



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2916-21

meddelad i Stockholm den 23 maj 2022

KLAGANDE

Jultidningsförlaget Semic AB, 556166-9572

Ombud: Joakim Wittkull och Ulrika Hellberg
Skeppsbron Skatt
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 29 april 2021 i mål nr 2431-20

SAKEN

Arbetsgivaravgifter

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.

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 självrisken enligt bolagets rättsskyddsförsäkring. Kammarrätten avslag 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 självrisken. Bolaget riskerar därmed att inte få ersättning för kostnader som i och för sig bedömts som skäligen.
10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader med ett prisbasbelopp motsvarande självrisken 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 arbetsgivaravgifter. 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, beställningsedel 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 ersättningstaket.

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.