

Målnummer:	117-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-12-18		
Rubrik:	Ersättning som ett bolag betalat till personer, vilka genom bolagets försorg fått arbetstillstånd i Sverige, vid plockning av vilt växande bär har ansetts utgöra ersättning för arbete. Arbetsgivaravgifter har därför beräknats på ersättningen.		
Lagrum:	1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 50		

REFERAT

Skattemyndigheten beslutade, efter omprövning, att avseende perioden augusti 2000 höja Begab Trading AB:s (bolaget) underlag för arbetsgivaravgifter med 11 500 000, påföra bolaget arbetsgivaravgifter med 3 785 800 kr och skattetillägg med 757 160 kr samt att avseende perioden september 2000 höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter med 2 500 000 kr, påföra bolaget arbetsgivaravgifter med 823 000 kr och skattetillägg med 164 600 kr.

Som skäl för beslutet angav skattemyndigheten bl.a. följande: Bolaget har enligt uppgift från Migrationsverket ansökt och erhållit arbetstillstånd för 1 865 personer med ukrainskt, ryskt och vitryskt medborgarskap. Genom att acceptera de villkor som uppställts i Migrationsverkets arbetserbjudande har bolaget iklätt sig ansvar som arbetsgivare för de inbjudna bärplockarna. Av de accepterade villkoren i arbetserbjudandet framgår även att lönen till plockarna skall utgöras av det dagspris som gäller för bären. Bolaget har bokat upp campingplatser och stugbyar åt bärplockarna och sett till att alla som erhållit ett arbetstillstånd har haft tillgång till bostad. Arbetstidens längd har bestämts till att avse tiden 2000-08-01 - 2000-10-10. Plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren är inte tillåtet. Genom bolagets försorg har bärplockarna placerats på ett tiotal platser i Mellansverige och södra Norrland. På varje ort där bolaget ordnat med boende för de inbjudna plockarna har en av bolaget anställd bäruppköpare placerats för att ta hand om de utländska plockarna och köpa in de bär de plockat. Bolaget har även ordnat med bärlådor till plockarna. - Inkomster från försäljning av vilt växande bär är skattefria upp till 5 000 kr om inkomsten inte kan hänföras till lön. - Omständigheter som talar för att bärplockarnas inkomster utgör ersättning för arbete är

- att bolaget har organiserat verksamheten. Detta har skett bl.a. genom att bolaget rekryterat plockare, ordnat med arbetstillstånd för dessa och förbokat logi på elva campingplatser/stugbyar

- att överenskommelse om ersättning för bären har bestämts i förväg till dagspris/kilo

- att arbete har utlovats under tiden 2000-08-01 - 2000-10-10

- att bolaget skriftligen har godkänt de villkor som ett stuguthyrningsföretag ställt för boendet

- att bolaget muntligen godkänt villkor för boendet beträffande vissa av de andra stuguthyrningsföretagen

- att av bolaget anställda uppköpare utposterats vid campingplatser/stugbyar för att köpa upp bären. Åtta av dessa uppköpare är utländska medborgare, en

med litauiskt, en med ukrainskt, två med ryskt och fyra med polskt medborgarskap. Vidare har bolaget underlättat kontakterna mellan plockare och uppköpare genom att se till så att uppköparna talar deras respektive modersmål

- att bolaget sett till att bärlådor etc. finns på varje uppköpningsställe samt ordnat med transport av bären till grossist.

Det krävs ett arbetstillstånd för utländska bärplockare som skall försörja sig på bärplockning i Sverige. Arbetstillståndet erhålls sedan den tilltänkte arbetsgivaren uppställt vissa villkor i ett arbetserbjudande samt uppgett vilka utländska personer som kontaktat bolaget och som önskar komma till Sverige för att plocka bär. Arbetstillstånd beviljas sedan av Migrationsverket. Följaktligen gäller således att de plockare som utnyttjat sitt arbetstillstånd och rest till Sverige förbundet sig att plocka och sälja bär till en bestämd arbetsgivare. Bolaget har skrivit under ifrågavarande arbetserbjudande såsom arbetsgivare. Bolaget har markerat rutan ej anställd och sedan angett att arbete utförs hos svensk arbetsgivare mellan ca 2000-08-01 - 2000-10-10. Innebörden av detta kan enbart tolkas enligt ordalydelsen, dvs. att de sökande i samband med arbetserbjudandet inte är anställda men att de som godtar erbjudandet blir anställda hos bolaget. Undertecknandet av ifrågavarande blankett jämte innehållet i skrivelse från Migrationsverket ger inte utrymme för någon annan tolkning än att bolaget faktiskt iklätt sig rollen som arbetsgivare. Någon reservation från bolagets sida mot den ålagda skyldigheten att som arbetsgivare erlagga särskild inkomstskatt har inte gjorts. Bolaget har således gentemot den centrala förvaltningsmyndigheten Migrationsverket godtagit av verket uppställda villkor att agera i egenskap av arbetsgivare.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut hos Länsrätten i Dalarnas län och yrkade att beslutet skulle undanröjas. Bolaget yrkade vidare ersättning för sina kostnader avseende handläggningen hos skattemyndigheten och länsrätten med 28 025 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. De utländska bärplockarna bestämmer i praktiskt taget alla avseenden själva över uppdraget. Genom att Migrationsverket beviljat arbetstillstånd får de visum men de har därmed inte på något sätt förbundet sig att resa till Sverige för att plocka bär. Om de bestämmer sig för att genomföra resan ger den svenska allemansrätten dem rätt att plocka bär var som helst i Sverige. I avsaknad av kontroll kan de också sälja till den bäruppköpare som betalar det högsta dagspriset. Plockarna är väl medvetna om aktuella dagspriser och säljer till dem som ger dem mest betalt. De utländska bärplockarna får själva stå för samtliga omkostnader under vistelsen i Sverige såsom för resa, mat och logi. Därutöver får de själva köpa sina arbetsredskap, bl.a. bärplockare och hinkar. De får på egen hand planera sin bärplockning, inhämta upplysningar om var det finns lämpliga bärmarker, ta sig fram på eget ansvar i skog och mark etc. Plockarna bär själva den ekonomiska risken för uppdraget. Om bärsäsongen är dålig och de inte finner tillräckligt med bär av god kvalitet uteblir betalningen. Bäruppköparna har inte förbundet sig att köpa deras bär utan endast erbjudit dem att under en viss tidsperiod köpa bär om dessa håller tillräckligt hög kvalitet. Bolaget har inte åtagit sig något ansvar för bärplockarnas eventuella kostnader för sjukvård, kost och logi etc. som de själva inte kan betala. Bärplockarna är därmed varken varaktigt knutna till bolaget eller underkastade bolagets kontroll i fråga om tid, plats och sätt för bärplockningens utförande. Bärplockarna är således inte i ekonomiskt eller socialt hänseende att jämställas med en arbetstagare. Vid angivna förhållanden talar övervägande skäl för att de utländska bärplockarna har bedrivit en helt självständig plockning och försäljning av bär. Något anställningsförhållande har således inte förelegat. Bolaget är därmed inte skyldigt att betala socialavgifter med anledning av de ersättningar som har utbetalats till bärplockarna. - Skattemyndighetens beräkning grundar sig på att bl.a. 1 865 utländska personer har beviljats arbetstillstånd av Migrationsverket vilket är felaktigt. Bolaget har undertecknat arbetserbjudande för 1 495 personer. I Migrationsverkets maskinskrivna listor har 270 personer upptagits fler än en gång vilket medfört att listorna upptar

406 personer för mycket. Underlaget för en skönsuppskattning är redan på denna grund oriktig. Därutöver måste det beaktas att ett eventuellt arbetsgivaransvar över huvud taget inte aktualiseras för andra plockare än de som finns upptagna på Migrationsverkets listor. Det är oklart hur många av dem som har anlänt till Sverige och i vilken omfattning de har sålt bär till bolaget. Bolaget har naturligtvis även köpt bär av andra utländska och svenska plockare vilket måste beaktas. Eftersom inget anställningsförhållande föreligger mellan de utländska bärplockarna och bolaget har bolaget ingen skyldighet att verkställa skatteavdrag eller att redovisa eller inbetala någon särskild inkomstskatt beräknad på ersättningen för bären.

Skattemyndigheten vidhöll sina beslut.

Länsrätten i Dalarnas län (2001-06-21, ordförande Palmqvist) yttrade: Tillämpliga bestämmelser m.m. - Arbetsgivaravgifter skall, enligt 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL, betalas av den som är arbetsgivare. Underlag för beräkning av avgifterna är enligt 2 kap. 3 § SAL vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner. I underlaget skall ingå även sådan annan ersättning för utfört arbete som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL. - Någon närmare definition av vem som skall anses som arbetsgivare eller arbetstagare finns inte i SAL. Däremot finns definierat vem som skall betala egenavgifter, nämligen den som är försäkrad enligt AFL eller enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension och som har inkomst av annat förvärsarbete. Motsatsvis leder detta till att arbetsgivaravgifter skall betalas för den som har inkomst av arbete som inte är inkomst av annat förvärsarbete, dvs. för inkomst av anställning. I SAL och AFL blev uppdragstagare som inte var att anse som rörelseidkare jämställda med arbetstagare från och med 1976. - För att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande i socialförsäkringens mening skall kunna uppkomma, krävs att fråga är om ett frivilligt avtal (muntligt, skriftligt eller underförstått) med innebörd att den ena parten skall utföra ett arbete för den andres räkning. I allmänhet är det ingen svårighet att avgöra om en person är arbetstagare eller inte. I vissa fall måste emellertid arbetstagarfrågan avgöras med ledning av allmänna rättsgrundsatser och den praxis som utvecklats inom området. I AFL talas om "arbetstagare i allmän eller enskild tjänst". Vid bedömningen i det enskilda fallet skall man ta hänsyn till samtliga omständigheter i samband med arbetsavtalet och inte endast låta formella omständigheter, som t.ex. lydelsen av träffade avtal, vara avgörande. - Utredningen i målet - I skattemyndighetens revisionspromemoria har antecknats bl.a. följande. - Arbetserbjudande. Bolaget har i s.k. arbetserbjudande, som inkom till Migrationsverket 2000-05-12, ansökt om arbetstillstånd för utländska bärplockare. I erbjudandet har angivits som särskilt motiv för att anlita arbetskraft utanför EU/EES, att flera av de sökande har varit i Sverige och plockat bär tidigare och att de även i år vill komma med sina familjer och bekanta. Vidare har lönen före skatt angivits till dagspriset per kilo bär. Bostad har ordnats i turiststugor och anställning/uppdrag har utlovats under tiden ca 2000-08-01 - 2000-10-10. - Information till bolaget. I skrivelse, daterad 2000-05-22, som Statens invandrarverk skickat till inbjudaren har bolaget informerats om att svenska myndigheter bestämt att personer som inbjuds till Sverige för att i organiserad form plocka vilda bär, skall ha arbetstillstånd. Arbetstillståndet är begränsat och avser endast bärplockning för den som står för inbjudan/arbetserbjudandet. Plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren är därför inte tillåtet. Vidare informeras om att det är inbjudarens skyldighet att, som arbetsgivare, se till att särskild inkomstskatt för utomlands bosatta personer, s.k. SINK-skatt, betalas in till skattemyndigheten. Vidare upplyses om att Statens invandrarverk kommer att informera skattemyndigheten om att arbetstillstånd beviljats och om vem som är inbjudare/arbetsgivare. Bolaget har skriftligen bekräftat att uppgifterna är riktiga och att bolaget tagit del av informationen. - Skrivelse/förteckning från Migrationsverket. Skattemyndigheten har 2000-08-02 erhållit en förteckning

från Migrationsverket över de arbetsgivare som sökt arbetstillstånd för utländska personer (bärplockare). Av till förteckningen bifogad skrivelse framgår att dessa arbetsgivare har konfirmerat att de är arbetsgivare och att de är införstådda med de skatteregler som gäller samt att skattemyndigheten är informerad om deras verksamhet. I skrivelsen anges dock att det inte är säkert att samtliga verkligen varit i Sverige för att arbeta, utan att det endast är arbetsgivaren som kan uppge vilka personer som kommit för att arbeta här och för vilka SINK-skatt skall betalas. Av förteckningen framgår att bolaget har sökt arbetstillstånd för 200 personer från Vitryssland, 360 från Ryssland och 845 från Ukraina, totalt 1 405 personer. Av de uppgifter som därefter lämnats från Migrationsverket har framkommit att bolaget sökt arbetstillstånd för ytterligare 460 personer. Av förteckningen över samtliga 1 865 personer som beviljats arbetstillstånd framgår födelsedatum, namn samt landsnamn. - Rekrytering av bärplockarna. Innan bärssäsongens början kontaktar bolaget olika campingplatser eller stugbyar och bokar boende åt bärplockarna. Enligt företrädare för bolaget har boende ordnats på elva ställen. Boendet betalas enligt uppgift från bolaget av bärplockarna själva. Enligt uppgift från Granfjällsstöten, Sälen, har bolaget i skrivelse informerats om och godkänt de villkor som gäller för boendet i den anläggningen. Väsa stugby, Älvdalen, har uppgivit att företrädare för bolaget har samlat in pengar till hyran av plockarna och sedan betalat kontant. Övriga uthyrare har uppgivit att de haft kontakt med företrädare för bolaget vid preliminärbokningen. Endast muntliga avtal hade träffats beträffande villkor för uthyrningen till plockarna. - Bäruppköpningsställen. Bolaget har elva bäruppköpningsställen. Dessa ligger alltid i anslutning till de campingplatser eller stugbyar där bärplockarna bor. På varje ställe finns en av bolaget anställd bäruppköpare. Bolaget har inkommit med ansökan om SINK-skatt för åtta uppköpare. På övriga ställen har uppköparen varit näringsidkare eller en av bolaget anställd svensk person. - Tillhandahållande av redskap. På varje uppköpningsställe finns bärlådor att tillgå och som placerats ut av bolaget. Bärlådor finns även att låna och ta med sig ut i skogen. Hinkar och bärplockare får plockarna ordna med själva. Bärplockare finns även till försäljning hos bolaget. - Inköp av bär. Bärplockarna säljer bären till uppköpningsstället. I normalfallet sker kontantbetalning varje dag utom vid helger då vissa plockare har fått betalning efter helgen. Detta sker med anledning av att de kontanta pengarna inte alltid räcker till och banken är stängd. Priset för bär har varierat under säsongen. Bolaget har köpt upp ca 1 500 ton blåbär och ca 300 ton lingon under säsongen år 2000. Utbetald ersättning redovisas på plocklistor som upprättas av uppköparen på campingplatsen/stugbyn. Plocklistorna innehåller namn, antal kilo och belopp. Enligt uppgift från bolagets företrädare kan plockarna sälja bären till vilken uppköpare de vill. Bolaget kan inte kontrollera att plockarna säljer endast till dem. Sammanlagt har inköp av bär från enskilda personer under bärssäsongen år 2000 skett med ca 17,5 miljoner kronor. - Bärtransporter. Transporten av bär från uppköpningsställen till grossist sker med tre lastbilar som hyrs in från bolagets moderbolag. Lastbilarna körs av bolagets anställda chaufförer. Dessutom hämtas bären av grossisten på uppköpningsställena för frakt till olika fryshus. Den huvudsakliga mängden bär har levererats till Blekinge. - I det överklagade beslutet uppges att chefen för arbetstillståndsenheten vid Migrationsverket, i minnesanteckningar från ett möte med arbetsgivare/uppköpare i december 2000, har anfört bl.a. följande. "Inför säsongen 1998 började dåvarande Invandrarverket en diskussion om införande av arbetstillstånd mot bakgrund av att verksamheten blivit så organiserad att plockarna bedömdes vara arbetstagare. På grund av tidsbrist genomfördes inte förändringen vid det tillfället. I massmedia kom rapporter om att bärplockare för illa i de svenska skogarna. Krav restes på att verksamheten skulle regleras. I riksdagen behandlades flera motioner i vilka det fördes fram krav på ändrade regler för utländska bärplockare. - Efter överläggningar med berörda myndigheter, AMS, RSV och polismyndigheten och representanter för bärnäringsenheten infördes för säsongen 1999 krav på arbetstillstånd för utländska medborgare som kommer till Sverige för att i organiserad form plocka vilda bär. Förändringen krävde ingen lagändring utan var en tolkning av utlänningslagens 1 kap. 5 § där det sägs att en person som arbetar i Sverige

och är anställd, skall ha arbetstillstånd." - Länsrättens bedömning - Som förutsättning för att en utbetalare skall anses skyldig att betala arbetsgivaravgifter gäller, som anförts ovan, att utbetalningen utgör ersättning för utfört arbete för en arbets- eller uppdragsgivares räkning. Frågan i målet gäller om bolaget i egenskap av arbets- eller uppdragsgivare skall påföras arbetsgivaravgifter för några under bärsäsongen 2000 gjorda utbetalningar till utländska bärplockare med arbetstillstånd. - Av de ovan återgivna minnesanteckningarna framgår att kravet på arbetstillstånd för utländska bärplockare grundar sig på svenska myndigheters bedömning att det föreligger ett arbetstagarförhållande mellan bäruppköpare och plockare om plockning av vilt växande bär sker i organiserad form. Enligt länsrättens mening kan inte för en viss bransch generellt fastslås om arbetstagarförhållanden föreligger eller inte. Prövningen av den frågan måste istället göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet. - Utmärkande för ett arbetstagarförhållande är att detta är grundat på avtal, att den ena parten skall prestera ett arbete för den andra partens räkning, att den som åtagit sig att prestera förutsätts att jämte medhjälpare själv deltaga i arbetet, att avtalet avser utförande av arbete av den art som andra parten anvisar, att beställaren utövar viss kontroll över när, var och hur arbetet utförs, att beställaren tillhandahåller maskiner, råvaror och andra kapitalinsatser, att vederlaget står i relation till t.ex. tiden, att arbetsförhållandet har en viss intensitet samt att den arbetspresterande vid sidan av sin arbetsinsats har en ställning jämförbar med en arbetstagar. En sammanvägd bedömning av sådana och andra konkludenta omständigheter får läggas till grund för bedömningen av om ett arbetstagarförhållande föreligger. - Skattemyndigheten har, utöver bolagets agerande med arbetserbjudande och ansökan om arbetstillstånd, framhållit att bärplockarnas inkomster utgör ersättning för arbete, att bolaget har organiserat verksamheten, att överenskommelse om ersättning för bären har bestämts i förväg, att arbete har utlovats viss tid, att bolaget har godkänt villkor som stuguthyrningsföretag ställt för boendet, att av bolaget anställda språkkunniga uppköpare utposterats vid campingplatser/stugbyar för att köpa upp bär samt att bolaget tillhandahållit bärlådor och ordnat med bärtransport till grossist. - Bolaget har bl.a. anført att bärplockarna i praktiskt taget alla avseenden själva bestämmer över uppdraget, att de inte har förbundit sig att resa till Sverige för att plocka bär, att de kan plocka bär var som helst i Sverige, att de i avsaknad av kontroll kan sälja till den bäruppköpare som betalar bäst, att de själva får stå för samtliga omkostnader för sin vistelse i Sverige, att de själva får köpa sina arbetsredskap, att de på egen hand får planera och utföra plockningen samt att de själva bär den ekonomiska risken för uppdraget. - Länsrätten finner att, för det fall skattemyndighetens påståenden att bärplockningen utförts och bären levererats i avtalade former, till överenskommet pris, av samma personer som av bolaget via arbetstillstånd rekryterats och vilka personer bolaget även biträtt i andra avseenden såsom med anvisande av boende m.m., övervägande skäl vid en samlad bedömning talar för att anse bolaget vara arbetsgivare för dessa bärplockare. Bolaget skall därför under givna förutsättningar påföras arbetsgivaravgifter för under bärsäsongen 2000 gjorda utbetalningar till dessa plockare. - Skattemyndigheten har bestämt avgiftsunderlaget på skönsmässig grund. Underlaget för augusti 2000 har höjts med 11 500 000 kr och för september 2000 med 2 500 000 kr. Skattemyndigheten har uppskattat den genomsnittliga förtjänsten för plockarna bärsäsongen år 2000 till ca 12 000 kr per person, motsvarande en dagsförtjänst på 400 kr under 30 arbetsdagar. Bolaget har inte invänt mot skönssuppskattningen i denna del. Med hänsyn härtill och då uppskattningen får anses skälig instämmer länsrätten i skattemyndighetens bedömning att den genomsnittliga förtjänsten kan uppskattas till ca 12 000 kr per plockare. - Länsrätten konstaterar att i övrigt flera för beräkningen av avgiftsunderlaget relevanta omständigheter är i sådan grad osäkra och att de ger anledning till betydande försiktighet vid den skönsmässiga uppskattningen. Som skattemyndigheten själv påtalat kan avstämning inte göras mellan namngivna rekryterade plockare och plocklistor. Ansvaret för denna brist åvilar i första hand bolaget, som informerats om myndigheternas krav på redovisningen. Att antalet "anställda" plockare varit betydande framgår också av bolagets egna uppgifter om antalet plockare som

rekryterats och som också inställt sig och utnyttjat bolagets arrangemang för boende. Dock är bolagets ansvar begränsat till de personer där anställningsförhållande i realiteten uppkommit medan bevisbördan för att så många som 1 200 plockare skall anses som "anställda" åvilar skattemyndigheten. - Underlaget för arbetsgivaravgifterna skall bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter (jfr 1 kap. 1 § p. 2 och 11 kap. 19 § skattebetalningslagen). Om tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, skall skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram. Enligt länsrättens mening har inte av någon av parterna visats i vilken omfattning personer, för vilka arbetstillstånd beviljats, rest till Sverige och i sådant fall inställt sig hos bolaget, om och i vilken omfattning de plockat bär och om de i förekommande fall sålt bären till bolaget. Mot bakgrund härav talar såväl skatteprocessens bevisbörderegler som rättssäkerhetsskäl för att beräkna avgiftsunderlaget till ett betydligt lägre belopp än som skett genom skattemyndighetens beslut. Enligt länsrättens mening kan höjningen av underlaget för augusti 2000 uppskattas till 5 750 000 kr och för september 2000 till 1 250 000 kr. - Länsrätten instämmer i skattemyndighetens bedömning att det föreligger förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg och att någon grund för eftergift därav inte har framkommit. - Bolaget har delvis vunnit bifall till sin talan och kan därför enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. beviljas ersättning för kostnader för ombud som skäligen behövs för att ta tillvara bolagets rätt. Enligt ingiven kostnadsräkning motsvarar den yrkade ersättningen, 28 025 kr, 25 timmars arbete under handläggningen hos skattemyndigheten och länsrätten. Då bolaget vunnit bifall till endast en del av sin talan skall ersättningen jämkas. Länsrätten bedömer att bolaget kan beviljas ersättning för ombudskostnader under handläggningen hos skattemyndigheten och länsrätten med skäliga 14 000 kr. - Med ändring av skattemyndighetens beslut bestämmer länsrätten att bolaget skall påföras arbetsgivaravgifter med 1 892 900 kr för redovisningsperioden augusti 2000 och med 411 500 kr för redovisningsperioden september 2000, samt skattetillägg med 378 580 kr för perioden augusti 2000 och med 82 300 kr för perioden september 2000. - Länsrätten beviljar bolaget ersättning för ombudskostnader med 14 000 kr.

Bolaget överklagade länsrättens dom hos Kammarrätten i Sundsvall och yrkade att länsrättens dom och skattemyndighetens beslut skulle undanröjas. Bolaget yrkade vidare att det skulle tillerkännas ersättning för rättegångskostnader i målet hos länsrätten med ytterligare 14 025 kr och i målet hos kammarrätten med 4 750 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Prövningen av om ett arbetstagarförhållande föreligger eller inte måste som länsrätten konstaterat göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet. Att svenska myndigheter kommit överens om en tolkning av utlänningslagen kan inte generellt fastslå arbetstagarförhållandena i bärbranschen. I förevarande fall bygger emellertid skattemyndighetens utredning och beslut på nämnda överenskommelse. Om överenskommelsen inte hade träffats hade skattemyndigheten sannolikt inte ansett att bolaget varit arbetsgivare för bärplockarna. De skäl som skattemyndigheten anförde i övrigt för att ett arbetstagarförhållande förelegat är uppenbarligen inte tillräckliga. Bolaget vidhåller således att något arbetstagarförhållande inte förelegat i förhållande till utländska bärplockare. Följaktligen har bolaget inte varit skyldigt att erlagga arbetsgivaravgifter beräknade på bärinköpen.

Skattemyndigheten yrkade i eget överklagande att kammarrätten skulle ändra länsrättens dom i enlighet med skattemyndighetens omprövningsbeslut. - Beträffande bolagets överklagande anförde skattemyndigheten att detta inte innehöll något nytt i sak som kunde föranleda ett undanröjande av påförda avgifter eller skattetillägg.

Kammarrätten i Sundsvall (2001-10-30, Sjödin, Heidling, Waas, referent) yttrade, efter att ha redogjort för aktuella bestämmelser m.m.: Huvudfrågan i målet är om bolaget under den aktuella tiden var att anse som arbetsgivare för

ett antal bärplockare i den mening som avses i SAL. - Skattemyndighetens inställning är att fråga är om ett anställningsförhållande och därvid har framhållits bolagets agerande i förhållande till svenska myndigheter i samband med att bärplockare beviljats arbetstillstånd i Sverige inför bärsäsongen år 2000. Myndigheten har även framhållit andra omständigheter som talar för att bolaget skall anses som arbetsgivare för bärplockarna; att bolaget har organiserat bärplockarverksamheten genom att boka logi, att överenskommelse om ersättning för bären bestämts i förväg nämligen till dagspris/kilo, att arbete utlovats under tiden 2000-08-01 - 2000-10-10, att bolagets anställda utposterats vid campingplatserna för att köpa upp bären, att bolaget sett till att bärlådor etc. finns på varje uppköpningsställe samt att bolaget ordnat transport av bären till grossist. - Bolaget har invänt att skattemyndighetens bedömning i mycket bygger på den överenskommelse som finns mellan svenska myndigheter om att arbetstillstånd fr.o.m. bärsäsongen år 2000 skulle krävas för att plocka bär i Sverige för utläningar från länder med visumtvång och att de skäl som skattemyndigheten i övrigt åberopat uppenbarligen inte räcker för att konstituera ett anställningsförhållande. Bolaget har i övrigt bl.a. anfört att den avgörande frågeställningen är om aktuell bärplockning och försäljning av bär till bolaget är en självständigt bedriven verksamhet eller om ett anställningsförhållande har förelegat. För att underlätta för bärplockarna har bolaget preliminärbokade boende på campingplatser och stugbyar. Boendet har betalats av bärplockarna. Bolaget har inte haft någon kontroll över vilka som verkligen har bott på campingplatserna och i stugbyarna. Stugvärdarna har fritt kunna hyra ut stugorna till andra hyresgäster. Bärplockarna har själva anordnat och betalat resan till och från Sverige samt resekostnaderna under vistelsen i Sverige. Bolaget har inte tillhandahållit någon kost. Dessutom har plockarna ombesörjt och betalat för inköp av den utrustning som är nödvändig för plockningsarbetet. Bolaget har endast lånat ut bärlådor. Plockarna har själva anordnat transport mellan bostäderna och "plockområdena". Bolaget har haft uppköpare utstationerade där bärplockarna haft tillfälligt boende. För att underlätta hanteringen har bolaget försäkrat sig om att dessa personer talar samma språk som bärplockarna vilket får betraktas som normalt för den verksamhet som bolaget bedriver. Den ersättning som bolaget utbetalar utgör ersättning för en vara och inte för en utförd tjänst. Situationen är jämförbar med vilket företag som helst som köper in varor från leverantörer för vidare försäljning till kund. - Begreppet arbetsgivare har inte definierats i SAL. Av den lämnade redogörelsen under aktuella bestämmelser framgår dock att den som anlitar någon annan för arbete är att anse som arbetsgivare i lagens mening i två olika situationer, nämligen dels när det är fråga om ett anställningsförhållande, dels i vissa uppdragsfall. - När det gäller att bedöma om bärplockarna har haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till bolaget skall ledning sökas i de civilrättsliga arbetstagar- och uppdragstagarbegreppen. Avgörande är därvid först och främst vad som kan anses avtalat mellan parterna. Typiskt för såväl anställnings- som uppdragsavtal är att arbetstagaren respektive uppdragstagaren ställer sin arbetskraft till arbetsgivarens respektive uppdragsgivarens förfogande. Ett avtal om att en part åtar sig att prestera arbete för motpartens räkning skall således kunna konstateras föreligga mellan kontrahenterna. Det krävs dock inte att avtalet har någon viss form. Undantagsvis kan det förekomma att en sådan överenskommelse inte ens är direkt uttalad utan framgår underförstått av parternas agerande, s.k. konkludent handlande (jfr AD 1981 nr 131). När det gäller att bedöma rättsförhållandets natur skall hänsyn inte enbart tas till uttryckliga arbetsvillkor utan en samlad bedömning skall ske av samtliga omständigheter som kan vara ägnade att belysa frågan (jfr bl.a. NJA 1982 s. 784 och Regeringsrättens dom den 20 juni 2001 i mål nr 3580-1998 [RÅ 2001 ref. 50]). - Kammarrättens bedömning - Kammarrätten vill inledningsvis framhålla att den omständigheten att bolaget för bärplockarnas räkning ansökt om arbetstillstånd inte i sig kan medföra att något avtal om att utföra arbete träffats mellan bolaget och respektive bärplockare. I sammanhanget vill kammarrätten också påpeka att det inte förhåller sig så, som görs gällande i revisionspromemorian, att bolaget erhållit arbetstillstånd för bärplockarna. - När det gäller frågan om något avtal

om att utföra arbete träffats mellan parterna har skattemyndigheten gjort gällande att bolaget genom att underteckna arbetserbjudandet iklätt sig rollen som arbetsgivare. Arbetsgivaransvaret skulle vidare uppkomma när de som erbjuds arbete beviljas arbetstillstånd. Bolaget har häremot invänt att de utländska bärplockarna bedrivit en helt självständig plockning och försäljning av bär och att något anställningsavtal muntligt eller skriftligt inte finns. Bolaget har betraktat ifyllande av blanketten arbetserbjudande som ett erbjudande om arbete. Någon accept från bärplockarnas sida finns inte. - Prövningen av rättsförhållandets natur mellan bolaget och bärplockarna kan till att börja med inte - som länsrätten också påpekat - göras med utgångspunkt från en hel bransch utan bedömningen måste göras i det enskilda fallet. Detta medför i förevarande fall vissa problem eftersom det arbetserbjudande som ligger till grund för rättsförhållandet inte är individualiserat utan skulle kunna rubriceras som ett masserbjudande. Det ukrainska arbetserbjudandet t.ex. avser 166 personer. - Fråga blir vilken betydelse bolagets agerande i förhållande till svenska myndigheter får när det gäller att bedöma rättsförhållandet mellan bolaget och bärplockarna. Klart är att bolaget i de handlingar som erfordrades för att bärplockarna skulle tillerkännas arbetstillstånd i Sverige iklätt sig rollen som arbetsgivare. Grundläggande för alla avtal är dock att det fordras minst två parter för att ingå ett avtal. Även om bolaget i kontakten med svenska myndigheter utgivit sig för att vara arbetsgivare finns det inte någon dokumentation av vilka underrättelser bärplockarna fått eller vilka viljeförklaringar dessa lämnat. Att arbetsgivaransvaret skulle uppkomma när arbetstillståndet beviljas - vilket skattemyndigheten framfört som sin uppfattning - kan enligt kammarrättens mening inte godtas. Det förhållandet att bärplockarna sedermera kommer till Sverige skulle emellertid kunna innebära ett sådant konkludent handlande som medför att ett avtal kommit till stånd. Det har dock - vilket länsrätten också påpekat i sin dom - inte kunnat klarläggas om de personer som erhållit arbetserbjudandet också varit de personer som sedermera kvitterat ut ersättning från bolaget. - När det gäller den specifika relationen mellan en arbetsgivare och en arbetstagare tillkommer dessutom i förevarande fall att de övriga omständigheter som är typiska för en sådan relation i det närmaste helt saknas. Bolaget har sålunda inte utövat någon som helst kontroll över verksamheten, råvaran - bären - har inte tillhört bolaget; något bestämt pris är inte avtalat i förväg och någon garanti att bären tas emot av bolaget finns inte såvida de inte är av viss kvalitet; det är således bärplockarna som har stått hela risken för verksamheten. Vidare framgår inte att bolaget skulle ha påtagit sig något socialt eller ekonomiskt ansvar för bärplockarna i något hänseende. Enligt kammarrättens mening talar därför övervägande skäl för att något anställningsavtal innebärande att bärplockarna skulle utföra arbete för bolagets räkning inte kommit till stånd. - Flera omständigheter som är typiska för ett uppdragsförhållande stämmer däremot i och för sig in på bärplockarnas verksamhet. Typiskt för en sådan relation är bl.a. följande omständigheter; förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur, varken avtalet eller arbetsförhållandet hindrar uppdragstagaren från att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydenhet åt annan, uppdragstagaren bestämmer vidare själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats, han eller hon har att i arbetet använda sig av egna redskap eller råvaror och att själv stå för utgifterna för arbetets utförande, vederlaget är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat samt slutligen har uppdragstagaren erhållit särskilt tillstånd för verksamheten. Det måste emellertid beaktas att dessa omständigheter efter viss omformulering också skulle kunna stämma in på andra typer av avtal än avtal om att utföra arbete, t.ex. avtal om att sälja/köpa bär. Därtill kommer att utredningen i målet inte kan anses visa att de enskilda bärplockarna efter det att de fått sina arbetstillstånd stått i något beroendeförhållande till bolaget eller haft några egentliga skyldigheter att utföra arbete och leverera bär till bolaget. Den enskilde bärplockarens anknytning till bolaget består i förevarande fall i huvudsak av att bolaget haft del i organisationen av boende och uppköp av bären. Detta räcker dock inte enligt kammarrättens mening för att bärplockarna ifråga skall anses som uppdragstagare till bolaget. - Kammarrätten finner sammanfattningsvis att de enskilda bärplockarna inte haft ställning som

arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till bolaget. Bolaget skall därför inte påföras ifrågavarande arbetsgivaravgifter. - Vid denna utgång saknas anledning att vidare pröva på vilket underlag arbetsgivaravgifter skall påföras. - De påförda skattetilläggen skall som en följd av utgången i huvudsaken undanröjas. - Vid denna utgång har bolaget fått helt bifall till sin talan och bör få ersättning för hela den yrkade ersättning för kostnader som inte redan ersatts av länsrätten, nämligen 14 025 kr, och med 4 750 kr i kammarrätten. - Kammarrätten bestämmer med ändring av länsrättens och skattemyndighetens beslut att bolaget inte skall påföras arbetsgivaravgifter avseende lön till utländska bärplockare med arbetstillstånd för redovisningsperioderna augusti och september 2000 och undanröjer påförda skattetillägg. - Kammarrätten beviljar bolaget ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. med ytterligare 14 025 kr i underinstanserna och med 4 750 kr i kammarrätten.

Riksskatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att bolaget skulle påföras ytterligare arbetsgivaravgifter för perioderna augusti och september 2000 med 3 785 000 kr respektive 823 000 kr jämte skattetillägg, beräknat efter 20 procent. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande: Bolaget har dels själv kontaktat, dels blivit kontaktat av presumtiva plockare från öststaterna i sådan omfattning att det kunnat vända sig till Migrationsverket med arbetserbjudande för 1 865 personer. För varje person har angetts namn, födelsedatum och nationstillhörighet. Enligt bolagets egen uppgift har härefter ca 1 200 personer kommit till Sverige och plockat bär. Dessa personers boende har organiserats av bolaget på så sätt att avtal, muntliga eller skriftliga, slutits med elva stugbyar angående plockarnas boende. Kontakten mellan upplåtarna av boende och plockarna har härefter vanligen skett genom bolaget. Vid varje boende har bolaget haft ett ställe för bäruppköp, där en representant för bolaget varit aktiv. Normalt har bolaget organiserat boendet och uppköpsverksamheten på så sätt att plockare med samma språk placerats i samma boende. Även bolagets representant där har behärskat detta språk. Bolaget har tillhandahållit bärlådor på varje uppköpsställe och organiserat bärtransporterna. Vid en samlad bedömning av samtliga omständigheter framstår planering, identifiering och styrning av kända plockare som så individualiserad och organiserad att bolaget är att anse som arbetsgivare för envar som arbetar med plockning och som sedan får betalt av bolaget genom en form av ackordslön, ersättning per plockad liter bär. Ersättningen avser utfört arbete.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade att i vart fall skattetillägg inte skulle påföras eftersom målet avsåg en svår skatterättslig fråga. Vidare yrkade bolaget ersättning i målet för kostnader med "belopp motsvarande rättshjälp för åtta timmars arbete".

Regeringsrätten (2003-12-18, Sandström, Hulgaard, Dexe, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet avser främst tillämpning av bestämmelser i SAL och AFL. SAL upphävdes och ersattes av socialavgiftslagen (2000:980) den 1 januari 2001. Av punkt 3 av övergångsbestämmelserna till socialavgiftslagen följer dock att äldre bestämmelser skall tillämpas i detta mål.

I 1 kap. 2 § första stycket SAL föreskrivs att socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare. Även om ett anställningsförhållande inte föreligger skall den som ger ut ersättning för utfört arbete i vissa fall anses som arbetsgivare. Enligt 1 kap. 2 § andra stycket SAL, jämfört med 3 kap. 2 och 2 a §§ AFL, gäller detta i princip när ett bolag betalar ut ersättningen till en uppdragstagare som inte har F-skattsedel. Det har i målet inte gjorts gällande att någon av de personer som mottagit de aktuella ersättningarna har haft F-skattsedel. Vad som sägs i det följande avser inte ersättningar som utbetalas till personer med sådan skattsedel.

De nyss angivna bestämmelserna medför att den som betalar ut ersättning för utfört arbete anses som arbetsgivare oberoende av hur avtalsförhållandet mellan denne och den som utför arbetet ser ut (jfr motsvarande bestämmelser i 2 kap. 1, 4, 5 och 10 §§ socialavgiftslagen).

En ytterligare förutsättning för att arbetsgivaravgifter skall tas ut på en ersättning är att denna är skattepliktig (jfr 2 kap. 3 § första stycket SAL). Av intresse är därför också den vid den aktuella tiden gällande bestämmelsen i 19 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, om skattefrihet för vissa intäkter av försäljning av vilt växande bär som den skattskyldige plockat själv. Skattefrihet gäller till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstigit 5 000 kr och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmåner. Motsvarande föreskrifter finns i 8 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Den nämnda regleringen innebär att principen är att arbetsgivaravgifter skall beräknas på skattepliktig ersättning för utfört arbete. En huvudfråga i målet är därmed om de av bolaget utbetalda ersättningarna till bärplockare för vilka bolaget ansökt om arbetstillstånd skall anses som ersättning för utfört arbete. Dessutom kan ställning behöva tas till frågan om ersättningen omfattas av skattefrihet enligt KL.

I målet är upplyst att bolaget i s.k. arbetserbjudanden, som i maj 2000 gavs in till dåvarande Statens invandrarverk, ansökte om arbetstillstånd för ett stort antal, åtminstone 1 400, namngivna personer från Ryssland, Ukraina och Vitryssland för bärplockning under tiden den 1 augusti - 10 oktober 2000. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Verket meddelade bolaget att arbetserbjudandena låg till grund för att personerna kunde beviljas arbetstillstånd och visering för inresa till Sverige och att ett arbetstillstånd var begränsat och avsåg endast bärplockning för den som stod för arbetserbjudandet; "plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren" var inte tillåtet.

Av handlingarna framgår vidare bl.a. följande. Bolaget har hos stugbyar och campingplatser belägna i anslutning till de elva platser där bolaget köpt upp bär preliminärt bokat logi åt bärplockarna. På dessa platser har bolaget haft företrädare som talat samma språk som plockarna och som tagit emot bär mot kontant betalning. Kostnaderna för bl.a. resor och logi har bärplockarna fått stå för själva. Ett stort antal av de personer som omfattades av arbetserbjudandena kom till Sverige för att plocka bär.

Utredningen ger vid handen att bolaget bedrivit ett förhållandevis omfattande organisatoriskt och administrativt arbete inriktat på de nu aktuella bärplockarna. Bolaget har sålunda svarat för väsentliga funktioner som legat till grund för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetstillstånd på grundval av uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget har därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av de nu aktuella personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Såvitt framgår har inte någon vid sidan av bolaget haft en ledande roll när det gällde att se till att verksamheten kunde fungera så som skedde. Sammantaget finner Regeringsrätten att bolaget deltagit i verksamheten i sådan omfattning och på sådant sätt att bolaget får anses ha anlitat de ifrågakommande personerna för arbete (bärplockning) för bolagets räkning. Bolagets utbetalningar skall därför ses som ersättningar för utfört arbete i den mening som avses i SAL.

Vad gäller frågan om ersättningarna till vissa delar är skattefria enligt 19 § KL bör särskilt nämnas att skattefriheten inte avser lön eller liknande förmåner. I förarbetena till bestämmelsen framhöll skatteutskottet att skattefriheten inte gäller i anställningsliknande förhållanden (bet. 1989/90:SkU30 s. 81). Med

hänsyn härtill och till Regeringsrättens tidigare bedömning att bolaget skall anses ha anlitat de aktuella personerna för att utföra arbete kan ersättningarna inte anses omfattade av skattefriheten.

Det anförda medför att bolaget skall betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som det gett ut till berörda bärplockare.

När det gäller den närmare beräkningen av avgiftsunderlagen kan konstateras att länsrätten tillämpat bestämmelserna om skönsbeskattning i 11 kap. 19 § andra stycket skattebetalningslagen. Länsrätten fann att flera för beräkningen relevanta omständigheter var i sådan grad osäkra att de gav anledning till en betydande försiktighet vid den skönsmässiga uppskattningen. Mot den bakgrunden borde enligt länsrättens mening underlagen beräknas till betydligt lägre belopp än vad skattemyndigheten ansåg. Länsrätten bestämde att bolaget skulle påföras arbetsgivaravgifter med 1 892 900 kr för redovisningsperioden augusti 2000 och med 411 500 kr för redovisningsperioden september 2000. Regeringsrätten finner inte skäl att göra någon annan bedömning än länsrätten i denna del.

Genom att inte ta med ersättningarna i underlagen har bolaget - som länsrätten funnit - lämnat sådana oriktiga uppgifter som enligt 15 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen utgör grund för att ta ut skattetillägg. Skäl för befrielse från tilläggen föreligger inte.

Bolaget bör tillerkännas ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med skäliga 3 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens dom fastställer Regeringsrätten länsrättens domslut vad gäller arbetsgivaravgifter och skattetillägg.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 3 000 kr.

Föredraget 2003-11-12, föredragande Heinefors, målnummer 117-2002

Sökord: Arbetsgivaravgifter

Litteratur:
