

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4594-14  
4595-14

meddelad i Stockholm den 12 april 2016

**KLAGANDE**

Elitfönster AB, 556007-3073  
Box 153  
574 22 Vetlanda

**MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 5 juni 2014 i mål nr 506-13 och 507-13

**SAKEN**

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., m.m.

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen bestämmer att ersättning ska betalas till Elitfönster AB för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 60 000 kr.

Dok.Id 168633

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

Mål nr  
4594-14  
4595-14

## BAKGRUND

Elitfönster AB har under flera år varit huvudsponsor åt motorklubben Vetlanda Motorsällskap. Under åren 2007 och 2008 ingick Elitfönster även sponsorsavtal med Jason Crump Racing och Ginger Racing Ltd som representerade föraren Jason Crump samt med RH Racing LLC som representerade föraren Rune Holta (förarbolagen).

Enligt avtalen med förarbolagen skulle Elitfönsters varumärke exponeras på förarnas fordon, personliga utrustning och mc-utrustning. Överenskommelsen gällde under hela avtalsperioden och vid samtliga förekommande tävlings-tillfällen.

För exponeringen erhöll RH Racing LLC både en fast och rörlig ersättning och övriga förarbolag enbart en fast ersättning. Om Jason Crump blev individuell världsmästare eller Rune Holta kvalificerade sig till Grand Prix-serien skulle en ersättning utöver grundersättningen betalas ut. Den rörliga ersättningen var succébaserad och beräknades på antalet inkörda poäng per match och säsong.

Skatteverket beslutade att för år 2007 och 2008 ta ut särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (artistskattelagen) samt att ta ut skattetillägg, förseningsavgift och dröjsmålsavgift. Som stöd för beslutet anförde Skatteverket bl.a. att en förutsättning för att ersättningen skulle utgå har varit att förarna skulle visa upp sig vid tävlingar i egenskap av idrottsmän. Ersättningarna har därför utgjort skattepliktig ersättning för idrottslig verksamhet inför publik. Skatteverket ansåg dock att hälften av den fasta ersättningen som utbetalats till förarbolagen kunde anses vara ersättning för reklamexponering utan samband med den idrottsliga verksamheten.

Efter överklagande från Elitfönster satte förvaltningsrätten ned underlaget för särskild inkomstskatt, skattetillägg och dröjsmålsavgift på grund av att den fasta ersättningen till RH Racing LCC och ersättningarna till Jason Crump Racing och

Mål nr  
4594-14  
4595-14

Ginger Racing Ltd inte kunde anses innefatta skattepliktig inkomst enligt artistskattelagen.

När det gällde den rörliga ersättningen till RH Racing LLC noterade förvaltningsrätten att detta bolag i ett separat avtal med Vetlanda Motorsällskap förbundit sig att representera motorsällskapet med Rune Holta som förare och att RH Racing LLC under avtalstiden inte ägt rätt att göra anspråk på ersättning utöver vad som angetts i detta avtal och i avtalet mellan Elitfönster och RH Racing LLC.

Förvaltningsrätten ansåg att den nära kopplingen mellan avtalen och den låga uppdragsersättning som motorsällskapet avtalat med Rune Holta utgjorde skäl att anse att den verkliga innebörden av avtalet mellan Elitfönster och RH Racing LLC var att Elitfönsters rörliga ersättning var skattepliktig enligt artistskattelagen.

Förvaltningsrättens dom överklagades av både Skatteverket och Elitfönster. Kammarrätten, som ansåg att ledning för tolkningen av vilka inkomster som omfattades av skatteplikt kunde hämtas från OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta, fann att med ersättning för idrottslig verksamhet i 7 § artistskattelagen avses såväl direkt som indirekt ersättning som utgår till följd av idrottsligt utövande inför publik.

Kammarrätten gjorde bedömningen att den ersättning som utgått till RH Racing LLC per tävlingstillfälle måste anses ha sådant samband med den idrottsliga verksamheten att den i sin helhet skulle beskattas enligt artistskattelagen. Vad gällde den ersättning som utgått i övrigt fann kammarrätten inte skäl att frångå den fördelning Skatteverket gjort. Kammarrätten upphävde därmed förvaltningsrättens dom och fastställde Skatteverkets beslut.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Elitfönster* yrkar att underinstansernas avgöranden ska upphävas och anför bl.a. följande.

Mål nr  
4594-14  
4595-14

Av avtalen framgår att utbetalningarna i sin helhet avser ersättning för reklam-exponering och inte ersättning för speedway i elitserien. Det måste framgå av intern svensk rätt vad som kan utgöra skattepliktig ersättning enligt artistskattelagen. Sådant stöd kan inte sökas i OECD:s modellavtal. I tveksamma fall ska det huvudsakliga syftet med betalningen av ersättningen ligga till grund för bedömningen om den är skattepliktig enligt artistskattelagen. I vart fall 75 procent av bolagets ersättningar måste rent faktiskt anses avse reklamersättning och huvudsaklighetsprincipen medför då att det inte finns skäl att anse att någon del av utbetalda ersättningar omfattas av artistskattelagen. Om ersättningen anses till någon del vara skattepliktig så är det den ideella förening som föraren tillhör som ska göra skatteavdraget, inte Elitfönster.

*Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

En förutsättning för den ersättning som Elitfönster betalat till förarbolagen är att idrottsmännen, som äger företagen, ska delta i idrottsligt utövande inför publik i Sverige. Idrottsmännen ska prestera så bra som möjligt och samtidigt göra reklam för varumärken genom att synas, exponeras, i samband med det idrottsliga utövandet. Ersättningarna är även till viss del prestationsbaserade. Om det av avtalet inte går att utläsa hur ersättningen ska fördelas måste, när framträdandet har olika karaktär, en uppskattning göras av hur stor del av den samlade ersättningen som är skattepliktig enligt artistskattelagen och hur stor del som inte är det.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Vad målen gäller**

Frågan i målen är om ersättning enligt sponsringsavtal utgör sådan ersättning för idrottslig verksamhet i Sverige som är skattepliktig enligt artistskattelagen.

Mål nr  
4594-14  
4595-14

### **Rättslig reglering m.m.**

Enligt 4 § artistskattelagen föreligger skattskyldighet för fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer som är hemmahörande i utlandet och som uppstår enligt artistskattelagen skattepliktig inkomst.

I 7 § första stycket artistskattelagen anges att skattepliktig inkomst för artist, idrottsman eller artistföretag är kontant ersättning eller annat vederlag som uppstår från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige.

Enligt 3 § artistskattelagen avses med idrottslig verksamhet ett personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagningar. Enligt samma paragraf avses med idrottsman den som utövar idrottslig verksamhet och med artistföretag en fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman.

I 1977 års version av OECD:s modellavtal (Model Double Taxation Convention on Income and on Capital) hade artikel 17 följande lydelse i svensk översättning.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.
2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Mål nr  
4594-14  
4595-14

Till modellavtalet finns kommentarer som utarbetats inom OECD och som ger vägledning om hur modellavtalet ska tolkas.

Kommentaren till artikel 17 i 1977 års modellavtal innehöll inga uttalanden som ger vägledning för den i målen aktuella tolkningsfrågan. I den reviderade kommentar till modellavtalet, som godkändes av OECD:s råd den 23 juli 1992, anges dock i punkt 9 att inkomster som härrör från reklam eller sponsring som har ett direkt eller indirekt samband med framträdanden omfattas av artikel 17. Denna kommentar bygger på uttalanden som gjordes i punkt 83 i en OECD-rapport (The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities) som hade godkänts av rådet den 27 mars 1987.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Enligt de i målen aktuella avtalen om sponsring ska Elitfönster till förarbolagen betala ersättning för den exponering av Elitfönsters varumärke som ska ske på förarnas kläder och utrustning. Enligt ett annat avtal förbinder sig RH Racing LCC att representera Vetlanda Motorsällskap med Rune Holta som förare. Av avtalen med Jason Crump Racing och Ginger Racing Ltd framgår att dessa bolag representerar Jason Crump.

Rune Holta och Jason Crump är idrottsmän som utövar idrottslig verksamhet enligt 3 § artistskattelagen genom deltagande i speedwaytävlingar inför publik direkt eller via ljud- eller bildupptagning. En ersättning är skattepliktig enligt 7 § för deras förarbolag om den uppbärs från Sverige för idrottslig verksamhet som bedrivs här.

Frågan är därmed om den ersättning som Elitfönster utger enligt avtalen till förarbolagen är skattepliktig enligt artistskattelagen på grund av förarnas idrottsliga verksamhet eller om ersättningen – som Elitfönster gör gällande – utges för det reklamvärde som bolaget får på grund av förarnas exponering av Elitfönsters varumärke.

Mål nr  
4594-14  
4595-14

Någon direkt vägledning för bedömningen av denna fråga kan inte hämtas från förarbetena. Kammarrätten har ansett att OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta kan ligga till grund för prövningen.

Kommentarerna till modellavtalet har i första hand betydelse vid tolkningen av skatteavtal som bygger på modellavtalet, men de kan också vara vägledande vid tillämpning av den svenska lagstiftningen (jfr RÅ 2009 ref. 91). Det förutsätter att den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet (jfr prop. 1986/87:30 s. 42).

Bestämmelserna i artikel 17 i OECD:s modellavtal ger en stat möjlighet att beskatta ersättning som utges till utomlands bosatta idrottsmän liksom utländska artistföretag vid tillfälliga framträdanden i staten. Många av de svenska skatteavtalen har anpassats till bestämmelserna i artikel 17.

Regleringen i artistskattelagen innebär att en definitiv källskatt tas ut på ersättningar till utomlands bosatta artister och idrottsmän. Beskattningen sker oavsett om vistelsen är mycket kortvarig och oberoende av om utbetalaren av ersättningen har fast driftställe här eller annan anknytning till Sverige.

Artikel 17 i modellavtalet omfattar inkomst som en person förvärvar genom sin personliga verksamhet i egenskap av idrottsman. Definitionen i 3 § artistskattelagen är något mer preciserad än i modellavtalet genom att det uttryckligen anges att verksamheten ska ske inför publik. Det framgår dock av lydelsen i båda bestämmelserna att ersättningen ska ha förvärvats på grund av idrottsmannens utövande av idrottslig verksamhet.

Det finns således tydliga likheter mellan särregleringen för utländska artister och innehållet i artikel 17 i OECD:s modellavtal. Av förarbetena till artistskattelagen framgår också att OECD:s modellavtal haft stor betydelse vid utarbetandet av lagstiftningen (se exempelvis SOU 1989:9 s. 81 och 95 samt prop. 1990/91:159 s. 25 ff.). Det framstår också som naturligt att den interna regleringen utformats på

Mål nr  
4594-14  
4595-14

sådant sätt att den inte inskränker den beskattningsrätt som tillkommer Sverige enligt de skatteavtal som är anpassade till modellavtalet (jfr prop. 1986/87:30 s. 42).

I den OECD-rapport som tidigare nämnts och som var känd vid utarbetandet av den svenska lagstiftningen (se SOU 1989:9 s. 92 ff.) anges att överenskommelse nåtts om att inkomster från reklam och sponsring som betalats i samband med ett framträdande ska omfattas av regleringen i artikel 17.

Kommentarerna till artikel 17 om reklam och sponsring godkändes visserligen av OECD:s råd först efter att artistskattelagen hade införts men baserades på den nämnda rapporten. I samband med att kommentarerna antogs ändrades avtalstexten endast så tillvida att ordet ”an athlete” byttes mot ”a sportsman”. Någon ändring av vilka inkomster som kan omfattas av artikeln gjordes inte. Kommentarerna avseende reklam och sponsring får därför anses syfta till att klargöra hur artikeln bör tolkas och inte till att förändra dess innebörd.

Det står således klart att artikel 17 i modellavtalet omfattar en stats möjlighet att beskatta ersättning som en utomlands bosatt idrottsman får vid framträdanden i staten, även till den del som ersättningen härrör från reklam eller sponsring. Mot bakgrund av vad som nyss sagts om det nära sambandet mellan regleringen i svensk lag och i modellavtalet saknas skäl att ge begreppet ersättning för idrottslig verksamhet i artistskattelagen en snävare innebörd än i modellavtalet.

För en idrottsman eller ett artistföretag som är hemmahörande utomlands innebär det sagda att en ersättning som erhålls för ett reklamuppdrag kan hänföras till idrottslig verksamhet enligt artistskattelagen om idrottsmannen exponerar reklamen vid personligt framträdande inför publik.

I de nu aktuella målen har Elitfönster betalat ersättning till förarbolagen för att Elitfönsters varumärke exponerats på förarnas fordon, personliga utrustning och mc-utrustning.



Mål nr  
4594-14  
4595-14

Enligt avtalet mellan Elitfönster och RH Racing LLC har förarbolaget erhållit dels en rörlig ersättning, dels en fast ersättning. Den rörliga ersättningen har utgått per tävlingstillfälle i svenska elitserien och beräknats på antalet inkörda poäng. Den fasta ersättningen har utbetalts med ett visst belopp per år. Om Rune Holta haft sportsliga framgångar har hans förarbolag rätt till en högre fast ersättning.

Även om Elitfönster betalat ersättningen för det reklamvärde som exponeringen av varumärket haft för företaget har den rörliga ersättningen varit direkt beroende av att Rune Holta utfört en idrottslig prestation och får därmed anses ha ett sådant samband med utövandet av hans idrottsliga verksamhet i Sverige att ersättningen är skattepliktig enligt artistskattelagen.

Den fasta ersättningen däremot får antas till en del avse även annat än idrottsliga framträdanden inför publik i Sverige. Den bör därför inte i sin helhet omfattas av skatteplikt enligt artistskattelagen. Detsamma gäller den ersättning som utbetalats till Jason Crumps förarbolag. Det går inte att utläsa av avtalen hur den fasta ersättningen ska fördelas mellan framträdandena och förarnas deltagande i andra sammanhang. En skälighetsbedömning måste därför göras.

Skatteverket har i sitt beslut bedömt att hälften av ersättningen inte har samband med den idrottsliga verksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen finner liksom kammarrätten inte skäl att frångå denna bedömning. Elitfönsters överklagande ska därför avslås i denna del.

Högsta förvaltningsdomstolen gör också samma bedömning som kammarrätten när det gäller skattetillägget och dröjsmålsavgiften. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

#### *Ersättning för kostnader*

Elitfönster har inte fått bifall till sitt överklagande. Målen avser dock en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader. Ersättningen bör bestämmas till skäliga

Mål nr  
4594-14  
4595-14

60 000 kr för processen i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Anna Vilgeus Huldt.

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 21 december 2012 i mål nr 1377-11 och 1393-11

Skatteverkets beslut 2010-03-22 och 2010-06-21