsmannen. Beskattningen sker i Sverige.

I OECD:s modellavtal regleras internationell uthyrning av arbetskraft i punkt 8 av kommentarerna till artikel 15. Denna artikel bortses dock ifrån i vårt fall eftersom artikel 17 p 2 specifikt handlar om beskattning av inkomst som förvärvats av bolag för verksamhet som utövas av idrottsmän. Innebörden av artikeln är att den stat där den idrottsliga verksamheten bedrivits har primär beskattningsrätt. Således tittar man i vårt fall vad svensk intern rätt säger eftersom den idrottsliga verksamheten utövas här i riket. Idrottsmannen kan även själv personligen bli skattskyldig för den ersättning som tillfaller uthyrningsbolaget. Enligt svensk intern rätt sker genomsyn och idrottsmannen blir personligen skattskyldig i inkomstslaget tjänst. Eftersom Sverige har primär beskattningsrätt kommer detta även att ske då uthyrningsbolaget är beläget i land med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal grundat på OECD:s modellavtal.¹⁰¹

Om uthyrningsbolaget placeras i ett EU-land kan det bli intressant att titta på det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet. Denna innefattar, förutom förbud mot direkt diskriminering, även ett förbud mot indirekt diskriminering. Med detta menas att en nationell regel i princip särskiljer mellan inhemska och utländska medborgare på annan grund än nationalitet. I vårt fall kan hävdas att indirekt diskriminering förekommer då skattemyndigheterna, så länge uthyrningsverksamheten skett inom Sverige, ansett det vara ointressant för frågan om skatte- och arbetsgivaravgifter, vem som anses som arbetsgivare.

¹⁰¹ Sundgren s 286 och 296

Skattemyndigheterna torde acceptera att svenska uthyrningsbolaget är att anses som arbetsgivare. När uthyrningsbolaget istället är utländskt accepterar man det inte längre som arbetsgivare utan utnyttjar genomsynsprincipen för att ”skapa” ett anställningsförhållande mellan idrottsföreningen och idrottsmannen. Indirekt diskriminering skulle således kunna föreligga. Indirekt diskriminering accepteras emellertid om det är objektivt godtagbart. Ett exempel på objektivt godtagbart skäl för indirekt diskriminering är önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Det är svårt att avgöra om indirekta diskrimineringen i detta fallet skulle accepteras eller inte.¹⁰²

Eftersom jag befarar att genomsyn kan ske är min rekommendation att man placerar uthyrningsbolaget i ett annat EU-land med förmånligare beskattning än den svenska.

¹⁰² Pelin, Lars, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2 uppl, Studentlitteratur, Lund, 2000 s 231

Litteraturförteckning

- Alfheim, Göran
Kleerup, Jan &
Rasmusson, Helen
Idrotten & skatten, Stockholm, 1992
- Bergström, Sture
Skatter och civilrätt, Liberförlag, Stockholm,
1978
- Bylund, Bo
Elmér, Anders
Viklund, Lars &
Öhman, Toivo
Anställningsskyddslagen, 8 uppl, Stockholm,
1999
- Gäverth, Leif
”Regeringsrätten och genomsyn” i SvSkT
8/1996, s 731
- Hansen, Nicklas
”Hockeymålen - hyra eller anställning av
professionella idrottsmän?” i SN 1997 s 664
- Hultqvist, Anders
Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning,
Juristförlaget, Stockholm, 1995
- Johansson, Gunnar &
Rabe, Gunnar
Det svenska skattesystemet, 11 uppl, Nordstedts
Juridik AB, Stockholm, 1998
- Lodin, Sven-Olof
Lindencrona, Gustaf
Melz, Peter &
Silfverberg, Christer
Inkomstskatt, 7 uppl, Studentlitteratur, Lund,
1999
- Löfgren, Jerker
”Några funderingar kring frågan om en
idrottsutövare kan sätta sin verksamhet på bolag”
i SvSkT 9/1999 s 723
- Löfgren, Jerker
”Brynäsdomen ett observandum för
bemanningsbranschen” i SvSkT 6-7/2001
- Pelin, Lars
Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv,
2 uppl, Studentlitteratur, Lund, 2000
- Pelin, Lars
Svensk intern- och internationell skatterätt, 2
uppl, Studentlitteratur, Lund, 1997
- Prop 1975/76:105

- Påhlsson, Robert Inledning till skatterätten, 2 uppl, Iustus förlag,
Uppsala, 2001
- Rolandsson, Gusten Arbetstagaren och arbetsrätten, Lund, 1979
- RSV S 1997:22
- Rydin, Urban ”Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina
inkomster” i SN 1999
- Schmidt, Folke Löntagarrätt, Juristförlaget, Stockholm, reviderad
upplaga 1994
- SOU 1975:1
- SOU 1975:54
- Sundgren, Peter ”Idrottsutövare som sätter sin verksamhet på
utländska bolag” i SvSkT 4/2000 s 283
- Öman, Sören Anställningsskyddslagen - sammanställning av
rättspraxis, uppl 1, Stockholm, 1993

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens dom i mål nr 3580-1998	RÅ 1992 ref 21
RSV/FB Dt 1986:9	RÅ 1993 ref 55
RÅ 1976 ref 159	RÅ 1993 ref 104
RÅ 1977 ref 130	NJA 1949 s 768
RÅ 81 1:17	NJA 1973 s 501
RÅ 82 1:50	NJA 1982 s 784
RÅ 85 1:37	AD 1979 nr 155
RÅ 1987 ref 78	AD 1981 nr 110
RÅ 1987 not 92	AD 1982 nr 71
RÅ 1989 ref 62	AD 1989 nr 81
RÅ 1990 ref 101	AD 1983 nr 113