

Ref 20

Rabatter och premier som ett förlag utger i samband med jultidningsförsäljning har ansetts utgöra sådan ersättning för arbete som ska ingå i underlaget för beräkning av förlagets arbetsgivaravgifter.

2 kap. 1 § första stycket och 10 § socialavgiftslagen (2000:980)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 maj 2022 följande dom (mål nr 2916-21).

Bakgrund

1. Den som utger någon form av ersättning för arbete ska som regel betala arbetsgivaravgifter.

2. Jultidningsförlaget Semic AB bedriver jultidningsförsäljning som är årligen återkommande. I verksamheten marknadsför bolaget sina produkter genom utskick – bestående av bl.a. produktkatalog, beställningssedel, kundlista och säljinstruktioner – till ett stort antal hushåll med barn i en viss ålder som uppmuntras att ta upp beställningar av produkterna bland släkt och vänner samt i grannskapet. Bolaget ger barnen rabatt på det pris som de ska betala till bolaget, och rabatten ökar i takt med beställningens värde. Rabatten innebär att barnen får behålla skillnaden mellan det pris som tas ut av kunden och det som ska betalas till bolaget, men den som vill kan i stället för pengar ta ut premier i form av varor.

3. Efter utskicket med marknadsföringsmaterial har bolaget och hushållen inte någon kontakt förrän bolaget tar emot en beställning. Bolaget ingår då ett avtal med beställaren som alltid är en vuxen person. Därefter levererar bolaget de beställda produkterna samt eventuella premier tillsammans med en faktura till beställaren, varpå barnen levererar produkterna till kunderna mot betalning. Barnen får utan kostnad lämna tillbaka de produkter till bolaget som inte har sålts vidare.

4. Skatteverket beslutade att påföra bolaget arbetsgivaravgifter om drygt 17 miljoner kr för redovisningsperioden december 2016. Som skäl angavs att bolaget erbjuder barnen arbetstillfällen som jultidningsförsäljare och att de rabatter och i förekommande fall premier som utgår till barnen är ersättning för arbete som ska ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som ansåg att underlaget för arbetsgivaravgifter skulle sättas ner på visst sätt och visade målet åter till Skatteverket för ny beräkning av

avgiftsunderlaget. Förvaltningsrätten beviljade bolaget ersättning för kostnader med 80 000 kr.

6. Både bolaget och Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som fastställde Skatteverkets beslut och satte ner ersättningen för kostnader i förvaltningsrätten till ett prisbasbelopp för 2021 vilket motsvarade självriskens enligt bolagets rättsskydds-försäkring. Kammarrätten avtog bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Yrkanden m.m.

7. *Jultidningsförlaget Semic AB* yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas samt att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader med i underinstanserna yrkade belopp och med 751 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anför följande.

8. Lämnade rabatter utgår på grund av storleken på gjorda beställningar och utgör inte ersättning för arbete. En ersättning måste ha sin grund i ett avtal om arbete för att den ska vara avgiftspliktig. Mellan bolaget och beställaren finns inget sådant avtal utan bara ett köpeavtal. En eventuell arbetsinsats har skett innan beställningen når bolaget och således innan bolaget och beställaren träffar avtal.

9. När det gäller ersättningsfrågan måste hänsyn tas till att villkoren för rättsskyddsförsäkringen innebär att ersättningen från den minskas med ersättning som kan fås av någon annan, i detta fall det av kammarrätten beviljade beloppet som motsvarar självriskens. Bolaget riskerar därmed att inte få ersättning för kostnader som i och för sig bedömts som skäliga.

10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader med ett prisbasbelopp motsvarande självriskens enligt rättsskyddsförsäkringen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Högsta förvaltningsdomstolen har med stöd av 36 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om arbetsgivaravgifter ska utgå vid jultidningsförsäljning. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

12. I 2 kap. 1 § första stycket socialavgiftslagen (2000:980) anges att den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivar-

avgifter. Enligt 10 § är löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete avgiftspliktiga.

13. Av 2 kap. 2 § 5 och 43 kap. 1 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244) följer att den som i ett mål om arbetsgivaravgifter har haft kostnader för t.ex. ombud, som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, har rätt till ersättning bl.a. i det fall målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Ersättning får enligt 4 § inte beviljas för kostnader som kan komma att ersättas enligt t.ex. avtal.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Arbetsgivaravgifter

14. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter inträder i och med att man betalar ut ersättning för arbete. Det saknar betydelse om ersättningen betalas ut inom ramen för en anställning eller ett uppdrag, men skyldigheten att utge ersättning ska ha sin grund i en arbetsinsats av något slag. Begreppet ersättning för arbete förutsätter att det finns ett samband mellan den utbetalda ersättningen och det utförda arbetet för att avgiftsskyldighet ska inträda (prop. 1989/90:110 del 1 s. 377 f. och 752 f., prop. 2000/01:8 s. 55 f., 73 f. och 97 samt SOU 1998:67 s. 238 f.).

15. Även i skatteförfarandelagens bestämmelser om skatteavdrag för preliminär skatt används uttrycket ersättning för arbete, och i förarbetena till de bestämmelserna uttalas att skyldigheterna att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter i så stor utsträckning som möjligt bör sammanfalla. Vidare sägs att uttrycket ska ges en vid tolkning och att ersättningen från utbetalarens synpunkt ska vara att anse som ersättning för arbete som har utförts åt denne (prop. 1991/92:112 s. 74, 158 och 172).

16. Bolaget har framhållit att något avtal om arbete inte ingås med barnen eller deras vårdnadshavare. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar mot bakgrund av det nyss anförda att något sådant avtal inte heller är en förutsättning för att avgiftsskyldighet ska inträda, utan det väsentliga är att ersättningen har sin grund i en arbetsinsats för bolagets räkning. För skyldighet att betala arbetsgivaravgifter krävs alltså inte vare sig något formaliserat anställnings- eller uppdragsförhållande mellan bolaget och barnen eller deras vårdnadshavare eller att barnen kan anses företräda bolaget (jfr RÅ 1992 ref. 62 avseende frågan om ett förlags skattskyldighet till mervärdesskatt för barns vidareförsäljning av jultidningar).

17. Av praxis framgår att ersättning till återförsäljare i form av rabatter kan medföra avgiftsskyldighet (RÅ 1987 ref. 163). Frågan är därmed om bolagets rabatter, och i förekommande fall premier, som ges till barn som säljer bolagets produkter har sin grund i en

arbetsinsats av något slag, dvs. om rabatterna utgör ersättning för arbete.

18. Rabatterna beräknas på grundval av värdet på barnens beställningar och förutsätter inte i sig någon arbetsinsats från deras sida. Detta talar emot att det föreligger ett samband mellan rabatterna och eventuella arbetsinsatser.

19. I motsatt riktning talar att barnens insatser, som består i att ta upp beställningar av bolagets produkter och leverera dem till en vidare kundkrets, utgör själva grunden för bolagets verksamhet. Det är uppenbart att det ligger i bolagets intresse att barnen inte beställer jultidningar enbart för eget bruk utan att de först och främst beställer jultidningar i syfte att sälja dem vidare. Det är genom barnens insatser som bolaget når en vidare kundkrets, och bolagets försäljningsvolym är helt beroende av deras insatser. Genom det material i form av bl.a. produktkatalog, beställningssedel och kundlista som skickas ut till hushållen tillsammans med säljinstruktioner svarar bolaget dessutom för väsentliga funktioner som ligger till grund för att jultidningsförsäljningen ska komma till stånd (jfr RÅ 2003 ref. 89). Till detta kommer att barnen utan kostnad får lämna tillbaka de produkter som inte har sålts vidare och de står därmed inte någon ekonomisk risk.

20. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att det föreligger ett sådant samband mellan de rabatter och premier som utges av bolaget och barnens arbetsinsatser att rabatterna och premierna ska anses utgöra sådan ersättning för arbete som ska ingå i underlaget för beräkning av bolagets arbetsgivaravgifter.

21. Det saknas skäl att meddela prövningstillstånd rörande målet i övrigt.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

22. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därmed rätt till ersättning för kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen som bolaget skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Ersättning får dock inte beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas av någon annan, t.ex. som i detta fall enligt en rättsskyddsförsäkring. Detta innebär att ersättning kan medges för den del som inte ersätts via försäkringen, dvs. för självrisk och för den del som överstiger ett eventuellt ersättningstak enligt försäkringsavtalet.

23. Bolaget har gett in en bekräftelse om rättsskydd enligt vilken dess rättsskyddsförsäkring kan tas i anspråk för den nu aktuella tvisten. I bekräftelsen anges att självrisken är ett prisbasbelopp och att ersättningen vid varje tvist är begränsad till 5 miljoner kr. Bolaget har beviljats ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med ett prisbasbelopp för 2021, och dess sammanlagda ersättningsyrkanden i samtliga instanser överstiger inte det angivna ersätt-

ningstaket. Bolaget har därmed inte rätt till ytterligare ersättning för kostnader, och yrkandet om ersättning ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att de rabatter och premier som utges av Jultidningsförlaget Semic AB till barn som säljer bolagets produkter utgör sådan ersättning för arbete som ska ingå i underlaget för beräkning av bolagets arbetsgivaravgifter.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd rörande målet i övrigt. Kammarrättens avgörande står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Jultidningsförlaget Semic AB:s yrkande om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten har beslutat om sekretess.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Classon, Askersjö* och Svahn Starrsjö. Föredragande var justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2020-03-05, ordförande Wickström):

Förvaltningsrättens bedömning

[text här utelämnad]

Avgörande för bedömningen av om Jultidningsförlaget ska betala arbetsgivaravgifter på de aktuella rabatterna är om rabatterna ska anses vara ersättning för arbete. Det är i målet ostridigt att det inte föreligger något formellt anställningsavtal mellan Jultidningsförlaget och barnen. Detta förhållande utgör dock inte något hinder för att bolaget ska kunna anses vara arbetsgivare utifrån det utvidgade arbetsgivarbegreppet. Enligt förvaltningsrättens mening får bedömningen av om rabatterna ska anses vara ersättning för arbete göras med utgångspunkt i bolagets verksamhet och syftet med denna.

Syftet med Jultidningsförlagets verksamhet är att sälja jultidningar och andra produkter till konsumenter. Att bolaget riktar sig till barn för att fullgöra sitt syfte förändrar inte denna bedömning. Bolaget uppmuntrar barnen till vidareförsäljning av dess produkter genom att ge dem rabatter på beställningarna, vilka kan omvandlas till premier eller tas ut i pengar. Att bolagets syfte är sälja sina produkter med hjälp av barnen framgår även av bolagets marknadsföringsmaterial där det uppmuntrar barnen till vidareförsäljning av produkterna samt ger tips och råd angående detta.

Med beaktande av dessa omständigheter anser förvaltningsrätten att de rabatter som bolaget utger vid försäljning av dess produkter som utgångspunkt ska anses vara avgiftspliktig ersättning för arbete. Att en viss andel av bolagets produkter inte säljs vidare, utan behålls, påverkar inte förvaltningsrättens bedömning att arbete bedrivs och att rabatterna är att anse som ersättning för arbete.

Skatteverket har ansett att arbetsgivaravgifter ska utgå även i de fall då säljaren behåller produkterna för eget bruk inom kärnfamiljen samt vid försäljning till mor- och farföräldrar. Jultidningsförlaget har invänt att beställningar för eget bruk aldrig kan anses utgöra en arbetsprestation och att rabatterna som utgår på dessa beställningar därmed inte kan anses utgöra ersättning för arbete. Vidare har bolaget anfört att kärnfamiljen rättsligt allmänt brukar betraktas som en ekonomisk enhet. För det fall arbetsgivaravgifter ska påföras ska enligt bolaget även rabatter som utgår på beställningar till mor- och farföräldrar undantas med motiveringen att arbetsprestationen i dessa fall får anses vara mycket låg.

Förvaltningsrätten instämmer i vad Jultidningsförlaget anfört om att den egna familjen ska anses som en ekonomisk enhet och att beställningar som sker för eget bruk, dvs. inom den egna familjen, inte kan anses innefatta någon arbetsprestation. Rabatter på beställningar för eget bruk ska således undantas från avgiftsplikten. Med hänsyn till att detta är att betrakta som en undantagssituation finns dock enligt förvaltningsrättens mening inte skäl att ytterligare utöka kretsen till att även omfatta rabatter som utgår vid försäljning till mor- och farföräldrar. En sådan utökning kan också antas medföra en gränsdragningsproblematik. Det är således omfattningen av beställningar för eget bruk som får betydelse vid beräkningen av avgiftsunderlaget.

Avgiftsunderlaget
[text här utelämnad]

Sammanfattning

Rabatter som utgår vid försäljning av Jultidningsförlagets produkter anses utgöra ersättning för arbete och ska därmed ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Rabatter som utgår vid beställningar för eget bruk anses inte vara ersättning för arbete och ska således inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Det av Skatteverket fastställda avgiftsunderlaget ska reduceras avseende beställningar för eget bruk och antal beställare per beställning i enlighet med de genomsnittsberäkningar som bolaget har gjort.

Ersättning för kostnader
[text här utelämnad]

– Med delvis bifall till överklagandet ändrar förvaltningsrätten Skatteverkets beslut på så sätt att underlaget för arbetsgivaravgifter reduceras med de rabatter som utgår på beställningar för eget bruk samt antal beställare per beställning, i enlighet med de genomsnittsberäkningar som Jultidningsförlaget Semic AB gjort.

Förvaltningsrätten återförvisar målet till Skatteverket för fortsatt handläggning, varvid beräkning av nytt underlag för arbetsgivaravgifter ska göras.

Förvaltningsrätten bifaller delvis yrkandet om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och beviljar ersättning med 80 000 kr.

Förvaltningsrätten förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska vara tillämpliga även i fortsättningen för uppgifter som lagts fram vid den muntliga förhandlingen inom stängda dörrar och som inte tagits in i denna dom.

Kammarrätten i Stockholm (2021-04-29, Andersson, Ringvall och Åsbrink):

Arbetsgivaravgifter

Ska arbetsgivaravgifter betalas?

Enligt 2 kap. 1 § SAL ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i kapitel 2. Av 10 § i detta kapitel framgår att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga.

Om de rabatter som utgått till barnen är ersättning för utfört arbete i den mening som avses i dessa bestämmelser ska bolaget därför betala arbetsgivaravgifter.

Kammarrätten konstaterar i likhet med vad förvaltningsrätten närmare utvecklat att skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter omfattar betydligt fler än de som normalt betecknas som arbetsgivare. Detta framgår bl.a. av förarbetsuttalanden sedan lång tid tillbaka (prop. 1989/90:110 s. 377, s. 752–753, prop. 1991/92:112 s. 172 och prop. 2000/01:8, s. 55). Det finns inte något krav på anställningsavtal eller liknande för att avgiftsskyldighet ska uppstå.

Bolaget har bedrivit ett omfattande organisatoriskt och administrativt arbete som är inriktat på att göra det både möjligt för och underlätta barns försäljning av varor som tillhandahålls av bolaget. Det gäller t.ex. det utskick som görs till barn med material i form av bl.a. kundlista och kataloger. Ytterligare exempel är den information som finns på hemsida med säljtips och filmer med råd.

På detta sätt har bolaget skapat förutsättningar för det försäljningsarbete som sedan utförts av barnen. Kammarrätten anser att utredningen visar att barnen inte bara säljer bolagets varor inom ramen för bolagets verksamhet utan att denna försäljning i praktiken är det som utgör bolagets verksamhet. Barnen har en osjälvständig roll i förhållande till bolaget och de står inte någon ekonomisk risk om de följer de anvisningar som bolaget ger barnen i "Jultidningsförlagets säljskola". Enligt dessa anvisningar ska barnen "Dela ut böckerna så snart du får dem så att kunderna får tid på sig att slå in julklapparna och kanske posta dem. ... Lämna aldrig ut en vara utan att få betalt." Vidare anges bl.a. "Pengarna som blir över är din förtjänst. Egna pengar till julklappar åt dig själv eller någon annan!"

Bolaget har fört fram att rabatten kan ses som en ersättning som betalas till en självständigt bedriven verksamhet varför en förtjänst ska beläggas med egenavgifter enligt 3 kap. 4 § SAL och inte med arbetsgivaravgifter.

Kammarrätten anser dock med hänsyn till framförallt barnens osjälvständiga roll i förhållande till bolaget att jultidningsförsäljningen inte kan ses som att de bedriver en självständig verksamhet. Det är därför inte fråga om en ersättning som ska beläggas med egenavgifter.

Vad gäller det av bolaget åberopade rättsfallet RÅ 1992 ref. 62, som gäller just bedömningen av bolagets jultidningsförsäljning, får det anses ge begränsad vägledning i nu aktuellt mål. Rättsfallet var ett förhandsbesked, angående mervärdesskatt, där bolaget uppgett de omständigheter som kom att ligga till grund för avgörandet. Omständigheterna överensstämmer inte heller helt med de i nu aktuellt mål beträffande t.ex. den ekonomiska risk som finns för barnen.

Kammarrätten anser därför sammanfattningsvis att omständigheterna avseende hur bolaget har lagt upp sin verksamhet och det sätt på vilket barnens aktivitet är en förutsättning för bolagets försäljning, innebär att den ersättning till barnen som rubriceras rabatter är ersättning för arbete. Ersättningen ska därför läggas till grund för arbetsgivaravgifter och ett avgiftsunderlag bestämmas.

Avgiftsunderlagets storlek
[text här utelämnad]

Sammanfattning gällande avgiftsunderlaget

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att rabatterna utgör ersättning för arbete och att de ska ligga till grund för arbetsgivaravgifter. Vidare bedöms Skatteverkets beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter vara skälig. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i denna del och verkets beslut den 21 januari 2019 fastställas. Bolagets överklagande ska därför avslås i dess helhet i den delen som gäller arbetsgivaravgifter.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande avseende arbetsgivaravgifter och fastställer, med ändring av förvaltningsrättens dom, Skatteverkets beslut den 21 januari 2019.

Kammarrätten avslår Jultidningsförlaget Semic AB:s överklagande avseende arbetsgivaravgifter.

Kammarrätten bifaller delvis Skatteverkets överklagade avseende ersättning för kostnader och bestämmer att Jultidningsförlaget Semic AB ska medges ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med ett prisbasbelopp för 2021.

Kammarrätten avslår Jultidningsförlaget Semic AB:s överklagande avseende kostnader i förvaltningsrätten samt ansökan om kostnader i kammarrätten.

Kammarrätten fastställer förvaltningsrättens beslut om sekretess.

Kammarrätten beslutar med stöd av 43 kap. 5 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ ska vara tillämpliga även i fortsättningen för de uppgifter om enskilda ekonomiska förhållanden som lagts fram vid den muntliga förhandlingen inom stängda dörrar och som inte tagits in i denna dom.