

| | | | |
|------------------------|--|-------------------|---|
| Målnummer: | 3580-98 | Avdelning: | 2 |
| Avgörandedatum: | 2001-06-20 | | |
| Rubrik: | Tre utländska ishockeyspelare var för spelåret 1995/1996 engagerade av en svensk idrottsförening för att spela ishockey för föreningen. Enligt åberopade avtal var spelarna uthyrda till föreningen av ett utländskt företag. Fråga om föreningen på grund av omständigheterna har varit att anse som arbetsgivare för spelarna och i denna egenskap haft skyldighet att betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utgått till det utländska företaget. | | |
| Lagrum: | <ul style="list-style-type: none">• 1 kap. 2 § samt 2 kap. 3 § och 4 § första stycket 6 lagen (1981:691) om socialavgifter• 3 kap. 2 § och 2 a § lagen (1962:381) om allmän försäkring• 6 § första stycket lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare• 3 § och 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. | | |
| Rättsfall: | <ul style="list-style-type: none">• RÅ 1996 ref. 92• RÅ 2000 ref. 4• RÅ 2000 ref. 28 | | |

REFERAT

Brynäs Idrottsförening (i fortsättningen Brynäs eller föreningen) bedriver ishockeyverksamhet på elitnivå. Under spelåret 1995/96 spelade de tre utländska spelarna B.R., G.P. och B.S. för föreningen. B.S. hade spelat för föreningen även spelåret 1994/95 och var då enligt avtal anställd hos föreningen. Mellan Brynäs och resp. spelare hade avtal träffats med benämningen "Contract agreement". Dessa avtal reglerade bl.a. avtalsperiodens längd, resevillkor, ledigheter, kostnader för läkar- och tandvård, bostadsanskaffning, bilanskaffning och lön. Avtalen hade av Brynäs getts in till Statens Invandrarverk i samband med att spelarna ansökt om uppehålls- och arbetstillstånd i Sverige. Till dessa ansökningar hade också fogats en blankett med rubriken "Arbetserbjudande/offer of employment" (blankett AMS 1704). På denna blankett hade skrivits in namnet på spelaren i fråga och namnet på den svenske arbets-/uppdragsgivaren, nämligen Brynäs. Vidare hade mellan Brynäs och resp. spelare även träffats s.k. spelaravtal. I avtalen reglerades bl.a. spelarnas skyldigheter gentemot klubben i enlighet med bestämmelser antagna av Svenska Ishockeyförbundet. Därtill hade avtal träffats mellan Nordic Star Management Limited, ett utländskt företag med hemvist på Isle of Man (i fortsättningen NSM) och resp. spelare, i vilka spelaren betecknades som "the Employee". I dessa avtal reglerades bl.a. avtalsperiodens längd, spelarens och NSM:s allmänna skyldigheter, löner, socialförsäkringskostnader, expenser, pension, olycks- och sjukförsäkringar och förutsättningar för uppsägning av avtalen. Slutligen hade avtal träffats mellan Brynäs och NSM, enligt vilka Brynäs hyrde resp. spelare av NSM på villkor som reglerades i avtalen.

Enligt två beslut den 19 december 1995 av Skattemyndigheten i Gävleborgs län påfördes Brynäs ytterligare arbetsgivaravgifter med 309 683 kr för uppbörds månaden augusti 1995, 141 689 kr för uppbörds månaden oktober 1995 samt 105 356 kr för uppbörds månaden november 1995. Vidare påfördes avgiftstillägg med 61 936 kr, 28 337 kr resp. 21 071 kr samt respitränta med totalt 12 111 kr. Grunden för besluten var att ishockeyspelarna B.R., G.P. och B.S. skulle anses som anställda av Brynäs. Underlaget för avgifterna utgjordes

av de utbetalningar avseende dessa spelare som Brynäs gjort till NSM. Enligt omprövningsbeslut den 22 januari 1996, med anledning av ett överklagande av Brynäs, ändrade skattemyndigheten inte sina tidigare beslut.

Hos länsrätten yrkade Brynäs att besluten skulle undanröjas.

Till stöd för sin talan anförde Brynäs bl.a. följande. Redan i ett tidigt skede under år 1995 fördes förhandlingar mellan spelarna och NSM om anställning. Brynäs var hela tiden medveten om dessa förhandlingar och i samtalen med resp. spelare förutsattes att, om en anställning blev av, Brynäs skulle ta upp förhandlingar med NSM. De avtal, benämnda "Contract agreement", som Brynäs skrev med spelarna avsåg därför endast en garanti som föreningen åtog sig i samband med ansökan om arbets- och uppehållstillstånd för spelarna. Dessa kontrakt hade ersatts av civilrättsligt bindande anställningsavtal mellan NSM och resp. spelare samt likaledes civilrättsligt bindande avtal mellan Brynäs och NSM, genom vilka Brynäs hyrt spelarna av NSM. Avtalen hade inte tillkommit för skens skull och hade inte heller mer eller annat innehåll än det som framgick av dem. Enligt avtalen skulle NSM betala ut en lön till spelarna som blev skattepliktig i Sverige. Någon ersättning utöver den avtalade hade inte utgått och hade inte heller varit tillgänglig för lyftning för spelarna. Övrig eventuell framtida ersättning från NSM till spelarna skulle bli skattepliktig i det land där resp. spelare hade sitt skattemässiga hemvist vid den tidpunkt då ersättningen för honom blev tillgänglig för lyftning. Avtalen var en internationell idrottsmans möjlighet att skapa en berättigad och rimlig ekonomisk trygghet liknande den som man i Sverige betraktade som en självklarhet.

Länsrätten i Gävleborgs län (1996-04-29, ordförande Ulfhake Berglund) yttrade: Fråga huruvida B.R., G.P. och B.S. skall anses som anställda av Brynäs och föreningen därmed har att betala arbetsgivaravgifter enligt 1 kap 2 § och 2 kap 3 § lagen (1981:691) om sociala avgifter (SAL) får avgöras efter en bedömning av de olika avtal som föreligger i målet. - Länsrätten finner att de kontrakt som legat till grund för spelarnas uppehålls- och arbetstillstånd i och för sig har formen av anställningsavtal med Brynäs som arbetsgivare och spelarna som arbetstagare. Det har emellertid gjorts gällande från såväl Brynäs som spelarnas sida att kontrakten inte tillämpats mellan parterna utan ersatts av senare ingångna avtal enligt vilka spelarna är anställda hos NSM och hyrs in av Brynäs. Avgörande är därför huruvida dessa senare avtal skall godtas i enlighet med sina innehåll. - Mellan NSM och de ifrågavarande spelarna föreligger skriftliga anställningsavtal. I dessa anges bl.a. när anställningen påbörjas, uppsägningsvillkor, spelarens och NSM:s skyldigheter, storleken på den ersättning spelaren skall erhålla från NSM, att spelaren är bosatt i Sverige och själv skall svara för skatter och sociala avgifter. Det har dessutom ingåtts avtal mellan Brynäs och NSM avseende inhyrning av ifrågavarande spelare. Av avtalen framgår att spelaren för viss tid skall spela ishockey för Brynäs och att vissa överenskomna ersättningar skall betalas för detta till NSM. De nämnda avtalen är vederbörligen ingångna och inget i desamma talar för att de inte skulle anses civilrättsligt giltiga och bindande mellan parterna. Fråga uppkommer då om avtalen på grund av omständigheterna kring deras upprättande inte skall anses återspegla vad som verkligen överenskommit mellan parterna. Av utredningen i målet framgår inte annat än att NSM är ett registrerat bolag som varit verksamt även före år 1995 och att det är fristående från Brynäs och de enskilda spelarna. Bolaget sysslar med marknadsföring och promotion av bl.a. idrottsmän och anställer därför välkända och framgångsrika utövare. De tjänster bolaget kan erbjuda spelarna torde därför ha haft betydelse för spelarnas val av arbetsgivare. Avtalen har såvitt utredningen utvisar tillämpats enligt sina innehåll. Brynäs har utbetalt ersättning till NSM i enlighet med utställda fakturor från bolaget. Skattemyndigheten har efter ansökan av spelarna beslutat om särskild A-skatt för dem. Inbetalningar av denna har även gjorts. På grund av det anförda och då annat inte blivit visat finner länsrätten att de ingångna avtalen inte bör fränkännas giltighet utan anses utvisa vad som faktiskt förekommit och därför ligga till grund för länsrättens bedömning. Länsrätten finner således att spelarna ifråga är att anse

som anställda av NSM och inte av Brynäs. Till följd härav skall de till NSM utgivna beloppen inte ingå i underlaget för beräkning av Brynäs arbetsgivaravgifter uppbördsmånaderna augusti, oktober och november 1995. - Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten de ytterligare arbetsgivaravgifter samt de avgiftstillägg och den respitränta som påförts Brynäs genom de överklagade besluten.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att B.R., G.P. och B.S. skulle anses ha varit anställda av Brynäs och att skattemyndighetens beslut därför skulle fastställas.

Brynäs bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten hade muntlig förhandling i målet varvid vittnesförhör på begäran av Brynäs hölls med bl.a. förre kanslichefen i Brynäs R.P. angående avtalen mellan Brynäs och NSM, Brynäs avsikter med avtalen och förhållandet mellan Brynäs och de inhyrda spelarna.

Kammarrätten i Sundsvall (1998-03-16, Berg, Sjödin, Kareld, referent) yttrade: Skattemyndigheten har till stöd för sin talan i huvudsak anfört följande. Det föreligger inte någon tvist om att de aktuella spelarna är att anse som bosatta i Sverige eller att de är oinskränkt skattskyldiga här eller att det är fråga om anställning och inte näringsverksamhet eller att de avtal som föreligger i målet är civilrättsligt giltiga. Att det föreligger civilrättsligt giltiga avtal om att arbetskraft hyrs in innebär inte att ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande inte föreligger. Bedömningen av om Brynäs skall anses utgöra arbetsgivare till de aktuella spelarna skall i stället göras utifrån de faktiskt föreliggande omständigheterna. Av de olika avtalen med NSM framgår inte att dessa avtal skall ersätta de tidigare ingångna avtalen. Kontrakten mellan Brynäs och spelarna har använts för att spelarna skall få arbets- och uppehållstillstånd. De omständigheter som talar för att spelarna är att anse som arbetstagar i förhållande till föreningen och inte till NSM är följande. Det finns kontrakt mellan Brynäs och spelarna; föreningen har uppgivits som arbetsgivare till Invandrarverket, som ansett att Brynäs är att anse som arbetsgivare; spelarna har att själva utföra arbetet och NSM kan inte sätta några andra spelare i deras ställe; spelarna har taktiskt själva utfört arbetet; spelarnas åtagande innefattar att de ställer sin arbetskraft till förfogande för efter hand uppkommande arbetsuppgifter; förhållandet mellan Brynäs och spelarna är av mera varaktig karaktär; spelarna är förhindrade att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan; spelarna är beträffande arbetets utförande underkastade föreningens direktiv och närmare kontroll beträffande sättet för arbetets utförande, arbetstiden och arbetsplatsen; föreningen står för samtliga kostnader för utrustning och andra utgifter avseende arbete för föreningen; spelarna och inte NSM är registrerade hos svenska och internationella ishockeyförbunden för spel för Brynäs; viss minimilön är garanterad; föreningen skall hjälpa spelarna med bostad och bil och vidare är spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende jämställda med föreningens andra anställda spelare. Det kan vidare tilläggas att NSM inte bedriver någon idrottslig verksamhet. Dessutom föreligger dubbla avtal, dvs. förutom avtalen med NSM finns också avtal mellan Brynäs och spelarna. De s.k. spelaravtalen är ett krav för att Riksidrottsförbundet och Svenska Ishockeyförbundet skall tillstyrka arbetstillstånd och för att spelaren skall registreras för spel i föreningen. Även dessa avtal måste enligt skattemyndighetens uppfattning vara att anse som anställningsavtal likaväl som de avtal som uppvisats för att spelarna skall få uppehålls- och arbetstillstånd. Till de förhållanden som enligt skattemyndigheten talar för att Brynäs är arbetsgivare kan också läggas de förmåner som Brynäs utgett till resp. spelare i form av fullständigt utrustade lägenheter, bil, resor m.m. Brynäs har behandlat de tre aktuella spelarna på samma sätt som övriga spelare när det gäller förmåner, vilket får anses gå utöver Brynäs skyldigheter enligt kontraktet med NSM. Av de ingivna avtalen mellan NSM och spelarna framgår hur stor ersättning som skall betalas ut till spelarna. Detta belopp står inte någon rimlig proportion till de belopp

föreningen betalat till NSM för resp. spelares tjänster. Vare sig föreningen eller någon av spelarna har gett in utredning som utvisar att någon av spelarna varit förhindrad att disponera över den bruttoersättning som föreningen erlagt enligt kontraktet med NSM. Avtalen med NSM reglerar därför enligt skattemyndighetens uppfattning endast hur mycket som skall betalas ut för resp. spelare och hur dessa ersättningar skall betalas ut. Annat belopp än av föreningen utbetald ersättning kan därför inte läggas till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter. - Brynäs har till stöd för sin uppfattning i målet i huvudsak åberopat följande. Det har inte förelegat något anställningsförhållande mellan Brynäs och resp. spelare under säsongen 1995/96. Det finns civilrättsligt giltiga avtal mellan Brynäs och NSM och mellan NSM och resp. spelare och dessa avtal, vilka parterna också tillämpat, reglerar vem som är arbetsgivare i förhållande till spelarna. De spelaravtal som ingåtts mellan Brynäs och spelarna reglerar endast det idrottsrättsliga förhållandet mellan parterna. Ett spelaravtal krävs för att en spelare skall få spela ishockey i elitserien och hindrar spelarna från att representera andra föreningar under den säsong som avtalet avser. Däremot medför inte spelaravtalen att ett anställningsförhållande mellan förening och spelare uppkommer. De avtal, som är benämnda "Contract agreement" innehåller sådana element att de får anses utgöra anställningsavtal. Avtalen har också i vissa fall brukats som sådana, bl.a. när det gäller B.S:s anställning i Brynäs under säsongen 1994/95. Beträffande det nu aktuella året har de inte avsetts utgöra eller tillämpats som anställningsavtal. Syftet med att ge in avtalen till Invandrarverket har endast varit att utgöra en garanti för att spelarnas ersättning uppgår till den miniminivå som krävs för uppehålls- och arbetstillstånd. Något krav på att arbetsgivaren skall vara svensk för att uppehålls- och arbetstillstånd skall beviljas föreligger inte. Den omständigheten att Brynäs lämnat oriktiga uppgifter till Invandrarverket påverkar inte den civilrättsliga giltigheten av de avtal som faktiskt tillämpats. De avtal som slutits med NSM utesluter tillämpning av de tidigare ingångna avtalen. - Brynäs betalade inte någon lön till spelarna under aktuell säsong utan den betalades ut direkt av NSM och den lönen ligger till grund för beskattning i Sverige. Spelarna ombesörjer själva inbetalning av A-skatt och socialavgifter. Ett intyg från NSM:s revisorer visar att inte någon del av den ersättning som Brynäs betalat till NSM varit tillgängligt för lyftning för spelarna vare sig i Sverige eller i något annat land. De belopp som avtalats mellan Brynäs och NSM - och som inte utöver avtalad lön kommit spelarna till del - kan därför inte upptas till beskattning hos spelarna och inte heller läggas till grund för beräkning av arbetsgivaravgiftens storlek. Brynäs vitsordar att spelarna erhållit förmåner som i och för sig är skattepliktiga. Enligt avtalen mellan Brynäs och NSM framgår emellertid att Brynäs inte skall utge vare sig bostads- eller bilförmåner till spelarna. Brynäs har endast förpliktat sig att vara behjälplig vid anskaffande av bostad och bil. I avtalen mellan spelarna och NSM finns dessutom ett direkt förbud för spelarna att ta emot förmåner från föreningen. Att förmåner trots det har utgått till spelarna har berott på bristande rutiner vid Brynäs kansli. Brynäs har numera fordringar på spelarna motsvarande de utgivna förmånerna och dessa fordringar är inte eftergivna. Att dessa förmåner utgått är därför inte någon omständighet som kan anses grunda ett anställningsförhållande. När det gäller avgiftstillägget bestrider Brynäs att någon oriktig uppgift lämnats. Brynäs förre kanslichef R.P. har vid ett besök på skattemyndigheten redogjort för de aktuella avtalen och har därvid inte undanhållit någon uppgift. - I sitt under ed avgivna vittnesmål har R.P. bl.a. redogjort för sitt besök på skatteförvaltningen och de frågor som avhandlades under besöket. Han har därvid i huvudsak uppgett att hans minnesbild av besöket är att han redogjorde för de avtal som fanns. Han har vidare med bestämdhet hävdade att han vid besöket inte förnekade förekomsten av några avtal. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Enligt 1 kap. 2 § SAL skall arbetsgivaravgifter betalas av den som är arbetsgivare. Enligt 2 kap. 3 § samma lag är underlag för beräkning av avgifterna, med vissa i målet ej aktuella undantag, summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten. - Som framgår av den beskrivning som har lämnats ovan av bakgrunden i målet har ett antal avtal träffats mellan spelare och

Brynäs. Således har bl.a. obligatoriska spelaravtal träffats som reglerar det idrättsrättsliga förhållandet mellan förening och spelare. Vidare har parterna ingått så kallade "Contract agreements". Dessa "Contract agreements" innehåller sådana element att de utgör anställningsavtal, vilket även vitsordats av Brynäs, och de har enligt föreningen även i vissa fall brukats som sådana, bl.a. beträffande B.S:s anställning i Brynäs säsongen 1994/95. Under det nu aktuella året har dessa "Contract agreements" ostridigt getts in till Invandrarverket vid ansökan om uppehålls- och arbetstillstånd och har där åberopats till stöd för att Brynäs skulle garantera vissa ekonomiska minimikrav som ställs från samhällets sida för att utländska spelare skall beviljas sådana tillstånd. Dessa avtal har enligt Brynäs ersatts av senare ingångna avtal enligt vilka spelarna är anställda hos NSM och hyrs in av föreningen. Vid en bedömning av samtliga i målet aktuella avtal finner kammarrätten att det inte finns anledning ifrågasätta att de är civilrättsligt giltiga och vidare att NSM-avtalen har tillämpats parterna emellan. Att civilrättsligt giltiga avtal föreligger om inhyrning av arbetskraft utesluter emellertid inte i sig enligt kammarrättens mening att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande ändå kan föreligga mellan Brynäs och spelarna. Denna fråga kan således inte avgöras enbart på grundval av föreliggande avtal utan måste grundas på en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna i målet. Därvid bör följande förhållanden tillmätas särskild betydelse. - I normalfallet är ishockeyspelare i svenska ishockeyklubbar anställda av resp. förening. Såvitt framgår i målet har så även varit fallet under spelsäsongen 1995/96 beträffande samtliga spelare i Brynäs förutom de tre inhyrda utländska spelarna. En av dessa spelare har för övrigt varit anställd av Brynäs föregående spelsäsong. - Spelarna har inhyrts från NSM som inte bedriver någon idrottslig verksamhet. Såvitt framgår har de inhyrda spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende behandlats på samma sätt som de övriga anställda spelarna i laget. Så har exempelvis Brynäs utgett ekonomiska förmåner också till de tre inhyrda spelarna, även om detta vid kammarrättens förhandling förklarats ha skett felaktigt och berott på bristande rutiner vid klubbens kansli. Spelarnas "arbete" har utförts genom en personlig arbetsprestation under en eller fler säsonger och spelarna har därvid varit förhindrade att samtidigt utföra liknande arbete av betydelse för någon annan ishockeyförening. Brynäs har vidare för samtliga spelare bl.a. anvisat arbetsuppgifter och utövat kontroll. Vidare har föreningen i förhållande till Statens Invandrarverk och olika förbund företrätt de inhyrda spelarna. - Kammarrätten finner vid en samlad bedömning av vad som sålunda redovisats och vad som i övrigt förekommit i målet att Brynäs under i målet aktuella perioder uppbördsrättsligt varit att anse som arbetsgivare för de tre inhyrda utländska spelarna. Av detta följer enligt kammarrättens mening att de belopp som Brynäs utbetalat till NSM i sin helhet måste anses utgöra lön för spelarna. På grund härav och då det inte har visats eller gjorts sannolikt att de sålunda utbetalda ersättningarna i sin helhet inte varit tillgängliga för lyftning för spelarna skall skattemyndighetens talan bifallas i denna del. - Enligt 38 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL), vilken bestämmelse är tillämplig i förevarande mål, skall en arbetsgivare, som i uppbördsdeklaration eller annat skriftligt meddelande som han under förfarandet avgett till ledning för beslut rörande arbetsgivaravgifter lämnat en uppgift som befinns vara oriktig, påföras avgiftstillägg med 20 procent av det avgiftsbelopp som ytterligare skall utgå. - Beträffande i målet påfört avgiftstillägg har skattemyndigheten i sitt till länsrätten överklagade beslut motiverat detta med att Brynäs inte under utredningen har redovisat eller medgivit att kontrakt upprättats mellan föreningen och de inhyrda spelarna och att Brynäs genom att förtiga förekomsten av avtalen lämnat sådana oriktiga uppgifter till arbetsgivaravgifter på grund av detta påförts med för låga belopp. - Brynäs har bestritt att någon oriktig uppgift lämnats. Vidare har Brynäs anfört att klubben i ett tidigt skede på direkt fråga från skattemyndigheten redogjort för de avtal som fanns. - Som ovan anförts har kammarrätten inte funnit anledning att ifrågasätta att NSM-avtalen varit civilrättsligt giltiga och att dessa tillämpats enligt sin lydelse parterna emellan. Att NSM angivits som arbetsgivare medför därför enligt kammarrättens mening inte att Brynäs har lämnat oriktig uppgift. Mot Brynäs bestridande och med hänsyn till vad R.P.

uppgett i sitt vittnesmål kan inte heller anses utrett att Brynäs förnekat förekomsten av avtal mellan föreningen och de inhyrda spelarna. Till följd av det anförda finner kammarrätten att skattemyndigheten inte kan anses ha visat att Brynäs lämnat oriktig uppgift i nu berörda hänseenden. Avgiftstillägg skall därför inte påföras. - Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom fastställer kammarrätten skattemyndighetens beslut den 19 december 1995 utom såvitt avser påfört avgiftstillägg.

Brynäs överklagade och yrkade i första hand att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle fastställa länsrättens dom. I andra hand yrkade föreningen att underlag för arbetsgivaravgifter skulle fastställas till belopp som grundades på den lön som NSM betalat ut till idrottsmännen under den aktuella perioden. För det fall att Brynäs ålades att betala arbetsgivaravgifter yrkades vidare att de kostnader som idrottsmännen haft och de av dem redan erlagda egenavgifterna skulle beaktas. Slutligen yrkade Brynäs ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) för ombudskostnader och kostnader för sakkunnigutlåanden m.m. med 439 453 kr inklusive mervärdesskatt.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) avstyrkte bifall till överklagandet och till framställningen om ersättning för kostnader.

Regeringsrätten (2001-06-20, Swartling, Nordborg, Schäder, Ersson, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

1. Bakgrunden

Under spelåret 1995/1996 var de utländska medborgarna B.S., B.R. och G.P. engagerade för att spela ishockey för Brynäs. Till skattemyndigheten uppgav de att de var anställda hos NSM. De deklarerade lön från detta företag och betalade egenavgifter på de deklarerade beloppen. Brynäs betalade ersättning till NSM med belopp som avsevärt översteg de deklarerade lönerna.

Skattemyndigheten fann enligt två beslut den 19 december 1995 att Brynäs var att anse som arbetsgivare för de tre ishockeyspelarna och att hela den ersättning som föreningen hade gett ut till NSM skulle räknas in i föreningens underlag för arbetsgivaravgifter. För uppboordsmånaderna augusti och oktober-november 1995 påfördes Brynäs på grund härav ytterligare arbetsgivaravgifter med sammanlagt 556 728 kr på ett tillkommande underlag om 1 694 243 kr. Vidare påfördes avgiftstillägg och respitränta med sammanlagt 111 344 respektive 12 111 kr.

Länsrätten i Gävleborgs län undanröjde genom dom den 29 april 1996 skattemyndighetens beslut men Kammarrätten i Sundsvall har genom den nu överklagade domen fastställt myndighetens beslut utom såvitt avser avgiftstillägg.

2. Tillämpliga regler i sak

De bestämmelser om uttag av socialavgifter som i första hand har betydelse i målet finns i 1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § SAL. I dessa lagrum görs på flera punkter hänvisningar till bl.a. 3 kap. 2 och 2 a §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL). I målet aktualiseras även en bestämmelse i 6 § första stycket USAL. SAL och USAL har numera ersatts av bestämmelser i nya lagar men skall alltjämt tillämpas beträffande den period som målet gäller.

De berörda bestämmelserna innebär, såvitt nu är av intresse, i huvudsak följande.

Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare (1 kap. 2 § första stycket SAL). Även om ett

anställningsförhållande inte föreligger skall den som ger ut ersättning för utfört arbete i vissa fall anses som arbetsgivare. Detta gäller i princip när ersättningen utgår till en uppdragstagare som inte har F-skatteskedel (1 kap. 2 § andra stycket SAL jämfört med 3 kap. 2 och 2 a §§ AFL). I sammanhanget bör anmärkas att en arbetsgivare som är utländsk juridisk person inte skall betala arbetsgivaravgifter om arbetsgivaren och arbetstagaren har träffat avtal om att ersättningen skall hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete. I sådana fall skall i stället arbetstagaren betala socialavgifter i form av egenavgifter (1 kap. 2 § andra stycket SAL jämfört med 3 kap. 2 a § första stycket AFL).

I underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter skall ingå bl.a. 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. När en uppdragsgivare enligt det föregående anses som arbetsgivare skall uppdragsersättningen räknas in i underlaget (2 kap. 3 § första stycket SAL).

En arbetsgivare får vid redovisningen av en arbetstagares lön göra avdrag för sådana kostnader i arbetet som arbetstagaren haft att täcka med ersättning från arbetsgivaren, om kostnaderna för utgiftsåret kan beräknas uppgå till minst tio procent av arbetstagarens lön från arbetsgivaren under nämnda år (6 § första stycket USAL jämfört med 2 kap. 4 § första stycket 6 SAL).

3. Frågor i målet

Huvudfrågan i målet är om Brynäs under den aktuella tiden var att anse som arbetsgivare för de tre ishockeyspelarna i den mening som avses i SAL.

Om den frågan besvaras med ja, aktualiseras frågan hur avgiftsunderlaget skall beräknas. I det sammanhanget har Regeringsrätten att ta ställning till de av Brynäs framställda yrkandena om att hänsyn skall tas till spelarnas kostnader och till de av dem erlagda egenavgifterna.

Slutligen har Regeringsrätten att pröva föreningens framställning om ersättning för rättegångskostnader.

4. Åberopade avtal m.m.

En förutsättning för att spelarna skulle få vistas och spela ishockey i Sverige var att de hade uppehållstillstånd och arbetstillstånd. För att de skulle få spela för Brynäs fordrades dessutom att de var registrerade hos Svenska Ishockeyförbundet för sådant spel.

Vad beträffar arbetstillstånd hade Arbetsmarknadsstyrelsen (AMS) i ett s.k. generellt yttrande den 24 november 1994 bemyndigat Statens invandrarverk att under år 1995 utan särskilt remissyttrande i det enskilda ärendet fatta beslut om arbetstillstånd för yrkesgruppen idrottstränare/spelare enligt vissa angivna kriterier. Till dessa kriterier hörde att arbetsgivaren skulle ha lämnat alla de uppgifter i ärendet som efterfrågades på blankett AMS 1704, att arbetstillståndet skulle begränsas till angiven arbetsgivare, anställningstid och arbetsuppgift, att en arbetsgivare skulle ha garanterat full försörjning med lön enligt gällande avtal (minimilön 9 800 kr/månad) samt att bostad skulle vara ordnad före inresan. Det angavs att ny ansökan skulle lämnas in vid eventuella förändringar beträffande arbetsgivare, anställningstid eller arbetsuppgifter.

I samband med att ansökningar om uppehållstillstånd och arbetstillstånd

gjordes för de tre spelarna gav Brynäs, i enlighet med vad som hade

förutsatts i det generella yttrandet från AMS, för var och en av spelarna in ett s.k. arbetserbjudande på blankett AMS 1704. I erbjudandena angavs föreningen som "svensk arbetsgivare/uppdragsgivare". Beträffande varaktigheten lämnades uppgifter under rubriken "tidsbegränsad anställning

mellan följande datum". I ansökningsärendet företeddes också för var och en av spelarna ett avtal mellan spelaren och Brynäs, kallat "Contract Agreement". Genom dessa avtal, det senaste undertecknat i augusti 1995, åtog sig spelaren att på i avtalet angivna villkor spela ishockey för Brynäs. Genom villkoren reglerades bl.a. avtalstiden, spelarens skyldigheter i fråga om träning, tävlingsspel m.m., hans rätt till semester samt föreningens skyldighet att hjälpa spelaren att skaffa bl.a. bostad (som dock skulle bekostas av spelaren). Vidare angavs att spelaren hade rätt till ersättning med 18 000 kr i månaden.

För att erhålla registrering av spelarna hos Svenska Ishockeyförbundet gav Brynäs för var och en av dem in ett särskilt avtal mellan spelaren och föreningen. Dessa avtal var upprättade på blankett enligt ett av förbundet fastställt formulär och hade rubriken "Avtal för spelare" (i det följande spelaravtal). I spelaravtalen, det senaste undertecknat den 23 augusti 1995, hänvisades till förtryckta allmänna bestämmelser och angavs bl.a. att spelaren och föreningen skulle följa förbundets tävlingsbestämmelser. Genom de allmänna bestämmelserna reglerades bl.a. spelarens skyldigheter i fråga om uppträdande och deltagande i matcher och träning, föreningens rätt att vid vissa slags förseelser stänga av spelaren eller säga upp avtalet samt spelarens rätt till uppsägning om föreningen inte betalade ut överenskommen ersättning. Ersättningen reglerades inte i avtalet. Det angavs att avtalet genom föreningens försorg skulle registreras hos förbundet för att äga giltighet.

Parter i de hittills berörda avtalen var således spelarna och Brynäs. I målet har emellertid också beträffande var och en av spelarna åberopats dels ett avtal mellan NSM och Brynäs angående villkor för spelarens engagemang hos föreningen, dels ett avtal mellan NSM och spelaren. NSM har undertecknat dessa avtal under september-oktober 1995.

Avtalen mellan NSM och Brynäs innehåller bl.a. följande. I inledningen konstateras att spelaren är anställd hos NSM. Detta företag åtar sig att under den angivna avtalstiden tillhandahålla Brynäs spelarens tjänster på heltid. Brynäs skall behandla spelaren på samma basis som sina egna heltidsanställda trots att spelaren är anställd hos NSM. Vidare skall

föreningen hjälpa spelaren att finna och hyra en lämplig bostad och att köpa eller hyra en lämplig bil. Till föreningens skyldigheter hör också att tillsammans med NSM ordna vissa försäkringar. Brynäs skall ge ut ersättning till NSM med vissa belopp (beloppen är olika för de tre spelarna) och skall dessutom helt svara för kostnaderna för spelarens utrustning och alla övriga kostnader som har direkt anknytning till spelarens prestationer för föreningen. Betalningarna till NSM skall i princip fortsätta även om spelaren drabbas av sjukdom, skada eller formförsämring och avtalet skall inte anses brutet om spelaren av någon anledning är ur stånd att utföra sina tjänster för föreningen. Avtalen innehåller också bestämmelser i sådana ämnen som anskaffande av sponsorer, publicitet för spelaren och rätten att använda hans namn och bild i föreningens verksamhet. Brynäs har rätt att säga upp avtalen i förtid om spelaren missköter sig i olika angivna hänseenden. Det anges att avtalen tar över alla tidigare muntliga eller skriftliga överenskommelser i frågor som regleras i avtalen.

Avtalen mellan NSM och spelarna har rubriken "International Contract of Employment". I avtalen anges NSM som arbetsgivare och spelaren som anställd. Avtalen är omfattande och reglerar bl.a. sådana frågor som anställningstid, spelarens skyldigheter och åtaganden att som ishockeyspelare företräda NSM:s klienter och tillhandahålla dem tjänster i enlighet med vad som avtalats mellan NSM och klienten, NSM:s skyldigheter med avseende på bl.a. anskaffande av sponsorer och marknadsföring av spelarens tjänster, spelarens rätt till lön, bonus och pension från NSM samt parternas rätt att säga upp avtalet. Lön skall utgå med i avtalen reglerade belopp (beloppen varierar mellan spelarna). NSM kan efter eget val och gottfinnande betala spelaren bonus. Under rubriken pension anges att NSM efter eget gottfinnande kan inrätta en privat pensionsplan för spelaren om dennes intäkter för NSM

motiverar det. I det sammanhanget anges att bolaget inte har någon pensionsplan till vilken spelaren kan anslutas automatiskt. Anställningen kan sägas upp av endera parten med iakttagande av vissa angivna uppsägningstider. NSM har också möjlighet att genom uppsägning bringa anställningen att upphöra omedelbart bl.a. om spelaren har gjort sig skyldig till vissa allvarliga fel eller försummelser.

5. Regeringsrättens överväganden

5.1 Huvudfrågan - har Brynäs varit arbetsgivare för spelarna?

Vad huvudfrågan gäller är om det har etablerats ett sådant rättsförhållande mellan Brynäs och de tre spelarna att Brynäs vid tillämpningen av SAL skall anses ha varit arbetsgivare för spelarna.

Brynäs hävdar att spelarna under den aktuella tiden var anställda endast hos NSM och att de av detta bolag hyrdes ut till Brynäs för att spela för föreningen. Den ersättning som Brynäs betalat till NSM har enligt föreningen i sin helhet utgjort hyresersättning. En konsekvens av denna uppfattning är att föreningen inte skall betala arbetsgivaravgifter på någon del av ersättningsbeloppet.

Det allmänna inställning i målet är att Brynäs har varit arbetsgivare för de tre spelarna och att hela den ersättning som föreningen betalat till NSM skall räknas in i underlaget för arbetsgivaravgifter. Kammarrätten har ansett att det inte finns anledning att ifrågasätta att föreningens och spelarnas avtal med NSM varit civilrättsligt giltiga. Att civilrättsligt giltiga avtal om inhyrning av arbetskraft förelegat utesluter emellertid enligt kammarrätten inte i sig att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande kan ha förelegat mellan Brynäs och spelarna. Efter en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna i målet har kammarrätten anslutit sig till uppfattningen att Brynäs varit att anse som arbetsgivare för de tre spelarna och att hela ersättningen från föreningen till NSM skall räknas in i avgiftsunderlaget.

Begreppet arbetsgivare har inte definierats i SAL. Av den nyss lämnade redogörelsen (avsnitt 2) 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. Uttrycket anställningsförhållande hänför sig till det civilrättsliga anställnings- eller arbetstagarbegreppet. I målet aktualiseras i första hand frågan om det har förelegat ett sådant anställningsförhållande mellan Brynäs och spelarna.

Av lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft framgår att det är fullt tillåtet för ett enskilt företag - vare sig det är svenskt eller utländskt - att bedriva uthyrning av arbetskraft i den meningen att företaget mot ersättning ställer arbetskraft till en beställares förfogande för att utföra arbete som hör till beställarens verksamhet. Det normala i dessa fall är att arbetstagaren under den tid uthyrningen pågår alltjämt är att anse som anställd hos uthyrningsföretaget. Förhållandena kan dock vara sådana att arbetstagaren under nämnda tid skall anses anställd hos beställaren (jfr Ds 1989:30 s. 106). Från fiskal synpunkt torde det i praktiken ofta sakna betydelse om den uthyrda personalen anses anställd hos uthyraren, hos beställaren eller möjligen hos båda (förutsatt att det är fråga om seriösa företag). I internationella förhållanden, dvs. när uthyraren och beställaren är lokaliserade till olika länder, kan frågan dock få större betydelse.

Frågan har uppmärksammats inom OECD:s kommitté för skattefrågor i samband med behandlingen av den s.k. montörregeln i artikel 15 punkt 2 i organisationens modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Regeln innebär att en arbetstagare, som har hemvist i en av avtalsstaterna och under en kortare tid (ej mer än 183 dagar) arbetar i den andra staten, blir beskattad för arbetsersättningen endast i hemviststaten under förutsättning bl.a. att ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte

har hemvist i den stat där arbetet utförs. Kommittén har konstaterat att regeln har gett upphov till talrika fall av missbruk genom användning av "internationell uthyrning av arbetskraft". Efter en beskrivning av de aktuella fallen sägs i kommitténs kommentar till bestämmelsen bl.a. följande (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, uppdaterad t.o.m. den 1 mars 1994, s. 173-174; översättning av Jan Francke och Hillel Skurnik):

För att förhindra sådant missbruk i dessa situationer, bör uttrycket "arbetsgivare" tolkas mot bakgrund av punkt 2. Det skall i detta hänseende noteras att uttrycket "arbetsgivare" inte har definierats i avtalet men att det skall förstås så att arbetsgivaren är den person som har rättigheterna till det arbete som utförs och som har det ansvar och tar de risker som är förenade med det. I fall av internationell uthyrning av arbetskraft, utövas dessa funktioner i stor utsträckning av den som utnyttjar arbetskraften ("brukaren"). I detta sammanhang bör det faktiska förhållandet ha företräde framför formen, dvs. varje fall bör undersökas i syfte att se om arbetsgivarfunktionerna utövades huvudsakligen av förmedlaren eller brukaren. Det tillkommer därför de avtalslutande staterna att komma överens om i vilka situationer förmedlaren inte uppfyller de villkor som krävs för att han skall anses som arbetsgivare i den mening som avses i punkt 2. Vid avgörandet av denna fråga kan de behöriga myndigheterna hänvisa till inte endast de grunder som nämns ovan, utan också till en rad omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den verkliga arbetsgivaren är brukaren av arbetskraften (och inte den utländske förmedlaren):

- uthyraren bär inte ansvaret eller risken för arbetsresultatet;
- brukaren har rätten att instruera arbetstagaren;
- arbetet utförs på en arbetsplats som brukaren kontrollerar och har ansvar för;
- ersättningen till uthyraren beräknas på grundval av använd tid eller det finns på annat sätt ett samband mellan denna ersättning och arbetstagarens lön;
- verktyg och material ställs till arbetstagarens disposition huvudsakligen av brukaren;
- antalet arbetstagare och deras kvalifikationer bestäms inte ensidigt av uthyraren.

Det bör framhållas att det citerade avsnittet innefattar en rekommendation för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal på inkomst- och förmögenhetsbeskattningsområden och således inte tar direkt sikte på den i målet aktuella frågan om avgränsningen av arbetsgivarbegreppet vid uttag av socialavgifter. Detta hindrar dock inte att kommentaren är av intresse i målet som ett auktoritativt uttalande om en likartad problematik på ett nära angränsande rättsområde och som sådant kan ha betydelse inte bara när det är fråga om internationella förhållanden utan också vid uthyrning mellan två inhemska företag. I sammanhanget är det värt att notera att flertalet av de av kommittén angivna kriterierna har direkta motsvarigheter bland de kriterier som i svensk rätt brukar tillämpas vid avgränsningen av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet (se bl.a. SOU 1975:1 s. 721-724).

Till belysning av rättsförhållandena mellan Brynäs, spelarna och NSM har i målet åberopats fyra olika typer av avtal, nämligen beträffande varje spelare ett "Contract Agreement" och ett spelaravtal, båda ingångna mellan Brynäs och spelaren, ett avtal mellan NSM och Brynäs samt ett "International Contract of Employment" mellan NSM och spelaren. Det har inte framkommit något som ger anledning att utgå från annat än att avtalen har varit civilrättsligt giltiga i den meningen att parterna haft skyldighet att uppfylla de förpliktelser som de åtagit sig genom avtalen.

Den uppfattning om rättsförhållandena som Brynäs hävdar i målet, nämligen

att spelarna skall anses uthyrda av NSM till Brynäs och att NSM och inte föreningen skall anses som arbetsgivare för dem under uthyrningstiden, överensstämmer med rubriceringen av föreningens och spelarnas avtal med NSM. Den omständigheten att dessa avtal i enlighet med det nyss sagda i princip bör tillerkännas civilrättslig giltighet betyder emellertid inte att den av parterna valda rubriceringen måste följas vid tillämpningen av SAL. Regeringsrätten har att med utgångspunkt i avtalens materiella föreskrifter och övriga omständigheter i målet avgöra om rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna har en sådan faktisk innebörd att det vid en tolkning och tillämpning av SAL skall klassificeras som ett anställningsförhållande, som en inhyrning av arbetskraft som är anställd endast hos uthyraren eller på något annat sätt.

Av det senast sagda framgår att Regeringsrätten i första hand har att göra en helhetsbedömning av de omständigheter i målet som kan anses ha betydelse för klassificeringen av rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna.

Vid en sådan bedömning är det enligt Regeringsrättens mening av väsentlig betydelse vad som har gällt i fråga om behandlingen av spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende. Det är då att märka att Brynäs på ett tidigt stadium gentemot Statens invandrarverk uppgett sig som blivande arbetsgivare för spelarna och därigenom framträtt som en garant för att de under vistelsen i Sverige skulle ha sin försörjning och sina bostadsförhållanden tryggade (jfr ovan avsnitt 4). Någon anmälan om ändring i dessa förhållanden har inte gjorts av föreningen. Brynäs har sedermera gentemot NSM åtagit sig att i ekonomiskt och socialt hänseende behandla de tre spelarna på samma sätt som övriga - anställda - spelare i föreningen. Av vad som uppgetts i målet framgår också att föreningen ansett sig ha ett fortlöpande ekonomiskt och socialt ansvar för spelarna så länge de var engagerade för spel i föreningen.

Ett annat viktigt förhållande gäller rätten till arbetsresultatet samt ansvaret och risken för detta, dvs. det som i OECD-kommentaren har lyfts fram som huvudkriterium. I detta hänseende kan konstateras att NSM - att döma av vad som sägs i "International Contract of Employment" - får antas ha haft ett allmänt intresse av att spelarna lyckas i sin karriär. Det omedelbara resultatet av spelarnas prestationer under tiden för deras engagemang hos Brynäs har emellertid kommit föreningen till del. Enligt avtalet mellan NSM och Brynäs är det också föreningen som i stort sett ensam har burit risken för att spelarna under nämnda tid kunde drabbas av formförsämring eller av sjukdom eller annat hinder mot spel.

Även övriga kriterier som anges i OECD-kommentaren - liksom de nära

överensstämmande kriterier som brukar tillämpas vid den internrättsliga avgränsningen av arbetstagarbegreppet - bör naturligtvis beaktas i sammanhanget. Det kan visserligen sägas att flera av de omständigheter som dessa kriterier pekar ut inte är betecknande bara för anställningsförhållanden utan normalt kan väntas föreligga också när det är fråga om inhyrning av personal som förblir anställd endast hos uthyraren. Kriterierna har ändå sin givna betydelse i sammanhanget, inte minst på det sättet att en bristande uppfyllelse av något eller några av dem kan utgöra ett argument mot att anse ett anställningsförhållande föreligga. Vad beträffar det aktuella fallet kan konstateras att Brynäs har uppfyllt bl.a. de kriterier som gäller rätten för en arbetsgivare att ge instruktioner, anvisa arbetsuppgifter, utöva kontroll och kräva personliga arbetsinsatser samt skyldigheten för en arbetsgivare att tillhandahålla bl.a. materiel och utrustning.

Det hittills sagda har avsett omständigheter som har en direkt anknytning till rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna. Vid den helhetsbedömning som skall göras i målet är det emellertid också av intresse att närmare undersöka vilka funktioner NSM har fyllt i samband med att spelarna var engagerade hos föreningen.

De som "International Contract of Employment" rubricerade avtalen mellan

NSM och spelarna innehåller vissa moment som närmast för tanken till rättsförhållandet mellan en idrottsutövare och hans agent. När det gäller spelarnas engagemang hos Brynäs synes NSM dock inte ha fullgjort några uppgifter som agent eller förmedlare. Det framgår av handlingarna att Brynäs och spelarna hade etablerat kontakt med varandra redan innan NSM kom in i bilden och att det i själva verket var Brynäs som rekommenderade åtminstone två av spelarna att anlita NSM.

Avtalen mellan NSM och spelarna har rubricerats som anställningsavtal och innehåller också många moment som är betecknande för sådana avtal. Enligt sin lydelse innebär dessa avtal att den arbetsgivarroll som i ett tidigare skede innehades av Brynäs övertagits av NSM, som därefter genom avtalen med Brynäs hyrt ut spelarna till den förutvarande arbetsgivaren. Frågan är vad som kan ha föranlett detta arrangemang. Ett huvudsyfte med NSM:s verksamhet har uppgetts vara att genom ett långsiktigt sparande av överskottet av anställda idrottsutövares verksamhet trygga idrottsutövarnas försörjning, utbildning m.m. under tiden

efter det att deras aktiva idrottsutövande har upphört (överskottet har i målet ansetts till 50 eller 60 procent av den ersättning som NSM uppbär från sin "klient"). Det har uppgetts att överskottet överförs från NSM till dess moderbolag, som för idrottsutövarnas räkning antingen placerar medlen i en s.k. trygghetsfond eller för över dem till en vinstandelsstiftelse. Vidare har möjligheter till individuella pensions- och försäkringsarrangemang nämnts. Det framstår i och för sig som anmärkningsvärt att de ifrågavarande avtalen - som påståtts vara de enda avtal som träffats mellan NSM och spelarna - inte på något sätt återspeglar det uppgivna huvudsyftet att skapa en långsiktig ekonomisk trygghet för spelarna (avtalen ger båda parter rätt till fri uppsägning med iakttagande av en kortare uppsägningstid och föreskriver att en individuell pensionsplan inrättas endast efter NSM:s godkännande). Med hänsyn till vad som förekommit i målet finns det dock - alltså trots avsaknaden av uttrycklig reglering i de åberopade avtalen - skäl att ta uppgifterna om avtalens huvudsyfte samt om förvaltning och medelsanvändning för goda. Vid sådant förhållande och med beaktande av vad som i övrigt uppgetts om NSM:s verksamhet finner Regeringsrätten att det finns fog för bedömningen att bolaget under den i målet aktuella tiden mindre fyllt arbetsgivarfunktioner i gängse mening gentemot de tre spelarna än haft ställning som en av spelarna anlita förvaltare, som haft till uppgift att uppbära, långsiktigt placera och i en framtid till spelarna betala ut den del av ersättningen från Brynäs som inte gått åt för att bestrida deras kontantlöner och kostnaderna för NSM:s verksamhet.

På grundval av det hittills anförda gör Regeringsrätten sammantaget följande bedömning. De förhållanden som har konstaterats föreligga såvitt gäller det ekonomiska och sociala ansvaret för spelarna samt nyttan och risken med avseende på deras prestationer är omständigheter som starkt talar för att Brynäs har haft ställning som arbetsgivare. Resultatet av prövningen mot övriga allmänt tillämpade kriterier på ett anställningsförhållande pekar i samma riktning. Med hänsyn till detta och med beaktande av det som har kunnat utläsas om NSM:s funktion under den tid då spelarna var engagerade hos Brynäs finner Regeringsrätten att det finns grund för att vid tillämpningen av SAL karakterisera rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna som ett anställningsförhållande och att följaktligen betrakta föreningen som arbetsgivare för spelarna i SAL:s mening.

5.2 Övriga sakfrågor - beräkning av avgiftsunderlag m.m.

Enligt 2 kap. 3 § första stycket SAL skall i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter inräknas vad arbetsgivaren under året utgett som kontantlön eller annan ersättning för arbete.

Av det som sagts i föregående avsnitt följer att den ersättning som Brynäs har betalat till NSM enligt Regeringsrättens mening inte till någon del kan uppfattas som ersättning för förmedling eller liknande tjänst som bolaget tillhandahållit

Brynäs. Det får i stället antas att ersättningen från föreningens synpunkt till hela sitt belopp motsvarat det av föreningen uppskattade ekonomiska värdet av spelarnas prestationer under den aktuella tiden. Mot denna bakgrund och med den bedömning av rättsförhållandet mellan Brynäs och spelarna som gjorts i föregående avsnitt finner Regeringsrätten att ersättningen i sin helhet bör anses som en sådan ersättning för arbete som avses i 2 kap. 3 § första stycket SAL.

Frågan är härefter vad som ligger i kravet på att arbetsgivaren skall ha "utgett" ersättningen under året. I förarbetena till SAL har frågan inte uttryckligen behandlats men enligt uttalanden i senare lagstiftningsärenden ger kravet uttryck för kontantprincipen, vilket sägs innebära att avgiftsredovisningen skall omfatta "vad som kontant utbetalats, blivit tillgängligt för lyftning eller på annat sätt faktiskt kommit arbetstagaren tillgodo under perioden" (prop. 1983/84:167 s. 53) eller, med en annan formulering, att en lön skall redovisas när den "kunnat disponeras av arbetstagaren" (a. prop. s. 87 och prop. 1986/87:107 s. 22).

Brynäs har som grund för sitt andrahandsyrkande, dvs. yrkandet att endast de till spelarna utbetalade kontantlöner skall räknas in i avgiftsunderlaget, anfört att återstoden av ersättningen från Brynäs inte till någon del har varit tillgänglig för lyftning för spelarna. Till stöd för detta har Brynäs åberopat ett intyg av NSM:s revisor. I intyget sägs bl.a. att de enda anspråk som en anställd hos NSM har eller kan ha på tillgångarna i NSM-koncernen är de som följer av anställningsavtalet med NSM samt att medel som kan komma de anställda till del innehas av en oberoende vinstandelsstiftelse som ligger utanför de anställdas, NSM:s eller annat koncernföretags kontroll. Vidare har föreningen i Regeringsrätten åberopat ett av en bank utfärdat intyg, enligt vilket endast ledande befattningshavare (directors) inom NSM har behörighet att förfoga över bolagets konton hos banken.

Regeringsrätten gör i den nu behandlade frågan följande bedömning. Det i lagtexten använda uttrycket "utgett" synes enligt vanligt språkbruk innefatta ett krav på att ersättning som skall utgå i pengar har betalats ut av arbetsgivaren. De propositionsuttalanden om kontantprincipens innebörd som nyss redovisats torde ta sikte på normalfallet att det är arbetstagaren själv som är betalningsmottagare och innebär för det fallet en viss utvidgning i förhållande till lagtexten, eftersom avgiftsskyldigheten förutsätts kunna inträda redan när ersättningen hålls tillgänglig för lyftning. Den situation som är aktuell i målet är en annan, nämligen att ersättningen visserligen har betalats ut av arbetsgivaren men inte direkt till arbetstagaren utan till tredje man. Vid inkomstbeskattningen har denna situation inte sällan vållat problem. Det har gällt att avgöra om arbetstagaren redan genom att som ett anställningsvillkor godta ett arrangemang, som inneburit att viss del av ersättningen för hans arbete betalas ut till tredje man för placering och förvaltning, skall anses ha disponerat över medlen på ett sådant sätt att skattskyldighet inträtt eller om beskattningen skall skjutas upp till dess arbetstagaren får betalning från tredje man (se angående denna problematik bl.a. rättsfallen RÅ 1996 ref. 92, RÅ 2000 ref. 4 och RÅ 2000 ref. 28). Beträffande det i målet aktuella fallet bör särskilt beaktas att arbetsgivaren/Brynäs har verkställt betalning till ett företag som - i enlighet med bedömningen i föregående avsnitt - har anlitats av arbetstagarna/spelarna själva som förvaltare av de medel som arbetsgivaren betalat ut. Enligt Regeringsrättens mening föreligger därmed en sådan situation att det i 2 kap. 3 § första stycket SAL uppställda kravet att föreningen skall ha "utgett" ersättningen måste anses uppfyllt beträffande hela ersättningsbeloppet. Det förhållandet att spelarna inte gentemot NSM haft befogenhet att fritt förfoga över de förvaltade medlen påverkar inte den nu gjorda bedömningen.

Det andrahandsyrkande som Brynäs framställt innefattar en begäran om att spelarnas kostnader skall beaktas vid beräkningen av avgiftsunderlaget. Som framgått av redogörelsen för tillämpliga regler (avsnitt 2 ovan) ger 6 § första

stycket USAL visst utrymme för att beakta kostnader som arbetstagaren har haft "i arbetet". Det är upplyst i målet att den av Brynäs erlagda ersättningen till viss del (20-30 procent) har tagits i anspråk för att bestrida kostnader för NSM:s förvaltande verksamhet och för andra tjänster som bolaget tillhandahållit spelarna. Dessa kostnader kan emellertid inte anses som kostnader i spelarnas arbete hos Brynäs. Det har inte visats att spelarna i övrigt haft några kostnader som kan beaktas vid beräkningen av avgiftsunderlaget. Yrkandet om kostnadsavdrag kan således inte bifallas.

Slutligen har Brynäs begärt att hänsyn skall tas till de egenavgifter som spelarna har betalat. Det finns emellertid inte någon laglig möjlighet att i förevarande mål, som gäller uttag av arbetsgivaravgifter hos Brynäs, pröva frågan om återbetalning av egenavgifter som påförts någon annan. Yrkandet om hänsynstagande till spelarnas egenavgifter skall alltså avvisas.

5.3 Ersättning för rättegångskostnader

Av 3 § ersättningslagen framgår att en skattskyldig, som i ett ärende eller mål om bl.a. skatt eller avgift haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta tillvara hans rätt, skall beviljas ersättning för kostnaderna bl.a. i det fallet att målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Eftersom det aktuella målet får anses avse en sådan fråga har Brynäs i princip rätt till ersättning.

En framställning om ersättning skall enligt 7 § ersättningslagen göras hos den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit och skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning får en senare inkommen framställning enligt 9 § samma lag prövas endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Brynäs har yrkat ersättning med 439 453 kr, vilket uppgetts motsvara föreningens kostnader efter avdrag för ett belopp om 142 800 kr som föreningen erhållit på grund av rättsskyddsförsäkring. Beträffande de fakturor som har getts in i Regeringsrätten kan konstateras att två fakturor om sammanlagt 121 695 kr avser arbete i kammarrätten och att en tredje faktura som omfattar åren 1996-1998 delvis avser kostnader i underinstanserna. Av den nyss återgivna bestämmelsen i 7 § ersättningslagen framgår att Regeringsrätten kan pröva föreningens framställning endast såvitt gäller kostnader som föreningen har haft här. I övrigt skall framställningen således avvisas.

Av 3 § ersättningslagen följer att föreningen har rätt till ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten endast i den utsträckning som kostnaderna avser arbete m.m. som skäligen behövs för att ta tillvara föreningens rätt. På grund av denna begränsning och med hänsyn till

omfattningen av det arbete som har nedlagts redan i underinstanserna finner Regeringsrätten att ersättningen för föreningens kostnader här bör begränsas till 150 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår föreningens överklagande.

Regeringsrätten beviljar föreningen ersättning av allmänna medel med 150 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten avvisar föreningens yrkande om att spelarnas egenavgifter skall beaktas i målet samt föreningens framställning om kostnadsersättning såvitt avser kostnader i underinstanserna.

Föredraget 2001-04-04, föredragande Levin, målnummer 3580-1998

Sökord: Arbetsgivaravgifter; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: SOU 1975:1 s. 721-724; Ds 1989:30 s. 106; OECD:s kommitté för skattefrågor, Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (översatt av Francke och Skurnik, uppdaterad t.o.m. den 1 mars 1994, s. 173-174); Sundgren, Svensk skattetidning 2000 s. 283-302; prop. 1983/84:167 s. 53; prop. 1986/87:107 s. 22.
