



KLAGANDE OCH MOTPART

Pandaförsäljningen AB, 556369-7720

Ombud: Joakim Wittkull, Mats Holmlund och Ulrika Hellberg

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 5 mars 2020
i mål nr 12682-19, se bilaga A

SAKEN

Arbetsgivaravgifter för redovisningsperiod december 2016
samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande avseende arbetsgivaravgifter och fastställer, med ändring av förvaltningsrättens dom, Skatteverkets beslut den 18 mars 2019.
2. Kammarrätten avslår Pandaförsäljningen AB:s överklagande avseende arbetsgivaravgifter.
3. Kammarrätten avslår delvis Skatteverkets överklagande avseende ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten.
4. Kammarrätten bifaller Pandaförsäljningen AB:s överklagande avseende ersättning för kostnader i förvaltningsrätten på så sätt att ytterligare ersättning medges upp till ett prisbasbelopp för 2021. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten avslås.

YRKANDEN M.M.

Pandaförsäljningen AB yrkar i första hand att Skatteverkets beslut upphävs och i andra hand att underlaget för arbetsgivaravgifter bestäms till 78 500 kr. Bolaget yrkar även att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten medges med där yrkat belopp dvs. med ytterligare 95 800 kr och ansöker om ersättning för kostnader med 767 525 kr i kammarrätten.

Skatteverket yrkar att kammarrätten fastställer verkets beslut den 18 mars 2019. Om bolaget vinner helt bifall till sin talan kan ersättning medges med skäliga 20 000 kr. Eftersom beloppet understiger självrisken för bolagets försäkring bör någon avräkning inte ske.

Båda parter anser att motpartens överklagande ska avslås.

Pandaförsäljningen AB för fram bl.a. följande. Rabatterna är inte ersättning för arbete. De är en mängdrabatt på grund av ett köpeavtal utan relevant koppling till en prestation. Om så inte bedöms vara fallet är det en ersättning som betalas till en självständigt bedriven verksamhet varför eventuell förtjänst i stället ska beläggas med egenavgifter.

Förvaltningsrätten har bedömt att rabatterna utgör ersättning för arbete och angett att bedömningen ska ske med ”utgångspunkt i bolagets verksamhet och syftet med denna”. Det saknas rättsligt stöd för att syftet med verksamheten ska ha avgörande betydelse. Förvaltningsrätten verkar inte ha tagit någon hänsyn till om det över huvud taget föreligger något avtal om arbete. I praktiken är det inte möjligt att en betalning utgör ersättning för osjälvständigt utfört arbete, om det inte finns någon avtalsrelation mellan utbetalare och mottagare om att en viss prestation ska utföras.

Avtalsinnehållet behöver inte regleras i ett anställnings- eller uppdragsavtal och det kan vara muntligt, men det krävs att mottagaren ska utföra ett arbete inom ramen för utbetalarens verksamhet för att ersättning för arbete ska utgå (prop. 1997/98:151 s. 194).

Förvaltningsrätten har fäst vikt vid att syftet med bolagets verksamhet är att sälja produkter ”med hjälp av” barn och att bolaget riktar sig till barn för att uppfylla sitt verksamhetssyfte. I den civilrättsliga analysen i RÅ 1992 ref. 62 (det s.k. Jultidningsmålet) ansåg Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, att barnens försäljning inte sker för bolagets räkning och inte kan ses som ett led i bolagets verksamhet. Förvaltningsrätten går rakt emot denna bedömning trots att det är samma förhållanden. Den civilrättsliga analys som HFD redan gjort, är av avgörande betydelse för frågan i målet.

Om bolagets rabatt till beställare inte bedöms som en ren mängdrabatt ska barnen som beställer bolagets produkter och säljer dessa vidare anses bedriva självständig verksamhet enligt 3 kap. 4 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, vilket innebär att arbetsgivaravgifter inte ska tas ut. Denna bestämmelse omfattar ersättning till verksamhet i egen regi, t.ex. självständig försäljningsverksamhet. Utifrån förarbeten och praxis kring självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) är barnen som säljer varorna självständiga från bolaget. Anställnings- och uppdragsavtal saknas och 3 kap. 4 § SAL är tillämplig. Att barnen bör ses som självständiga framgår även av RÅ 1992 ref. 62.

Om arbetsgivaravgifter ska betalas, ska även rabatter från beställningar för mor- och farföräldrar undantas från avgiftsunderlaget. Mor- och farföräldrar köper näsan alltid något av barnbarn som säljer bolagets produkter och av naturliga skäl är barnets risk för att bli avvisad mycket liten (i bolagets kundundersökning under 2018 svarade 90 procent av respondenterna att deras mor- och farföräldrar köpt produkter). Med hänsyn till den normala

relationen mellan ett barnbarn och mor- och farföräldrar utförs inte någon arbetsprestation vid sådan försäljning. Förvaltningsrätten anger som skäl för att inte exkludera försäljning till mor- och farföräldrar att reduktionen av avgiftsunderlaget är ett undantag och att gränsdragningsvårigheter annars kan uppkomma. En rabatt som utgår utan att arbete utförts är inte ersättning för arbete och det är då inte fråga om ett undantag från avgiftsplikten. Det uppstår inte heller någon gränsdragningsproblematik om även försäljning till mor- och farföräldrar undantas.

Beräkningen av avgiftsunderlaget ska också sänkas i de fall flera personer ligger bakom en beställning, vilket parterna är eniga om. Hur beräkningen ska göras har man dock olika uppfattningar om. Skatteverket anser att antalet beställare redan beaktats i dess beslut då rabatten delades upp på antalet beställare när flera namn angavs på beställningssedeln. När bolaget jämför 2018 års kundundersökning med de faktiska beställningarna för 2018 har det dock visat sig att endast ca 6,2 procent av de beställare som svarat att flera personer ligger bakom beställningen också skrivit in flera namn på beställningssedeln.

Vad gäller Skatteverkets yrkande om skattetillägg hänvisas till betydelsen av rättsfallet RÅ 1992 ref. 62 och de förarbetsuttalanden som tydligt visar att arbetsgivaravgifter inte ska betalas. Det bör även beaktas att gränsdragningen mot egenavgifter aktualiseras, vilket gör frågan än mer komplicerad. Vidare visar det faktum att förvaltningsrätten gjort en annan bedömning avseende avgiftsskyldigheten än både Skatteverket och bolaget att det är fråga om svåra skatterättsliga frågor. Informationen på Skatteverkets hemsida, om att försäljning av jultidningar och liknande är skattepliktig som inkomst av tjänst, saknar relevans för frågan om avgiftsskyldighet. Detta på grund av att det är möjligt för någon som har inkomst av tjänst att inte omfattas av arbetsgivaravgifter.

Skatteverket för fram bl.a. följande. All ersättning för arbete är avgiftspliktig enligt 2 kap. 1 och 10 §§ SAL. Barnen får rabatter som kan omvandlas till premier eller tas ut i pengar. Dessa rabatter är en ersättning för det arbete som barnen utför för bolaget, varför det ska tas ut arbetsgivaravgifter och inte egenavgifter.

Förvaltningsrättens dom innebär att bolaget betalar arbetsgivaravgifter endast för en del av den ersättning bolaget utger vilket inte överensstämmer med gällande rätt. Familjen har av domstolen bedömts vara en ekonomisk enhet och beställningar inom familjen har inte ansetts kunna innefatta någon arbetsprestation. Skatterättsligt finns det inte någon sambeskattnings eller ekonomisk enhet utan varje individ i familjen, även barn, beskattas för sig själv. Arbetsgivaravgifter ska på samma sätt betalas för varje person som får ersättning för arbete. När det gäller barnens rätt att åta sig förbindelser framgår av 6 kap. 12 § föräldrabalken att barnet självt kan ingå avtal om anställning eller arbete, men endast om vårdnadshavaren samtycker till avtalet. Av det avtal som Jultidningsföreningen har slutit med Konsumentverket följer att det klart ska framgå av marknadsföringen att vårdnadshavarens samtycke krävs för att barn under 16 år ska få sälja jultidningar. Kundlistan ska innehålla en ruta där vårdnadshavare med sin namnteckning kan godkänna att barn under 16 år utför jultidningsförsäljning. Detta följs genom att varje säljare fyller i sitt namn och vårdnadshavaren ger sitt godkännande på beställningssedeln. Föräldrarna har alltså godkänt att barnen utför arbete för bolaget.

Det är inte fråga om att barnen ska råda över sin egendom eftersom det är bolagets varor barnen säljer. Barnen har också fått tillåtelse av sina föräldrar att arbeta för bolaget. De kan sälja till sina föräldrar och sig själva m.fl. eftersom det är bolagets varor barnen säljer.

Vad gäller sänkning av avgiftsunderlaget för antalet säljare visar inte bolagets undersökningar vilka barn som skulle ha sålt under andra barns namn och till vilka belopp. Undersökningarna avser inte ens förhållandena

under aktuellt beskattningsår. Vid bestämmandet av underlaget för arbetsgivaravgifter har Skatteverket därför utgått från bolagets ursprungliga uppgifter om vilka barn som sålt bolagets produkter och hur många barn som står bakom varje beställning.

Underlaget för arbetsgivaravgifter är redan lågt beräknat. Väljer barnen att ta ut sin rabatt i pengar behåller barnen den summa pengar de har tjänat in och skickar resterande belopp till bolaget. Den rabatt barnet får kan omvandlas till premier, men marknadsvärdet har inte använts för premierna. Som premier kan barnen välja Iphone-telefoner, Ipad-datorer, Samsung-telefoner osv. Marknadsvärdet är vad det år 2016 kostat för barnen att själva köpa en Iphone 7. Skatteverket har i sin värdering utgått från omvandlingen av poäng till pengar enligt bolagets tabeller och värderat t.ex. en Iphone 7 till 4 100 kr (8 500 poäng) för 2016. Den låga värderingen beror på att bolaget har saknat marknadsvärde på premierna.

Bolaget har inte visat vad underlaget för arbetsgivaravgifter skulle ha uppgått till genom att ta fram marknadsvärde för alla premier som utgetts till barnen, för att därefter reducera underlaget med de fall flera barn kan ha sålt under ett barns namn. Eftersom underlaget för arbetsgivaravgifter redan är lågt beräknat saknas det skäl att sänka underlaget för arbetsgivaravgifter på den grunden att flera barn kan ha sålt under ett barns namn.

Vad gäller frågan om skattetillägg så ska fullt belopp tas ut. Att avgöra om en ersättning utgått för arbete kan inte anses vara en svår skatterättslig fråga. Det kan i regel krävas att den uppgiftsskyldiga har läst och satt sig in i vad som står i de deklarationsupplysningar Skatteverket publicerat (prop. 2002/03:106 s. 242). Vidare ställs det högre krav på den som bedriver näringsverksamhet. På Skatteverkets hemsida anges det att provision eller annan ersättning från försäljning av jultidningar och liknande normalt är skattepliktig inkomst av tjänst. Informationen fanns på Skatteverkets hemsida även under år 2016.

Eftersom bolaget enbart bedriver den typ av verksamhet som avses i informationen anser Skatteverket att det bör ha stått klart för bolaget att ersättningarna till dem som sålt bolagets produkter utgjorde tjänsteinkomster och att ersättningarna därmed skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

I målet är fråga om efterbeskattning. I den överklagade domen redogör förvaltningsrätten för bevisbördan och det högre beviskrav som därför åvilar Skatteverket.

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 övrigt material med anvisningar. Ytterligare exempel är den information som finns på hemsidan.

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 utskicket ”Bli pandasäljare, pengar och grymma premier!” I anvisningarna ”Säljarinfo. Allt du behöver veta som pandasäljare!” anges bl.a. ”Fyll i kundlistan med kundens namn och adress och vilka varor de beställer. ... Lämna bara ut varor som du fått betalt för! Bytes- och returrättslappar finns att skriva ut på hemsidan. Alla dina kunder har 10 dagars bytes- och returrätt samt garanti. Om någon kund inte tar emot varorna, kontakta oss på Pandasäljarservice så löser vi det tillsammans.” Vidare anges bl.a. ”För varje sak man säljer går ett tydligt angivet belopp till Världsnaturfonden WWF, dessutom får man själv pengar och en eller flera premier. ... Ju mer du säljer för desto högre premiegrupp kommer du upp i.”

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 den s.k. pandaförsäljningen

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 bedömningen av ett annat bolags 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 beläggas med arbetsgivaravgifter och ett avgiftsunderlag bestämmas, förutsatt att det finns grund för efterbeskattning.

Avgiftsunderlagets storlek

Vad gäller frågan om arbetsgivaravgifter ska utgå även när varan har beställts för föräldrars samt mor- och farföräldrars räkning konstaterar kammarrätten att det inte finns några rättsliga hinder mot att barn säljer varor till dessa personer.

Barnens aktivitet är en förutsättning för att övriga familjemedlemmar ska beställa bolagets varor. Kammarrätten anser därför att både föräldrars samt mor- och farföräldrars beställningar har sin grund i barnens aktivitet. Den rabatt som bolaget ger på dessa personers beställningar ska därför inte undantas vid beräkningen av avgiftsunderlaget.

När det gäller rabatt på barnens försäljning till sig själva, eller annorlunda uttryckt köp för egen konsumtion, kan konstateras att uppdraget i sig är att sälja bolagets varor och den rabatt som utgår höjs procentuellt ju högre belopp försäljningssumman uppgår till. Det görs inte någon skillnad på rabatten på försäljning till andra och på egna köp. Så som uppdraget är utformat saknas enligt kammarrättens mening grund för att försäljningen ska bedömas olika beroende på vem som är den slutliga konsumenten av varorna.

En återstående fråga är om avgiftsunderlaget ska reduceras för att det kan vara flera säljande barn per beställningsformulär som skickas till bolaget.

En ersättning till en person är enligt 2 kap. 14 § SAL avgiftsfri om ersättningen under året understigit 1 000 kronor. Vid Skatteverkets beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter har de ersättningar som understiger 1 000 kr inte räknats in. I de fall flera personer angetts som säljare i beställningen, och alltså har sålt tillsammans, har Skatteverket inte räknat med ersättningen om en fördelning innebär att summan understiger 1 000 kr per säljare.

Frågan är om det finns skäl att undanta ytterligare beställningar för att det kan vara flera barn per beställning. Det framgår nämligen inte alltid av beställningsformuläret som barnen skickar in till bolaget hur många det är som utfört försäljningen. Enligt bolaget har Skatteverket därför i flera fall räknat med beställningar i avgiftsunderlaget trots att rabatten per person understiger 1 000 kr.

Som närmare framgår av förvaltningsrättens dom har bolaget låtit göra en kundundersökning i form av djupintervjuer för år 2018. I bolagets undersökningar har följande fråga ställts till konsumenterna. ”Hur många är ni som beställt tillsammans genom den order du just fyllt i?” Resultatet av undersökningarna har varit att genomsnittsantalet personer per beställning

uppgått till 1,336 och att 26 procent av beställningarna enligt bolaget avser flera personers beställningar.

Det faktum att undersökningen gjordes år 2018 är i sig inte ett hinder mot att den tillmäts relevans i bedömningen. Den fråga som har ställts är emellertid inte helt tydligt formulerad och kan, utifrån dess ordalydelse, uppfattas t.ex. att avse om fler familjemedlemmar gjort beställningar. Frågan tar således inte uttryckligen sikte på om fler än ett barn sålt bolagets varor.

Den som är uppgiftsskyldig ska enligt 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det i avsaknad av tillräckliga uppgifter är fråga om skönsbeskattning. Underlaget ska därför bestämmas till vad som framstår som skäligt.

Avgiftsunderlaget har beräknats med försiktighet och utgått från den rabatt som barnen har tjänat in. Barnen har ofta valt att få premier som motsvarar rabatten i stället för pengar. Värderingen av dessa premier har inte skett till marknadsvärdet utan åtminstone såvitt gäller en del av premierna har ett lägre värde än marknadsvärdet använts. Det av Skatteverket fastställda avgiftsunderlaget kan därför sammanfattningsvis inte anses för högt beräknat.

Skattetillägg och efterbeskattning

Kammarrätten anser att det av Skatteverkets utredning klart framgår att bolaget har utelämnat uppgifter som det varit skyldigt att lämna till ledning för beskattningen. Det finns därmed sådana brister i deklarationen och i underlagen att förutsättningar för efterbeskattning och påförande av

skattetillägg föreligger. Det är inte uppenbart oskäligt att tillämpa reglerna om efterbeskattning. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i denna del och verkets beslut den 18 mars 2019 fastställas. Bolagets överklagande ska därmed avslås i dess helhet i den del som gäller arbetsgivaravgifter.

Nästa fråga är om hel eller delvis befrielse från skattetillägg ska medges. Vid denna bedömning ska enligt 51 kap. 1 § andra stycket 1 b SFL särskilt beaktas om felaktigheten kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Bolaget är en del av en koncern som under lång tid bedrivit verksamhet inom bl.a. jultidningsförsäljning. Med hänsyn till hur bolaget utformar sitt utskick till barnen anser kammarrätten att bolaget borde ha insett att rabatterna vid en prövning av Skatteverket och i domstol skulle kunna anses vara ersättning för arbete och att arbetsgivaravgifter ska betalas. Det faktum att HFD, i RÅ 1992 ref. 62, gjort vissa uttalanden inom ramen för en prövning av mervärdesskatt medför inte någon annan bedömning. Barnens försäljning framstår som bolagets huvudsakliga affärsverksamhet. Det kan därför ställas högre krav på att bolaget håller sig uppdaterat om vilka regler som gäller för just denna försäljning. Den information som Skatteverket publicerat på sin hemsida handlade i och för sig om inkomst av tjänst och inte arbetsgivaravgifter, men bör i vart fall för bolaget ha varit en tydlig indikation på att rabatterna kunde medföra skattemässiga konsekvenser för bolaget.

Med hänsyn till detta anser kammarrätten att skattetillägget inte är oskäligt på grund av att bolaget felbedömt reglerna kring arbetsgivaravgifter. Inte heller i övrigt har det kommit fram att det är oskäligt att ta ut skattetillägg i enlighet med Skatteverkets beslut. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas även i denna del.

Ersättning för kostnader

Skatteverket har överklagat förvaltningsrättens dom även avseende den ersättning som bolaget erhöll i förvaltningsrätten. Även bolaget har överklagat domen i denna del och ansökt om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Bolaget har förlorat målet. Rätt till ersättning föreligger ändå för den som haft kostnader för ombud som denne skäligen behövt för att ta till vara sin rätt om målet avser en fråga som har betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl.

Kammarrätten anser att målet, även om rättsfrågan inte kan anses vara särskilt komplicerad, avser en fråga som har betydelse för rättstillämpningen och att det därför finns grund för att medge ersättning.

Bolaget har uppgett att det har en rättsskyddsförsäkring enligt vilken självrisken uppgår till ett prisbasbelopp. Enligt 43 kap. 4 § SFL får ersättning inte beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal. Då bolaget kan antas ha rätt till ersättning enligt sin rättsskyddsförsäkring, vilket är ett avtal i nämnda bestämmelses mening, ska ersättningen bestämmas med hänsyn till detta. Bolaget har i förvaltningsrätten medgetts ersättning med 30 000 kr. Eftersom det beloppet understiger ett prisbasbelopp har bolaget rätt till ytterligare ersättning. Bolaget ska därför medges ersättning för kostnader upp till ett prisbasbelopp i förvaltningsrätten. Det innebär att Skatteverkets överklagande i denna del delvis ska avslås och att bolagets överklagande i denna del delvis ska bifallas. Bolagets ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Mari Andersson
tf. kammarrättspresident
ordförande

Maria Ringvall
kammarrättsråd
referent

Annika Åsbrink
kammarrättsråd

/Axel Söderlundh
fiskal
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 13

DOM
2020-03-05
Meddelad i Stockholm

Mål nr
12682-19

KLAGANDE

Pandaförsäljningen AB, 556369-7720

Ombud: Mats Holmlund, Joakim Wittkull och Axel Wahlund
Skeppsbron Skatt AB
Skeppsbron 20
111 30 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2019-03-18, se bilaga 1

SAKEN

Arbetsgivaravgifter redovisningsperiod december 2016 (efterbeskattning)
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

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 försäljare per beställning, i enlighet med de genomsnittsberäkningar som Pandaförsäljningen AB gjort,
- skattetillägget sätts ned i sin helhet.

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 30 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade genom efterbeskattning den 18 mars 2019 att för redovisningsperioden december 2016 påföra Pandaförsäljningen AB (Pandaförsäljningen eller bolaget) arbetsgivaravgifter på rabatter som utgår vid försäljning av bolagets produkter. Skatteverket beslutade även att ta ut skattetillägg på dessa arbetsgivaravgifter. Beslutet motiverades i huvudsak med att bolaget erbjuder arbetstillfällen som pandasäljare och att de rabatter som utgår till säljarna är ett slags provision för dessa försäljningar, vilka ska ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Pandaförsäljningen yrkar i första hand att Skatteverkets beslut ska upphävas och i andra hand att underlaget för arbetsgivaravgifter ska bestämmas till högst 78 500 kr. Bolaget yrkar vidare att skattetillägget ska undanröjas. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 125 800 kr. Till stöd för sin talan anför bolaget i huvudsak följande. Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på de aktuella rabatterna eftersom de inte utgör ersättning för arbete, utan mängdrabatt vid köp av bolagets produkter. Om arbetsgivaravgifter ska betalas, ska avgiftsunderlaget reduceras med hänsyn till beställningar för eget bruk, beställningar till mor- och farföräldrar samt antal beställare per beställning. I målet är det fråga om skönsbeskattning, vilket innebär att avgiftsunderlaget ska beräknas till vad som är skäligt utifrån tillgängliga uppgifter i ärendet.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat sitt beslut och bestrider bifall till överklagandet i förvaltningsrätten. Skatteverket anför att det inte är fråga om skönsbeskattning utan om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift med motiveringen att verket vid beräkning av avgiftsunderlaget har utgått från bolagets egna poängtabeller. Vidare anser Skatteverket att det inte finns skäl för ytterligare befrielse från påfört skattetillägg.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgångspunkter för bedömningen

Av 57 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, framgår att om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning).

Av utredningen i målet framgår att det av Skatteverket fastställda underlaget för arbetsgivaravgifter är baserat på Pandaförsäljningens poängtabeller för 2016, efter vissa justeringar. Dessa tabeller kan enligt förvaltningsrättens mening inte anses innehålla några exakta uppgifter för beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter, såsom faktiskt antal säljare och total rabatt till respektive säljare. Även om Skatteverkets inställning är att det överklagade beslutet inte är ett skönsbeskattningsbeslut, anser förvaltningsrätten att det överklagade beslutet ska betraktas som ett skönsbeskattningsbeslut i avvikelse från lämnad deklaration. Detta innebär, för det fall arbetsgivaravgifter ska betalas, att underlaget för arbetsgivaravgifter ska bestämmas till vad som framstår som skäligt.

Eftersom det i målet även är fråga om efterbeskattning krävs även att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Det är således inte tillräckligt att deklarationen är så bristfällig att inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt, utan i regel ska det dessutom vara styrkt att oriktig uppgift lämnats om ett konkret belopp av någon betydelse (jfr HFD 2012 ref. 65).

En förutsättning för efterbeskattning är att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att den oriktiga uppgiften har medfört att ett beskattningsbeslut avseende den skattskyldige har blivit felaktigt (66 kap.

27 § SFL). En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna (49 kap. 5 § första stycket SFL).

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och beviskravet vid efterbeskattning är högre än vid det ordinarie förfarandet. Beviskravet kan också uttryckas som att Skatteverket ska göra det mycket sannolikt att en oriktig uppgift har lämnats.

Skatteverket ska således göra det mycket sannolikt att Pandaförsäljningen ska betala arbetsgivaravgifter på rabatter som utgår vid försäljning av bolagets produkter och att det skönsmässigt uppskattade avgiftsunderlaget är skäligt.

Frågorna i målet

Den huvudsakliga frågan i målet är om Pandaförsäljningen ska betala arbetsgivaravgifter på de rabatter som utgår vid försäljning av bolagets produkter. Om arbetsgivaravgifter ska betalas, är fråga om hur avgiftsunderlaget ska beräknas. Fråga är även om efterbeskattning och skattetillägg. Slutligen är fråga om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten.

Bakgrund

Pandaförsäljningen bedriver försäljningsverksamhet av s.k. pandaprodukter. Som ett led i verksamheten skickas material årligen ut till hushåll med barn i låg- och mellanstadieålder. Det är även möjligt för andra att beställa materialet. Detta material innehåller bl.a. en informationsbroschyr och en produktkatalog, där det framgår vilka produkter som kan beställas från bolaget och att den som vill kan vidareförsälja bolagets produkter till tredje

man. Av materialet framgår även att en beställning ger beställaren rätt till en viss rabatt på beställningssumman hos bolaget. Ju större beställning som görs, desto större rabatt erhålls utifrån en omvandlingstabell. Rabatterna kan omvandlas till premier eller tas ut i pengar. Om produkterna beställs från bolaget ingås ett köpeavtal mellan bolaget och beställaren. Efter beställningen erhåller beställaren produkterna och en faktura som ska betalas inom 30 dagar.

Arbetsgivaravgifter

Skatteverket har beslutat att Pandaförsäljningen ska betala arbetsgivaravgifter på de rabatter som utgår till barn som säljer bolagets produkter.

Pandaförsäljningen anser att bolaget inte ska betala arbetsgivaravgifter på rabatterna och anför bl.a. följande.

Den ersättning som är fråga i målet är de rabatter som barn kan erhålla vid sina köp från bolaget. Någon betalning i normal mening sker inte till barnen utan de erhåller rabatter och det är dessa som Skatteverket menar utgör ersättning för arbete. Om det ska prövas om rabatterna utgör ersättning för arbete kan bolaget i och för sig ses som betalare av dessa rabatter. Det är ur bolagets perspektiv som det ska avgöras om rabatten ska anses utgå ”på grund av utfört arbete”, vilket innebär att det ska finnas ett direkt och kausalt samband mellan rabatten och arbetet. Rabatterna har ett ekonomiskt värde och kan anses utgöra en ersättning i vid mening. Denna ersättning utgår emellertid inte på grund av utfört arbete. Den avtalsmässiga grunden för att rabatten utgår är nämligen storleken på beställningen från bolaget, dvs. ett köp, och det finns inget samband mellan ett utförande av ett arbete och rabatten. Det faktum att många barn säljer vidare bolagets produkter för egen förtjänst, utan bolagets inblandning, medför inte att rabatten kan ses

som ersättning för arbete. Detta beror på att sambandet mellan eventuell försäljning och erhållen rabatt inte är direkt och kausalt. Detta innebär att utfört arbete (försäljning) förvisso kan ge en större beställning, men att en motsvarande beställningssumma och därmed rabatt kan uppnås utan att något arbete utförs alls. Omvänt behöver en stor arbetsinsats inte medföra en större beställningssumma och rabatt.

Det krävs ingen särskild avtalsmässig relation mellan utbetalare och mottagare av en ersättning för att avgiftsskyldighet ska föreligga. Däremot gäller enligt inkomstskatterättsliga principer att alla värden som en anställd erhåller från sin arbetsgivare kan presumeras vara ersättning för utfört arbete, även om denna presumtion kan brytas om den anställde visar att ersättningen inte haft som syfte att belöna en arbetsprestation. Om en anställningsrelation däremot inte föreligger krävs att Skatteverket kan visa att den utgivna ersättningen faktiskt har sitt ursprung i en arbetsprestation (se RÅ 2001 ref. 10 och däri hänvisad rättspraxis). Vägledning för tolkning av socialavgiftslagens (2000:980) uttryck ”ersättning för arbete” kan hämtas ur inkomstskatterättslig praxis. I aktuellt fall har det inte påståtts att de barn som beställer bolagets produkter är anställda eller uppdragstagare åt bolaget. Det kan därför inte presumeras att de värden i form av rabatter som barnen erhåller i förhållande till sina beställningar utgör ersättning för arbete. I stället måste Skatteverket visa att rabatterna har sitt ursprung i en arbetsprestation.

Av det material som hushållen erhåller framgår att bolaget tillhandahåller vissa hjälpmedel för eventuell vidareförsäljning av bolagets produkter. Bl.a. kan beställarna, om de vill, använda en särskild kundlista som bolaget tillhandahåller. Information och hjälpmedel beträffande vidareförsäljning ses av bolaget som ett sätt att marknadsföra bolagets produkter och möjliggöra en större försäljning till adressaterna. På samma sätt är syftet med bolagets system med progressiva mängdrabatter att sporra till större

köp. De skrivningar som Skatteverket fäst avseende vid har formulerats av bolagets marknadsavdelning. Formuleringarna återspeglar inte det rättsliga förhållandet mellan bolaget och barnen. I förlagsbranschen, och således också i den koncern där bolaget ingår i, är det vanligt att förlag tillhandahåller olika former av marknadsföringsmaterial som främjar försäljning av förlagens produkter. Allt sådant material ingår i det utskick som sänds till barn för att stimulera barnen att försöka sälja bolagets produkter är en del i erbjudandet till barnen och kan enligt bolaget inte ha någon nämnvärd betydelse för frågan i målet. Genom vad som anförs i beslutet förefaller Skatteverket mena att den faktiska arbetsprestationen är irrelevant så länge det finns marknadsföring som indikerar att möjlighet till arbetsprestation finns. Detta synsätt är oförenligt med uttrycket ersättning för arbete, som bör förutsätta antingen en anställningsrelation eller att en faktisk arbetsprestation utförts. Skatteverkets resonemang är felaktigt eftersom rabatterna inte är ett sätt för bolaget att ersätta de beställare som väljer att återförsälja bolagets produkter, dvs. det är inte fråga om provision.

I rättsfallet RÅ 1992 ref. 62 har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt rättsförhållandet mellan barnen och bolagets systerbolag och kommit fram till att barnen självständigt förvärvar bolagets produkter och att eventuell försäljning från deras sida inte sker för bolagets räkning. Trots att målet rör ett annat rättsområde än socialavgifter är Högsta förvaltningsdomstolens karaktärisering av aktuella rättsförhållanden alltjämt giltiga och av väsentligt större relevans för aktuell bedömning än utgången i rättsfallet RÅ 1987 ref. 163.

Förvaltningsrättens bedömning

Parterna har till stöd för sina respektive inställningar åberopat bl.a. rättsfallen RÅ 1987 ref. 163 ("Tupperware-målet") och RÅ 1992 ref. 62 ("Jultidningsmålet"). Förvaltningsrätten konstaterar att arbetsgivarbegreppet

har utvidgats sedan avgörandet i RÅ 1987 ref. 163 och att avgörandet i RÅ 1992 ref. 62 avsåg mervärdesskatt. Enligt förvaltningsrättens mening kan inte något av dessa rättsfall i sig ge någon avgörande vägledning för bedömningen i förevarande mål. Bedömningen får i stället ske med utgångspunkt i tillämpliga bestämmelser i socialavgiftslagen och förarbetena till denna lagstiftning.

Arbetsgivaravgifter ska betalas av den som är arbetsgivare. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter träffar dock betydligt fler personer än enbart sådana som normalt betecknas som arbetsgivare. Vid tillämpningen av socialavgiftslagen gäller en mycket vid definition av vem som anses som arbetsgivare (prop. 2000/01:8 s. 55). För att avgiftsplikt ska föreligga krävs ingen speciell omfattning på arbetet i fråga. Även ersättningar för mycket tillfälliga och obetydliga arbetsinsatser är avgiftspliktiga om ersättningen är skattepliktig och minst uppgår till de gällande beloppsgränserna. (prop. 1989/90:110 s. 377 och 752 f.). I uttrycket ”ersättning för arbete” ligger att mottagaren får ersättningen på grund av ett utfört arbete sett från utbetalarens synpunkt och inte som ersättning för en vara eller en överlåt看 rättighet (prop. 1991/92:112 s. 172).

Avgörande för bedömningen av om Pandaförsäljningen 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 Pandaförsäljningen och barnen. Detta förhållande utgör dock inte något hinder för att bolaget ska 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 Pandaförsäljningens verksamhet är att sälja pandaprodukter 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. Pandaförsäljningen 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 Pandaförsäljningen 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

Det är i målet som tidigare angetts fråga om skönsbeskattning, vilket innebär att avgiftsunderlaget ska beräknas till vad som är skäligt utifrån tillgängliga uppgifter i ärendet. Det är således inte nödvändigt att tillgängliga uppgifter bevisar ett visst avgiftsunderlag. Det är inte heller möjligt att i efterhand inhämta exakt information om vilka beställningar under 2016 som avsåg eget bruk eller gjordes av flera beställare.

Pandaförsäljningen har under 2018 låtit genomföra en kvantitativ kundundersökning. Resultatet av undersökningarna visar bl.a. en genomsnittlig omfattning av beställningar för eget bruk och i vilken utsträckning det förekommer flera beställare bakom samma beställning. Dessutom har bolagets systerbolag Jultidningsförlaget Semic AB genomfört en kvalitativ undersökning genom djupintervjuer av barn som sålt deras produkter. Även om undersökningarna avser 2018 och inte 2016, ger de enligt förvaltningsrättens bedömning ett godtagbart underlag för att fastställa ett avgiftsunderlag för bolaget på ett mer skäligt sätt än vad som följer av Skatteverkets beräkning. Det har i målet inte heller framkommit något som tyder på att verksamheten har förändrats i någon väsentlig mån mellan dessa år. Vid sin bedömning har förvaltningsrätten även beaktat att Skatteverket inte har gjort någon egen beräkning av hur stor andel av det totala avgiftsunderlaget som avser rabatter på beställningar för eget bruk.

Vad gäller antalet beställare per beställning framstår inte Skatteverkets beräkning baserad på antalet barn som angetts på beställningen som mer skälig än bolagets beräkning som baserats på den kvantitativa undersökningen. Vid denna bedömning har särskilt beaktats bolagets uppgifter om att barnen, på grund av beställningsformulärets utformning, inte alltid anger när de är flera som delar på en och samma beställning.

Med hänsyn till vad som anförts finner förvaltningsrätten att det av Skatteverket beslutade avgiftsunderlaget ska reduceras med 27,72 procent avseende beställningar för eget bruk och att antal beställare per beställning ska beräknas till i genomsnitt 1,336. För att fastställa det nya underlaget för arbetsgivaravgifter utifrån dessa faktorer krävs en ny beräkning. Det ankommer på Skatteverket att göra denna beräkning. Målet ska därför återförvisas till Skatteverket för fortsatt handläggning i denna del.

Skönsmässig efterbeskattning och skattetillägg

Skatteverket har bedömt att Pandaförsäljningen, genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter på rabatter som utgår vid försäljning av bolagets produkter, har lämnat en sådan oriktig uppgift till ledning för beskattningen som medför att efterbeskattning får ske och skattetillägg ska tas ut. Skatteverket anser att det inte har varit ursäktligt av bolaget att inte redovisa arbetsgivaravgifter och att det inte har framkommit några andra skäl till hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Pandaförsäljningen anser att oriktig uppgift inte har lämnats. För det fall en oriktig uppgift anses ha lämnats, bör enligt bolaget skattetillägget sättas ned i sin helhet då det är oskäligt att påföra skattetillägg. Till stöd för detta anför bolaget i huvudsak följande. Bolaget har hanterat sina arbetsgivaravgifter i enlighet med vägledningen i rättsfallet RÅ 1992 ref. 62, där det klargjorts att barn i situationer liknande bolagets säljer inköpta produkter för egen

räkning och inte å bolagets vägnar. Det har inte funnits några indikationer under åren därefter att denna vägledning varit felaktig. Skatteverkets synes basera stora delar av sitt beslut på rättsfallet RÅ 1987 ref. 163, där dom meddelades flera år tidigare. Om det vore tydligt att arbetsgivaravgifter ska betalas i bolagets situation borde Skatteverket ha initierat en sådan process under de trettio år som passerat sedan RÅ 1987 ref. 163. Det har inte heller funnits några underrättsavgranden som givit bolaget skäl att tro att arbetsgivaravgifter ska betalas i liknande situationer. Att Skatteverket på sin hemsida har haft information om att inkomster från jultidningsförsäljning ska beskattas hos barnen i inkomstslaget tjänst, kan inte anses som deklaraionsupplysning för bolaget beträffande dess skyldighet att betala arbetsgivaravgifter.

Skattetillägget bör sättas ned till 0 kr då det rör sig om en ytterst svårbedömd rättsfråga där bolaget inte haft skäl att tro att Skatteverket skulle göra en annan bedömning än bolaget. Det har därmed varit ursäktligt av bolaget att lämna oriktig uppgift om underlaget för arbetsgivaravgifter.

Förvaltningsrättens bedömning

Förvaltningsrätten har bedömt att rabatter som utgår vid försäljning av Pandaförsäljningens produkter ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter, med vissa justeringar. Genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter på dessa rabatter har bolaget lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning, vilket har medfört ett felaktigt beskattningsbeslut. De grundläggande förutsättningarna för skönsrättslig efterbeskattning och skattetillägg är därmed uppfyllda.

Förvaltningsrätten har här efter att ta ställning till om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från påfört skattetillägg.

Förvaltningsrätten har konstaterat att det saknas vägledande praxis i de skatterättsliga frågor som är aktuella i målet. De skatterättsliga frågorna måste även anses vara svårbedömda. Vidare berör de skatterättsliga frågeställningarna i målet, utöver Pandaförsäljningen, endast ett fåtal bolag i Sverige. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet finner förvaltningsrätten att det påförda skattetillägget är oskäligt och att det därmed ska sättas ned i sin helhet.

Sammanfattning

Rabatter som utgår vid försäljning av Pandaförsäljningens 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. Vidare ska det påförda skattetillägget sättas ned i sin helhet.

Ersättning för kostnader

Av 43 kap. 1 § SFL framgår att den som i ett mål har haft kostnader för ombud som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har rätt till ersättning under vissa förutsättningar.

Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2019 ref. 16 framgår att vid bedömningen av om yrkad ersättning är skälig måste kostnaderna ställas i relation till det hjälpbehov som den enskilde har haft. Därvid bör, förutom skattefrågans svårighetsgrad, även sådana omständigheter som utredningens

omfattning och det omtvistade skattebeloppets storlek beaktas. När det gäller kostnader för ombud måste skälighetsbedömningen vidare ta sikte både på antalet nedlagda timmar och på timkostnaden.

Vid bedömningen av vad som är skälig tidsåtgång måste först avgöras om de åtgärder som har vidtagits har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Det är den enskilde som har bevisbördan för att så är fallet. Därefter måste bedömas om den tid som har lagts ned på respektive åtgärd framstår som rimlig. När det gäller arbete som har lagts ned i samband med skriftväxlingen bör både omfattningen och innehållet i parternas inlagor beaktas. Vid bedömningen av om omfattningen av det arbete som har utförts under handläggningen i en viss beslutsinstans är skälig måste vidare beaktas det arbete som har lagts ner i underinstanserna. Tidsåtgången måste vara rimlig även i förhållande till storleken på det skattebelopp som det har rört sig om.

Pandaförsäljningen har vunnit delvis bifall till sitt överklagande i beskattningsfrågorna och har därmed rätt till ersättning för sina ombudskostnader. De skatterättsliga frågeställningarna är sådana att det är skäligt att bolaget har anlitat ombud för att tillvarata sin rätt. Förvaltningsrätten ska därmed ta ställning till om det yrkade beloppet är skäligt.

Förvaltningsrätten anser att de skatterättsliga frågeställningarna i målet motiverar anlitandet av ombud med särskilda kvalifikationer och skicklighet. Det är därmed befogat med en högre timkostnad än den som utgår i rättshjälpsärenden.

Av kostnadsräkningen framgår att nedlagd tid för tre ombud uppgår till totalt 43 timmar. Förvaltningsrätten anser att de vidtagna åtgärderna i och för sig har behövts för att tillvarata bolagets rätt. Förvaltningsrätten

uppfattar att den genomsnittliga timkostnaden som lagts ned av ombuden ligger på en sådan nivå som innebär att expertkompetens anlåtats, vilket emellertid också innebär att antalet nedlagda timmar borde bli färre jämfört med om ett mindre erfaret ombud anlåtats. Det bör även beaktas att processen i förvaltningsrätten till övervägande del omfattade samma sak och omständigheter som processen hos Skatteverket. Förvaltningsrätten finner med hänsyn till dessa omständigheter att nedlagd tid överstiger vad som normalt kan anses som skäligt.

Vid en sammantagen bedömning finner förvaltningsrätten att Pandaförsäljningen ska beviljas ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med skäliga 30 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-13).

Göran Wickström
Rådman

Nämndemännen Nathalie Abbawi Uldin, Siv Bergholm och Alice Lundberg har också deltagit i avgörandet.

Sanna V Arvidsson har föredragit målet.

**Beslut**

Datum
2019-03-18

1(20)

Tommie Ekblad, 010-573 55 47

Pandaförsäljningen AB
Box 1243
172 25 Sundbyberg

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

INKOM: 2019-06-03
MÅLNR: 12682-19
AKTBIL: 13

Beslutet gäller: Pandaförsäljningen AB

Organisationsnummer: 556369-7720

Beslutsid: AG12

Beslut

Skatteverket beslutar att era avgifter ska ändras enligt följande. Skatteverket beslutar även om skattetillägg enligt nedan.

Arbetsgivaravgifter för beskattningsår 2016 (redovisningsperiod december)

Beskattningsfråga	Underlag arbetsgivaravgifter, kr	Arbetsgivaravgifter, kr	Skattetillägg, kr
1. Försäljning Pandaprodukter	4 630 700	1 454 966	218 244

Ni kan läsa om skattetillägget i avsnitt 3. Beslutet gäller omprövning av grundläggande beslut enligt inlämnad arbetsgivardeklaration.

Summering av belopp att betala

Avser	Belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Skattetillägg, kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Sista betalningsdag
Arbetsgivaravgifter	1 454 966	218 244	41 453	1 714 663	2019-04-26

¹⁾ Beräknad kostnadsränta att betala om betalning finns på skattekontot den sista betalningsdagen.

Motivering

Skatteverket har den 14 november 2018 redovisat ett förslag till beslut, vilket justerades genom nytt förslag till beslut den 20 december 2018. Ni har lämnat synpunkter på avsnitt 1 och 3. Era synpunkter har inte påverkat Skatteverkets bedömning.

1 Pandaförsäljning

1.1 Beskrivning

Er verksamhet drivs i kommission för koncernbolaget Bonnierförlagen AB (kommittenten) och består huvudsakligen i försäljning av olika produkter (pandasaker). Alla intäkter, kostnader, tillgångar och skulder redovisas av kommittenten. Varken ni eller kommittenten har redovisat arbetsgivaravgifter eller lämnat kontrolluppgifter avseende försäljningen av pandasaker.

Pandaförsäljningen är årligen återkommande och inleds med att ni skickar ut marknadsföringsmaterial till potentiella "pandasäljare". Ni skickar också ut motsvarande material till de som kontakter er och efterfrågar det. Enligt er hemsida är de flesta pandasäljarna 8–14 år gamla. Det marknadsföringsmaterial ni skickar ut innehåller en tidning ("pandakatalogen") med ett antal produkter – såsom böcker, köksartiklar, kläder m.m. – med riktpreisangivelser för varje produkt. Ni skickar också med en beställningssedel, en kundlista, en beskrivning av ert premiesystem ("premieaffisch") och broschyrer/brev med information. Kundlistan används för att ta emot beställningar av era produkter och innehåller motsvarande riktpreisangivelser som katalogen. På beställningssedeln fyller varje "pandasäljare" i sitt namn och vårdnadshavaren ger sitt godkännande. Där anger ni bl.a. att pandasäljaren ska fylla i antalet kunder och "de artiklar du sålt". Varje säljare tilldelas ett kundnummer och har, enligt er hemsida, en egen webbshop där kunderna kan lägga beställningar som går direkt in på säljarens virtuella kundlista på hemsidan. Ni har uppgett att webbshopen skapas när säljaren loggar in på er hemsida och används genom att denne delar en länk och ett lösenord till kunden. På hemsidan finns också information om hur man börjar sälja pandasaker, säljtips och filmer med råd från tidigare pandasäljare.

Efter att marknadsföringsmaterialet skickats ut kan pandasäljaren fritt ta upp beställningar från kunder. I det utskickade materialet och på hemsidan uppmanar ni säljarna att ta med pandakatalogen, kundlistan och en penna när de säljer och ger instruktioner för hur kundernas beställningar förs in i kundlistan. Det finns inget krav på att avisera er om att man börjat sälja och inte heller något hinder mot att sälja tillsammans med andra eller beställa varor för eget bruk. När säljaren sålt klart lägger denne en beställning till er utifrån sin kundlista (år 2016 angav marknadsföringsmaterialet att beställningar på hemsidan skulle läggas mellan den 19 september och den 8 november). Om beställningssumman uppgår till minst 249 kr omvandlas den till poäng som säljaren löser in till premier och/eller pengar hos er. Premierna delas in i ett antal premienivåer, varav den högsta (8 500 poäng i grundvarianten och 13 999 respektive 14 499 poäng i testvarianterna) bl.a. ger möjlighet att lösa in ett Siba presentkort på 5 000 kr eller 5 000 kr att åka på ridläger för. Av beställningsvillkoren på hemsidan framgår att säljaren får 15 procent rabatt vid efterbeställningar, men att sådana beställningar inte räknas ihop med tidigare beställning och inte berättigar till premier.

När säljaren lagt beställningen skickar ni fraktfritt ut varorna och eventuella premier tillsammans med ett inbetalningskort, vilket ni uppgett har 30 dagars betalningstid (premier ur högre premienivåer skickas dock ut först i samband med betalning). I marknadsföringsmaterialet uppmanar ni säljarna att aldrig lämna ut en beställning utan att få betalt samt att

spara och använda sig av kundlistan när varorna delas ut. Säljaren levererar sedan produkterna till slutkunderna. Om en kund ångrar sig har säljaren rätt att återlämna produkten till er utan att belastas med några kostnader. När säljaren fått betalt för samtliga produkter skickar denne in betalningen, vilken motsvarar riktpriiset för varorna, till er. Om säljaren valt att lösa in sina poäng till pengar drar denne av beloppet från den summa som betalas in och behåller mellanskillnaden.

Ni har lämnat in poängtabeller för år 2016 där det framgår hur intjänade poäng omvandlas till rabatt. Det finns en tabell för tidigare kunder och en för nya kunder. Dessa tabeller finns i två varianter (variant 1 och 2). Av inlämnat underlag framgår också hur många poäng respektive säljare tjänat in under år 2016. Skatteverket har efterfrågat marknadsvärdena för de premier ni delat ut. Ni har uppgett att ni inte kan ange marknadsvärdet för respektive premie.

1.2 Era synpunkter

Ni har inkommit med följande synpunkter.

Er verksamhet

Er verksamhet går i första hand ut på att sälja era produkter till ungdomar som i sin tur säljer dessa vidare eller behåller dem. Ungdomarna betalar ett pris som påverkas av hur mycket de beställer, dvs. de erhåller volymrabatter. Ni skickar varje höst ut ett erbjudande till ett stort antal hushåll. Ni ingår inte något avtal med barnen i och med utskicket. Av de hushåll som mottar erbjudandet gör de flesta ingen beställning. Först när barnen beställer varor från er ingås det ett avtal mellan barnen och er. Av de beställningar ni erhåller framgår det inte om varorna sålts vidare eller vilka de slutliga kunderna är. Det framgår inte heller vilket pris som använts vid en eventuell vidareförsäljning. Barnen måste själva hålla reda på till vilka de sålt och till vilket pris.

Ni erbjuder rabatter till barnen utifrån hur mycket de köper. Rabatten beräknas utifrån ett poängsystem. Barnen kan välja att utnyttja rabatterna för förvärv av premievaror, dvs. de betalar för premierna. Om de inte förvärvar premier betalar de endast för erhållna varor med rabatt. Det föreligger ingen skyldighet för barnen att sälja varor. De väljer själva om, hur, när och till vem de vill sälja. Ni har ingen som helst kontroll över hur försäljningarna sker. Barnen behöver inte heller sälja de varor de beställer utan kan beställa varor för eget bruk eller till det egna hushållet. Barnen kan även beställa varor för att ge bort dessa t.ex. i julklapp. Enligt vad ni förstått är det vanligt förekommande att beställda varor inte säljs vidare.

Barnen är inte skyldiga att sälja själva eller personligen. Ni uppmuntrar att man säljer tillsammans med kompisar och syskon och har förstått att detta är vanligt. Det förekommer också att föräldrar eller andra anhöriga hjälper barnen genom att sälja på arbetsplatser etc. Barnen bestämmer själva till vilket pris de vill sälja. Ni vet att det förekommer att barnen avviker från det rekommenderade priset i katalogen. Som framgår ovan behöver de inte ens sälja varorna. Ni vet inte vilka priser som barnen tillämpar.

Om barnen har kostnader för sin försäljning, såsom telefon, transport etc. står de själva för dessa. Barnen bestämmer själva hur och när deras kunder ska betala till dem. Eventuella

kundförluster som uppkommer efter att barnen levererat men kunderna inte betalar står barnen själva för. De slutliga kunderna har bara kontakt med barnen. Om barnens kunder har frågor om köpen vänder de sig till barnen. Ni har ingen kontakt med eller kännedom om de slutliga kunderna.

Barnen är helt fria att sälja produkter från andra företag samtidigt som de säljer era produkter. Ni känner till att det är relativt vanligt förekommande att man säljer produkter från konkurrenter samtidigt som man säljer era produkter. Ni har normalt ingen kontakt med barnen innan de skickar beställningen till er. Ni vet således inte vilka barn som säljer era produkter förrän beställningen kommer. Vem som helst kan börja sälja utan er vetskap.

Ni saknar kännedom om barnens identitet (personnummer etc.). Den rabatt som barnen erhåller är baserad på hur mycket barnen beställer. Det saknas således samband mellan den tid barnen lägger ner och den rabatt som de erhåller. Barnen får exempelvis samma rabatt oavsett om de säljer varor eller köper för eget bruk.

Felaktigheter/förtydliganden till Skatteverkets förslag till beslut

Betalning

Efter att ett barn gjort en beställning skickas produkter och premier ut, tillsammans med en faktura med 30 dagars betalningstid. Premier i högre premienivåer skickas dock ut först när fakturan betalats. Beställarna behöver betala när fakturan förfaller till betalning, annars riskerar de påminnelseavgifter och i förlängningen inkasso. Ni saknar kännedom om barnen väljer att ta betalt av sina kunder före eller efter att de betalat fakturan. Huruvida beställarna har fått betalt, i de fall varorna sålts vidare, saknar relevans för när ni ska erhålla betalning. Beloppet på er faktura är de sammanlagda riktpiserna på beställda produkter med avdrag för rabatter men med tillägg för ersättning för de premier som barnen valt att köpa. Om barnet väljer en ren rabatt på priset kommer bolagets faktura avspegla detta i form av ett lägre belopp. Ni har också beställare som betalar mot postförskott och de måste betala för sina artiklar vid uthämtandet. Förutsatt att dessa beställare inte, i sin tur, tagit betalt av sina kunder i förskott behöver beställarna i dessa fall betala för varorna innan deras kunder betalat.

De barn som väljer att sälja produkterna och inte har tagit betalt i förskott löper risken att deras kunder inte kan betala eller har ändrat sig och inte önskar erhålla produkterna. Att barnen har möjlighet att returnera i dessa fall innebär dock inte att de inte tar någon ekonomisk risk. Returer sänker värdet på beställningen vilket medför lägre rabatter, vilket i sig medför en ekonomisk förlust. För det fall barnen köper premier kan en retur innebära att de inte längre har rätt till premierna utan får välja premier till ett lägre värde.

Har barnen redan mottagit premier behöver dessa returneras och barnen står utan premier till dess de mottagit nya premier till ett lägre värde. Om premierna använts är det inte tillåtet att returnera dem och barnen måste då behålla artiklar som de önskar returnera. Barnen får sålunda, i dessa situationer, stå för kostnaderna för dessa artiklar när deras kunder inte betalar. De barn som väljer att sälja vidare sina beställda produkter tar alltså en ekonomisk risk genom sina köp, i motsats till vad Skatteverket hävdar i sitt förslag till beslut.

Returvillkor

Era returvillkor för osålda och refuserade varor avviker inte från vad som är brukligt inom förlagsbranschen, t.ex. vid försäljning av böcker till återförsäljare. Tvärtom är villkoren där ofta ännu mer fördelaktiga och det kan t.ex. finnas villkor om obegränsade fria returer. Vad Skatteverket anför i denna del visar således inte på att de barn som köper från bolaget skulle behandlas annorlunda eller ta mindre ekonomisk risk än andra återförsäljare.

Information om barnen

Ni saknar inte bara information om hur många barn som väljer att sälja per beställning utan också om vad aktuella barn heter, förutsatt att deras vårdnadshavare inte har valt att uppgge den informationen. Detta gäller såväl före som efter att beställning skett. Ni sluter vidare formellt avtal med vårdnadshavarna, inte de minderåriga barnen.

Barnens försäljning

Barnens eventuella försäljning av era produkter kan se ut på väldigt många sätt eftersom barnen har full frihet att själva bestämma om och i så fall hur de vill sälja produkter. Det är på många sätt bra om barnen vill sälja vidare era produkter, men det är inte fråga om er försäljning, eller en försäljning för er räkning. Av den anledningen lägger ni inte er i hur eventuell försäljning sker. Det står t.ex. barnen fritt att sälja produkter utan användning av kundlistan eller katalogen. Era riktpriiser syns då inte och behöver inte ha någon påverkan på det pris barnen kan komma att ta ut. Däremot är det korrekt att ni valt att sälja era produkter genom att marknadsföringsmässigt framhäva möjligheten att vidareförsälja dessa. Detta har emellertid ingen direkt bäring på hur avtalsrelationen mellan er och barnen ska kännetecknas.

Beställningsperioden den 19 september till den 8 november avsåg tiden då det officiellt var möjligt att lägga sin beställning via hemsidan. Ni hade emellertid öppet på hemsidan längre än den 8 november och ville man skicka in innan den 19 september så hade man möjlighet att göra det via post.

Säljarnummer

Det gick redan år 2016 att skapa ett konto på er hemsida med hjälp av en e-postadress. På kontot kan man registrera beställningar och förbereda inför att man skickar in sin slutliga beställning till er. Innan beställningen skickas in behöver man däremot bli tilldelad ett säljarnummer och få detta kopplat till kontot. Individen behöver inte ha fått ett säljarnummer tilldelat förrän det är dags att skicka in beställningen. Individen behöver inte heller vara medveten om att man har ett säljarnummer innan det är dags att skicka in beställningen.

Ni uppmärksammar också att ni inte använde uttrycket ”säljarnummer” utan ”kundnummer” under säsongen 2016.

Webbshop

Påståendet att alla säljare har en egen webbshop på hemsidan stämmer inte. Om man exempelvis väljer att skicka in sin beställning med post och aldrig loggar in på hemsidan så skapas

aldrig någon webbshop för den beställaren, utan den skapas först när man loggar in på hemsidan. För att beställarens kunder, om sådana finns, ska komma åt webbshopen behöver de såväl länken som lösenordet till den, vilka erhålls från beställaren själv.

Kundlista

Ni känner inte till hur beställarna använder ert material eftersom det står dem fritt att använda det som de vill – eller inte använda det alls. Beställaren måste inte lägga sin beställning utifrån en kundlista. Det finns troligtvis de som inte använder kundlistan (även om de säljer de beställda varorna vidare) utan håller reda på vad som ska beställas på annat sätt. Beställarens kunder kan inte fylla i något i den virtuella kundlistan (den kommer bara beställaren åt). Beställarens kunder kan däremot lägga en beställning via beställarens webbshop. De måste då innan ha fått information från beställaren om länk och lösenord för att kunna komma åt den sidan – och den kan givetvis användas av exempelvis någon i familjen som vill beställa något för eget bruk. Att kundlistan innehåller er logotype och kontaktuppgifter beror på att mottagaren ska kunna hålla ihop materialet eftersom de ofta mottar material från flera jul-tidningsförlag.

Kundlistan innehåller varken ert kännetecken eller kontaktuppgifter till er.

Riktpreiser

Ni har svårt att förstå hur det faktum att riktpriiset motsvarar ert bruttopris skulle begränsa möjligheten för beställaren att avvika från riktpriiset vid en vidareförsäljning. Så länge beställaren vid vidareförsäljningen tar mer betalt än priset efter rabatt så gör denne en vinst. Beställaren kan även sälja varor till underpris och täcka upp mellanskillnaden själv om det innebär att denne når en högre rabatt- och premienivå.

Ersättning för arbete

Det avgörande rekvisitet för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter är att den skattskyldige betalat ersättning för arbete som utförts åt denne. Ni anser att de rabatter som köpare av era produkter har rätt till inte utgör ersättning för arbete, varför det saknas skyldighet att betala arbetsgivaravgifter.

Ni konstaterar att det saknas en definition av begreppet ”ersättning för arbete” och att det inte är tydligt hur det ska avgränsas i mindre självklara situationer. Av den vägledning som finns framgår det bl.a. att ersättning endast är ersättning för arbete om betalningen ur utbetalarens perspektiv utgör ersättning för arbete som utförs åt denne (prop. 1991/92:112 s. 172). För att ersättning ska utgå ”på grund av” utfört arbete krävs en kausalitet mellan utförandet av arbetet och ersättningen; ersättningen ska utgå på grund av arbetets utförande.

Att ett samband är kausalt innebär att två fenomen sammanhänger såtillvida att det ena fenomenet på något sätt är direkt avhängigt det andra fenomenet. I bolagets fall saknas sådant samband mellan ersättning och arbete som finns för t.ex. provision och lön eftersom barnen får rabatter och premier även om de inte utför något arbete. Detta beror på att rabatterna i

bolagets situation utgår i förhållande till gjorda köp och inte i förhållande till gjorda försäljningar (utfört arbete) samt att det i väsentlig omfattning förekommer att köp görs utan efterföljande försäljning.

I den mån det finns ett samband mellan rabatter och av barnen utfört arbete är detta samband korrelativt; barnen som köper bolagets produkter väljer ibland – men inte alltid – att sälja dessa vidare genom sitt eget arbete. Detta är emellertid inte tillräckligt för att det ska finnas kausalitet mellan rabatterna och arbetet. Eftersom det saknas kausalt samband mellan rabatter och barnens eventuella arbetsinsats kan de inte utgöra ersättning för arbete. Det är i stället fråga om en form av mängdrabatt utifrån gjorda köp, vilket också stämmer med hur bolaget har hanterat rabatterna (jfr RÅ 1992 ref. 62).

Till skillnad från Skatteverket vill ni peka på den faktiska grunden för aktuella rabatter, logiken bakom dessa och de ekonomiska incitament som de skapar. Hur ni väljer att marknadsföra era produkter påverkar inte det faktum att rabatterna rättsligt och ur ert perspektiv inte utgår på grund av arbete som utförs åt er.

Rättsfall

RÅ 1987 ref. 163

Ni anser att förutsättningarna i RÅ 1987 ref. 163 avseende Tupperware-försäljning, nedan ”Tupperware-målet”, skiljer sig från de i er situation på väsentliga punkter, vilket gör att målet inte är relevant för bedömningen av er avgiftsskyldighet. Återförsäljarna var i målet knutna till och styrda av Tupperware, vilket inte gäller för barnen i förhållande till er. Bland annat ingår barnen i ert fall inte något särskilt avtal med er avseende annat än köp av era produkter. Detta medför att barn som fått ert material på posten omedelbart är fria att inleda en försäljningsverksamhet, innan något avtal ingåtts med er. Vidare har barnen inte åtagit sig att följa en viss försäljningsplan, utan är fria att lägga upp sin eventuella försäljning på det sätt som passar dem. Exempelvis är det vanligt att försäljning sker med hjälp av vänner, syskon och föräldrar. Barnen framstår och agerar dessutom inte som bolagens företrädare på det sätt som ”Tupperware-damerna” gjorde. I Tupperware-målet framgick också på återförsäljarnas beställningsbrev vilka de slutgiltiga kunderna var – information som ni saknar. Utöver de sakliga skillnaderna var den rättsliga prövningen i Tupperware-målet inriktad på andra frågor än de som är aktuella i ert fall, nämligen huruvida vissa uppdragstagare skulle ses som tillräckligt beroende av uppdragsgivaren för att jämföras med arbetstagare. Prövningen avser inte huruvida ersättning för arbete utgått, då detta begrepp ännu inte var infört i lagstiftningen vid tidpunkten för avgörandet.

Tupperware-målet visar att om en person anses som arbetstagare är rabatter som personen får från sin arbetsgivare socialavgiftspliktiga. Målet ger dock ingen ledning för hur rabatter ska behandlas i en situation som den aktuella, där Skatteverket inte ens påstått att det finns ett anställnings- eller uppdragsförhållande mellan er och barnen. I en sådan situation måste Skatteverket visa att erhållna rabatter är ersättning för arbete trots att ett sådant rättsligt förhållande saknas (jfr. 2 kap. 10 § andra meningen socialavgiftslagen).

RÅ 1992 ref. 62

Ni anser att utgången i RÅ 1992 ref. 62, nedan ”Jultidningsmålet”, har väsentlig betydelse för bedömningen om arbetsgivaravgifter ska redovisas. Att barnen inte kan anses utföra arbete åt er följer av de kriterier som Högsta förvaltningsdomstolens praxis ställer upp och framgår även av domskälen i Jultidningsmålet. Skatteverket har invänt att Jultidningsmålet rör mervärdesskatt och således andra rättsliga frågor än de aktuella, vilket i och för sig inte bestrids. I Högsta förvaltningsdomstolens domskäl uttalas dock vad som gäller beträffande barnens avtalsrelation med jultidningsförlaget. Det är dessa uttalanden som är allmängiltiga och som har rättslig relevans även i förevarande ärende.

Avseende bör särskilt fästas vid följande skrivningar: ”Avgörande för bestämningen av det beskattningsvärde som bolagets mervärdesskatt skall beräknas på, är genom vilken transaktion bolaget har försålt de aktuella publikationerna. Fråga är därvid om de beställande barnen varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller eljest agerat för bolagets räkning på ett sådant sätt att deras försäljning av publikationer utgör ett led i bolagets egen verksamhet. Alternativet härtill är att barnen för egen räkning har förvärvat publikationerna [...].

Vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit främst med avseende på vad som avtalats mellan bolaget och de beställande barnen finner Regeringsrätten att något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan dem inte föreligger och att barnen inte heller i övrigt företrätt bolaget på sådant sätt att bolaget är skattskyldigt för deras försäljningar.”

Analys av rättsfallen

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg således i Jultidningsmålet att barnen inte agerat för bolagets räkning, att deras försäljning inte utgjort ett led i jultidningsförlagets verksamhet och att de förvärvat produkterna för egen räkning. Eftersom domstolens analys av avtalsförhållandena inte förändras av vilket rättsområde som berörs – mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter – är det er uppfattning att domstolen genom Jultidningsmålet har avgjort att barnen inte kan anses ha utfört arbete för er. Tupperware-målet saknar relevans bl.a. eftersom det prövar andra avtalsförhållanden.

Eftersom barnen inte kan anses ha arbetat/agerat för er – och rabatterna därmed inte definitionsmässigt utgör socialavgiftspliktiga förmåner hos barnen – åligger det Skatteverket att visa att rabatterna ändå utgör ersättning för arbete. För att det ska vara fråga om ersättning för utfört arbete krävs dels att det finns ett arbetspåtagande från barnen – dvs. att de tagit på sig att utföra ett arbete – dels att arbetet utförs åt er.

Som framgår av ovan beskrivna fakta är det tydligt att det saknas ett arbetspåtagande från barnen som endast köper era produkter. De civilrättsliga rättshandlingar som företas mellan er och barnen är vanliga köpeavtal. Det förändras inte av att barnen sedan kan sälja varorna vidare om de vill. De har likt vilken köpare av varor som helst möjlighet att utföra arbete genom att vidareförsälja de köpta produkterna, men kan också behålla produkterna för egen konsumtion. Inom ramen för dessa försäljningar har ni valt att ge en mängdrabatt utifrån

hur mycket barnen köper. Rabatten har överhuvudtaget ingen koppling till barnens eventuella arbete, och utges med samma belopp oavsett om de konsumerar produkterna själva eller säljer dem.

Vidare ska barnen enligt ovanstående citat ur Jultidningsmålet anses förvärva era produkter för egen räkning och deras eventuella försäljning ska inte ses som ett led i er verksamhet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens domskäl ska barnen anses köpa produkterna av bolagen, varefter de för egen räkning säljer dem till slutkund. Därmed kan ett eventuellt arbete från barnen inte anses bli utfört åt er, varför rabatterna inte kan utgöra ersättning för arbete.

Skatteverket har – med hänvisning bl.a. till er marknadsföring – anfört att er verksamhet inte ger upphov till ”självständiga köp och vidareförsäljningar”, vilket går tvärt emot hur Högsta förvaltningsdomstolen kännetecknade förhållandet mellan barnen och ett bolag med verksamhet som i allt väsentligt överensstämmer med er verksamhet i Jultidningsmålet. Ni kan mot denna bakgrund inte se på vilket sätt rabatterna kan utgöra socialavgiftspliktig ersättning för arbete.

Beräkning av avgiftsunderlaget

Allmänt

Skatteverket har bedömt avgiftsunderlaget som erhållna poäng omvandlade till pengar för de köpare av bolagets produkter som beställt produkter för 6 000 kr eller mer, motsvarande ett avgiftsunderlag på minst 1 000 kr. Även om Skatteverket anser att det finns rättslig grund för att ta ut arbetsgivaravgifter är det vid beräkningen av avgiftsunderlaget nödvändigt att beakta vissa faktorer, vilka medför ett lägre avgiftsunderlag än vad Skatteverket har beräknat i sitt förslag till beslut. Ni har, för att undersöka storleken på dessa faktorer, genomfört en omfattande undersökning bland era köpare.

Rättslig grund för reducering av avgiftsunderlag

Skatteverket har vid diskussion med er medgett att något arbete inte kan anses utföras när era produkter beställs för det beställande barnets eget bruk (dvs. inte för vidareförsäljning), varför ersättning för arbete inte heller kan utgå i dessa situationer. Vidare bör det noteras att kärnfamiljen rättsligt allmänt brukar betraktas som en ekonomisk enhet (jfr. t.ex. 9 kap. 1 § föräldrabalken). Detta medför att tillgångar överhuvudtaget inte bör kunna säljas inom familjen. Om beställande barn beställer produkter för tillhandahållande inom familjen är det enligt er mening fråga om förvärv för eget bruk. En mycket närliggande situation är att era produkter beställs för barnets mor- och farföräldrar, eftersom arbetsmomentet även i dessa situationer i praktiken bör utebli. Inte heller i dessa situationer bör det därmed kunna anses utgå någon ersättning för arbete. Därmed bör ert avgiftsunderlag minskas med beställningar som gjorts för barnets familj, inklusive mor- och farföräldrar.

Det är relativt vanligt att det endast är ett barn som lägger en beställning, trots att flera barn ligger bakom beställningen (det rationella i detta är att barnen genom att göra så når en högre rabatt- och premienivå). Dessa beställningar bör endast ingå i avgiftsunderlaget om varje beställares personliga beställning (minskat med beställningar för egen räkning och av far- och morföräldrar) uppgår till 6 000 kr eller mer. Skatteverket har visserligen beaktat att

beställningar med flera beställare måste fördelas mellan beställarna, men detta har endast kunnat beaktas när flera namn angivits i namnfältet på beställningarna. Enligt er bedömning är det ytterst ovanligt att samtliga beställare anges i namnfältet (förmodligen på grund av att det endast finns ett namnfält för att fylla i barnets namn), och Skatteverket bör med sin metod ha kommit till slutsatsen att cirka 1 procent av beställningarna gjorts av flera personer tillsammans. Utifrån er undersökning är denna andel i själva verket väsentligt större. Därmed bör ert avgiftsunderlag minskas mer än vad som skett i Skatteverkets förslag till beslut på grund av att beställningar gjorts av flera olika personer.

Undersökningarna

Ni har genomfört en kvantitativ undersökning bland era köpare för att utreda i vad mån era produkter köps för användning av barnets familj, eller barnets mor- och farföräldrar. Undersökningen visar också i vad mån det förekommer att flera personer köper era produkter tillsammans (dvs. via en och samma beställning). Den kvantitativa undersökningen har gjorts genom att personer som gjort beställningar via er hemsida under perioden den 5 oktober till den 22 november 2018 fått besvara kryssfrågor. Undersökningen har under ovanstående period besvarats till fullo av 6 956 respondenter. Ni anser att detta underlag är mycket vederhäftigt och ger ett gott statistiskt underlag för hur beteendemönstret hos era köpare ser ut. Undersökningen har visserligen utförts under år 2018, men ni ser inget skäl för att dess resultat inte skulle vara relevant och rättvisande också för år 2016. I vissa delar har frågorna i den kvantitativa undersökningen förenklats och anpassats till mottagarna (som kan vara barn). Exempelvis ombeds respondenterna att uppskatta andel av köp till eget eller familjens bruk till "alla köp", "mer än hälften", "hälften", "mindre än hälften" och "ingenting", i stället för mer specifika procentsatser som skulle kunna förvirra yngre personer. Ni har omvandlat "mer än hälften" till 75 procent och "mindre än hälften" till 25 procent, vilket beaktat omständigheterna får anses rimligt.

Jultidningsförlaget Semic AB – vars verksamhet i allt väsentligt överensstämmer med er verksamhet – har även genomfört en kvalitativ undersökning i form av djupintervjuer (om 45–75 minuter) med 16 familjer där den sammanlagda beställningen varit minst 3 900 kr per familj (vilket i det bolagets fall givit rätt till rabatt motsvarande minst 1 000 kr). Intervjuerna genomfördes mellan den 27 november och den 11 december 2018. Syftet med undersökningen är att kartlägga vilka köpmönster som finns bland era köpare, särskilt beträffande köp för eget bruk och av mor- och farföräldrar. Resultatet av den kvalitativa undersökningen har ännu inte sammanställts av företaget som genomförde undersökningen, men de preliminära indikationerna bekräftar er uppfattning och utfallet av den kvantitativa undersökningen beträffande hur köp och försäljning av era produkter normalt sker. Därvid har samtliga barn "sält" produkter till sina föräldrar och nästan samtliga till mor- och farföräldrar. Dessa försäljningar sker normalt utan att barnet utför någon arbetsprestation; ibland kan föräldrarna beställa produkter utan barnets vetskap. I alla fall utom ett gjorde föräldrarna ytterligare köp i slutet av försäljningsperioden för att barnet skulle komma upp i önskad premienivå, eller hade gjort det om det hade behövts.

Utfall kvantitativ undersökning

Nedan redovisas utfallet av den kvantitativa undersökningen bland svaranden vars beställningar uppgått till minst 6 000 kr. Det kan nämnas att det hade varit till fördel för er att basera beräkningen av avgiftsunderlaget på samtliga respondenters svar. Det bör vidare noteras att nedanstående redovisning innebär att svaren på flera olika frågor (med minimala språkliga skillnader) sammanställs. Slutligen kan det noteras att det sammanlagda antalet respondenter skiljer sig marginellt mellan frågorna, vilket beror på att ett fåtal respondenter avbrutit undersökningen innan de besvarat samtliga frågor.

Fråga: ungefär hur mycket av din order har någon i din familj (du själv, dina föräldrar eller dina syskon) köpt för att använda själva eller ge bort?

Svarsalternativ	Procent	Antal svar	Teoretiskt antal beställningar för eget bruk	
Allt	100	13	13	(13 x 1)
Mer än hälften	75	46	35	(46 x 0,75)
Hälften	50	40	20	(40 x 0,5)
Mindre än hälften	25	1 005	251	(1 005 x 0,25)
Ingenting	0	46	0	(46 x 0)
Totalt		1 150	319	

Ovanstående svar visar att 27,72 procent (319/1 150) av alla beställningar teoretiskt görs för familjen. Eftersom det i dessa fall inte skett någon faktisk försäljning kan erhållen rabatt avseende dessa inköp från bolaget inte anses som ersättning för arbete.

Fråga: ungefär hur mycket av din order har mormor och morfar eller farmor och farfar köpt?

Svarsalternativ	Procent	Antal svar	Teoretiskt antal beställningar för mor- och farföräldrar	
Allt	100	0	0	(0 x 1)
Mer än hälften	75	6	5	(6 x 0,75)
Hälften	50	18	9	(18 x 0,5)
Mindre än hälften	25	1 016	254	(1 016 x 0,25)
Ingenting	0	94	0	(94 x 0)
Totalt		1 134	268	

Ovanstående svar visar att 23,59 procent (268/1 134) av alla beställningar teoretiskt görs för mor- eller farföräldrar. Eftersom arbetsmomentet vid en sådan beställning i praktiken saknas eller är minimalt bör inte heller beställningar till mor- eller farföräldrar räknas in i avgiftsunderlaget.

Fråga: hur många är ni som beställt tillsammans genom den order du just fyllt i?

Svarsalternativ	Antal svar	Procent av svar	Antal personer per beställning
En	863	75	863
Två	237	21	474 (237 x 2)
Tre	33	3	99 (33 x 3)
Fyra	3	0	12 (3 x 4)
Fem eller fler	19	2	95 (19 x 5)
Totalt	1 155	100	1 543

Ovanstående svar indikerar att det är i snitt 1,336 beställare per beställning (1 543/1 155) och att 26 procent (21 + 3 + 0 + 2) av beställningarna avser flera personers beställningar. För att vara rättvisande bör bolagets avgiftsunderlag avspegla detta.

Ni anser att beräkningen av ert eventuella avgiftsunderlag bör ske genom att först fastställa varje persons beställning i kronor och sedan minska detta belopp med den del av beställningen som inte kan anses som ersättning för arbete för beställaren. En sådan reduktion av beställningssumman bör ske avseende köp för familjen, vilka inte bör ligga till grund för poängberäkningen. Eftersom det inte är möjligt att individuellt beräkna vilka beställare som beställt för eget bruk anser ni att det är skäligt att schablonmässigt minska beställningssumman för samtliga beställningar utifrån att 27,72 procent av beställningarna sker för familjen. Beställningar för mor- och farföräldrars bruk bör inte heller ligga till grund för poängberäkningen, och det bör anses skäligt att minska samtliga beställares beställningssumma med en schablon om 23,59 procent avseende sådana köp.

Efter ovanstående reduceringar bör beställningssummorna fördelas utifrån det faktiska antalet beställare på ett mer rättvisande sätt än som skett i Skatteverkets förslag till beslut. Istället för att fördela beställningssumman endast i de fall flera beställare skrivits i namnfältet bör samtliga beställningssummor minskas med en schablon utifrån att det är 1,336 personer per beställning. Om beställningssumman uppgår till minst 6 000 kr efter fördelningen ska hela beloppet (innan fördelning) omräknas till poäng. Detta ger upphov till rabatt som läggs till avgiftsunderlaget eftersom samtliga beställare bakom beställningen då får anses överstiga gränsen för socialavgiftspliktig ersättning. Det bör noteras att era beräkningar även inkluderar de beställningar som Skatteverket utelämnat på grund av att flera personers namn skrivits i namnfältet.

Utifrån principerna ovan har ni beräknat det eventuella underlaget för arbetsgivaravgifter till sammanlagt 78 500 kr, vilket skulle medföra arbetsgivaravgifter om 24 665 kr.

1.3 Lagar m.m.

1.3.1 Tillämpliga bestämmelser

Enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen, IL ska löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt av tjänst om inte något annat anges i 8 eller 11 kapitlet.

Enligt 61 kap. 2 § IL ska inkomster i annat än pengar värderas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Den som utger en avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter på beloppet vilket framgår av 2 kap. 1 § socialavgiftslagen, SAL. Löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är, enligt 10 §, avgiftspliktiga. Detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension. Av 10 a § framgår att förmåner i regel ska värderas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. En ersättning till en person är, enligt 14 §, avgiftsfri om ersättningen till den personen under året understigit 1 000 kronor.

1.3.2 Rättsfall

I RÅ 1987 ref. 163 var frågan om de inkomster som återförsäljare fått vid försäljning av Tupperware Scandinavia A/S:s produkter skulle anses som inkomst av rörelse eller av anställning. Domstolen konstaterade att återförsäljarna själva bestämt hur mycket de skulle arbeta, stod för sina egna kostnader och kunde säga upp återförsäljaravtalet när som helst, vilket talade för att de var självständiga rörelseidkare. Vissa återförsäljare hade också haft betydande inkomster av försäljningen. Det fanns dock även viktiga drag som inte brukar förekomma vid förbindelser mellan självständiga företagare. Återförsäljarna hade bl.a. åtagit sig att följa en särskild försäljningsplan som meddelades genom broschyrer och andra tryckalster, och den försäljningssedel som användes för att ta upp en order dominerades av näringskännetecknet Tupperware. På beställningssedeln presenterades återförsäljaren enbart som ”Er Tupperware-dam” i en ruta längst ner till höger, och framstod inte som motpart i kontraktförhållandet med konsumenten utifrån textens utformning i övrigt. Domstolen konstaterade också att det fanns förtryckta cirkapriser på beställningssedeln och att dessa inte torde kunna undgå att få en styrande verkan på prissättningen, även om återförsäljaren hade rätt att avvika från dem. Återförsäljarnas verksamhet krävde inte heller att de hade något varulager, bortsett från risken för returerna på grund av ångerfristen. Den betalningsordning som angavs på beställningssedeln medförde inte heller någon egentlig kreditrisk eftersom kontant betalning skulle ske innan varorna lämnades ut. Återförsäljarna hade inte heller varit registrerade för mervärdesskatt.

Sammantaget ansåg domstolen att återförsäljarna skulle anses ha arbetat för bolagets räkning, och att deras verksamhet inte varit så självständig att den kunde betraktas som rörelse. Den ersättning i form av rabatter som återförsäljarna erhållit för det utförda arbetet skulle därför anses som inkomst av anställning, varför Tupperware Scandinavia A/S skulle betala arbetsgivaravgifter.

I förhandsbeskedet RÅ 1992 ref. 62 var frågan hur beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle beräknas enligt den tidigare mervärdesskattelagen (1968:430) vid Semic International AB:s försäljningar av jultidningar och böcker. Bolaget skickade varje år ut en informationsfolder i och för försäljning av dess publikationer, samt en beställningslista. För varje publikation angavs ett riktpreis inklusive moms, vilket var det bruttopris barnen skulle betala till bolaget för det som beställdes. Utifrån beställningens storlek fick barnet antingen rabatt eller premier i form av varor. I normalfallet sålde barnet publikationerna och fick då

själv sätta priset. Det förekom också att barnet behöll publikationer för eget bruk eller gav bort dem.

Domstolen konstaterade att det avgörande för beräkning av beskattningsvärdet var genom vilken transaktion bolaget skulle anses ha sålt publikationerna. Vid en sammantagen bedömning, främst med avseende på vad som avtalats, ansåg domstolen inte att något anställnings- eller uppdragsförhållande förelåg och att barnen inte heller i övrigt företrätt bolaget på sådant sätt att bolaget var mervärdesskattepliktigt för deras försäljningar. Något skäl att frångå den allmänna principen för mervärdesbeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar mervärdesskatt för sin del av förädlingen hade inte visats. Skattskyldighetsfrågan skulle därför bedömas med hänsyn till denna grundläggande princip för en omsättningsskatt, konstruerad som en mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget skulle därför motsvara det vederlag som bolaget fått vid sin avyttring av publikationerna till barnen.

1.4 Skatteverkets bedömning

Varje år skickar ni ut marknadsföringsmaterial till ett stort antal barn samt till de som begär det i form av en pandakatalog med era produkter, en beställningssedel, en kundlista, en beskrivning av ert premiesystem samt broschyrer/brev med information. Frågan är om de pengar och/eller premier som barnen får i samband med beställningar av era produkter utgör avgiftspliktig ersättning för arbete. Er uppfattning är att det är fråga om rabatterade köp och att rabatten inte ska ingå i ert underlag för arbetsgivaravgifter.

Skatteverket uppmärksammar inledningsvis att ersättning till en återförsäljare som utgår i form av en rabatt (provision) kan utgöra ersättning för arbete, vilket framgår av RÅ 1987 ref. 163. Eftersom även premier kan utgöra ersättning för arbete (förmån) innebär inte förhållandet att ni inte gjort några direkta utbetalningar till barnen att ingen ersättning för arbete utgått.

Ni har åberopat RÅ 1992 ref. 62 där ett anställnings- eller uppdragsförhållande inte ansågs föreligga mellan jultidningsbolaget och barnen, och barnen inte heller i övrigt ansågs ha företrätt bolaget på sådant sätt att det var mervärdesskattepliktigt för deras försäljningar. Enligt er avser domstolens uttalande själva avtalsförhållandet, varför slutsatsen är allmängiltig och innebär att arbetsgivaravgifter inte ska utgå avseende barnens förtjänst.

Skatteverket konstaterar dock att uttalandet i RÅ 1992 ref. 62 gjordes vid en bedömning enligt den tidigare mervärdesskattelagstiftningen (innan Sveriges EU-inträde) och att syftet var att fastställa beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Bedömningen av om en ersättning ska ligga till grund för arbetsgivaravgifter enligt sociallagstiftningen bygger på andra principer och har också ett annat syfte. Det krävs inte att ett formaliserat anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger eller att den enskilde företrätt bolaget för att arbetsgivaravgifter ska utgå. Avgörande är istället på vilken grund pengarna respektive premierna utgår – d.v.s. om de tillhandahålls de som säljer pandasaker med anledning av utfört arbete (jfr 2 kap. 1 och 10 §§ SAL). Vid denna bedömning anser Skatteverket att det sätt ni bjuder ut och kommunicerar kring pandasakerna, samt hur beställningarna faktiskt genomförs och uppfattas av er motpart är av avgörande betydelse.

Vad gäller er kommunikation kring produkterna konstaterar Skatteverket att ni i ert marknadsföringsmaterial och på er hemsida genomgående benämner barnen som pandasäljare, medan de som köper era produkter genom dem benämns kunder. Att avsikten är att barnen ska ägna sig åt försäljning av produkterna – inte köpa dem själva – anges också uttryckligen på samtliga ställen där ni beskriver hur pandaförsäljningen går till. Denna avsikt framgår också på andra sätt, bl.a. på själva beställningslistan där det står ”fyll i antal av de artiklar du sålt” och i broschyren där intjänade poäng räknas ut med hjälp av ”försäljningssumman”, vilken i sin tur motsvarar det barnet ”har sålt för totalt”. På hemsidan lämnar ni även tips på hur man säljer era produkter och tillhandahåller filmer där andra pandasäljare berättar om hur man blir en framgångsrik pandasäljare. Det allmänna intrycket är följaktligen att det ni erbjuder är arbetstillfällen som pandasäljare.

Att det inte är fråga om självständiga köp och vidareförsäljningar från pandasäljarnas sida stöds också av att de inte tar någon ekonomisk risk när de genomför försäljningarna enligt era instruktioner på hemsidan och i marknadsföringsmaterialet. Ni skickar (fraktfritt) ut beställningarna till respektive säljare tillsammans med ett inbetalningskort, vilket ni uppgett förfaller till betalning efter 30 dagar. Under denna frist tar säljaren betalt av kunderna och överlämnar i samband med det de beställda varorna. Ni uppmanar uttryckligen barnen att inte lämna ut produkterna utan att ta betalt, dvs. inte ge kunderna kredit. Om en kund ångrar sig eller inte vill betala så har säljaren istället rätt att återlämna produkten till er utan att belastas med några kostnader. Ni lämnar alltså garantier till säljarna avseende avtalsförhållandet med slutkunderna, vilket går klart utöver en beställares rätt vid ordinära försäljningar. Att en säljares premienivå kan bli lägre till följd av sådana returer innebär inte att denne tar en ekonomisk risk – tvärt om undviker de därmed en sådan risk – utan enbart att barnets tjänst i vissa fall kan bli mindre till följd av att en kund ångrar sig.

Eftersom ni tillhandahåller en virtuell kundlista på er kundportal och en webbshop där säljarens kunder själva kan fylla i sina beställningar så att de går direkt in på kundlistan assisterar ni även i viss mån vid själva vidareförsäljningen. Det är också ni som tagit fram det material, inklusive kundlistan, som pandasäljarna använder vid försäljning av era produkter. Pandakatalogen innehåller ert kännetecken, kontaktuppgifter till er och har förtryckta riktpriiser för produkterna. De förtryckta priserna förekommer också i kundlistan och får, enligt Skatteverket, därför anses ha en klart styrande verkan på prissättningen, även om barnen inte är formellt bundna vid dem. Riktpriiserna utgör också det bruttopris ni tar ut för produkterna från pandasäljarna och ligger till grund för de poäng de belönas med, varför deras möjlighet till avvikelser får anses begränsade även av detta skäl. Detta bl.a. eftersom det innebär att barnen själva får stå för skillnaden mellan riktpriset och ett eventuellt lägre pris till deras kunder ifall de väljer att ta ut samtliga poäng i premier. Att barnen i enstaka fall kan vilja göra detta i syfte att uppnå en högre rabatt- och premienivå innebär inte att riktpriset saknar styrande verkan, eftersom även detta övervägande helt förhåller sig till riktpriset.

Sammantaget anser Skatteverket att ni erbjuder arbetstillfällen som pandasäljare, vilka godtas genom att sälja och därefter avropa produkter från er. De pengar och/eller premier som utgår är ett slags provision för dessa försäljningar, dvs. ersättning för arbete. Ersättningen ska följaktligen ingå i ert underlag för arbetsgivaravgifter.

En förmån ska värderas till marknadsvärdet. I ert fall innebär det att alla utdelade premier ska värderas till vad det kostar att köpa premien (varan) i butik. Eftersom ni har uppgett att ni inte har tillgång till marknadsvärdet för de premier som delats ut har Skatteverket valt att omvandla intjänade poäng till pengar. Detta bör innebära en lägre beräknad ersättning än om marknadsvärdet för produkterna hade använts. När ni själva beräknar värdet för efterföljande år förutsätter Skatteverket att ni redovisar underlag för arbetsgivaravgifter motsvarande marknadsvärdet.

Skatteverket har använt den poängtabell ni angett som tillämplig för respektive säljare för att omvandla de poäng säljarna tjänat in till pengar. Vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter har de ersättningar som understiger 1 000 kr inte räknats in. I de fall flera personer angetts som säljare i beställningen till er, och alltså har sålt tillsammans, har Skatteverket inte räknat med ersättningen om en fördelning innebär att summan understiger 1 000 kr per säljare. Underlaget för arbetsgivaravgifter beräknat på detta sätt motsvarar 4 630 700 kr.

Ni har gjort en kvantitativ marknadsundersökning där de som gjort beställningar via er hemsida under perioden den 5 oktober till den 22 november 2018 har fått besvara ett antal kryssfrågor. Utifrån undersökningen anser ni att barnens beställningssummor bör reduceras med ett schablonmässigt avdrag om 27,72 procent avseende köp som gjorts av familjemedlemmar – d.v.s. av barnet självt, dess föräldrar eller syskon – och med 23,59 procent avseende köp av barnets mor- och farföräldrar. Ni anser också att samtliga beställningssummor bör reduceras utifrån att de avser 1,336 beställare, mot bakgrund av resultatet av undersökningen.

Vad gäller antalet säljare per beställning så konstaterar Skatteverket att ni fått faktiska uppgifter om vem eller vilka som sålt era produkter i samband med respektive beställning. Den marknadsundersökning ni gjort två år senare utgör endast ett statistiskt underlag som inte kan kopplas till faktiska beställningar, och avser inte heller förhållandena under år 2016. Skatteverket anser därför inte att det framkommit skäl att frångå den uppgift om säljare som angavs vid de faktiska beställningarna. Marknadsundersökningen utgör inte heller något direkt bevis för vilka beställningar under beskattningsåret 2016 som avsåg köp av barnets familj och/eller mor- respektive farföräldrar, och i så fall hur stor andel av dem. Det saknas därför redan på denna grund skäl att sätta ner beställningssummorna med anledning av undersökningen. I detta sammanhang konstateras också att det är ni som utformat det material som används vid beställningarna, och därmed råder över vilka uppgifter som hämtas in avseende de faktiska förhållandena.

Ert poängsystems uppbyggnad innebär också att beställningar som görs för säljarens eget bruk inte redovisas särskilt utan sammanblandas med övriga beställningar. Detta får till följd att även de egna beställningarna ligger till grund för den provision (rabatt eller premier) som säljaren får för sin försäljning. Vid sådana förhållanden gäller principiellt att hela provisionen, inklusive säljarens köp för eget bruk, ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

1.5 Belopp

Skatteverket påför er underlag för arbetsgivaravgifter med 4 630 700 kr avseende ej redovisade ersättningar och premier till de pandasäljare som sålt era produkter. Ni ska betala arbetsgivaravgifter om 31,42 procent av detta underlag, vilket medför arbetsgivaravgifter om 1 454 966 kr. Hela underlaget hänförs till redovisningsperioden december 2016, då de som sålde produkterna erhöll ersättningarna och premierna.

Arbetsgivaravgifter är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen. Eftersom er verksamhet bedrivs i kommission för koncernbolaget Bonnierförlagen AB är det Bonnierförlagen AB som har rätt att utnyttja avdraget om 1 454 966 kr vid inkomstbeskattningen.

2 Efterbeskattning

2.1 Beskrivning

Skatteverket har i avsnitt 1 konstaterat att de ersättningar och premier ni lämnat till de som sålt era produkter (pandasäljare) utgör sådan provision som ni ska betala arbetsgivaravgifter för och att detta innebär att ert underlag för arbetsgivaravgifter i redovisningsperioden december 2016 ska höjas med 4 630 700 kr.

2.2 Lagar m.m.

Ett beslut om omprövning på Skatteverkets initiativ som är till nackdel för den som beslutet gäller ska, enligt 66 kap. 21 § skatteförfarandelagen, SFL, meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Av 66 kap. 27 § 1 a) SFL framgår att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller får meddelas även efter tvåårsfristen om ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Ett sådant beslut ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning). Efterbeskattning får, enligt 66 kap. 28 § SFL, inte beslutas om det är uppenbart oskäligt eller om den avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp.

En uppgift ska, enligt 49 kap. 5 § SFL, anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

2.3 Skatteverkets bedömning

Skatteverket har i avsnitt 1 konstaterat att de ersättningar och premier ni lämnat till de som sålt era produkter (pandasäljare) utgör sådan provision som ni ska betala arbetsgivaravgifter för. Ni har inte tagit upp denna provision i arbetsgivardeklarationen, vilket har lett till att er beskattning blivit felaktig. Felet har inte kunnat utläsas av deklarationen utan upptäcktes

först vid Skatteverkets utredning. Ni har därmed lämnat oriktig uppgift till ledning för er beskattning. Beskattningsändringen avser belopp av betydelse och det framstår inte som uppenbart oskäligt att efterbeskatta er. Förutsättningarna för efterbeskattning är således uppfyllda.

3 Skattetillägg

3.1 Beskrivning

Skatteverket har i avsnitt 1 konstaterat att de ersättningar och premier som ni utgett till de som sålt era produkter (pandasäljare) ska ingå i ert underlag för arbetsgivaravgifter. Summan av de ersättningar som uppgår till minst 1 000 kr per pandasäljare blir 4 630 700 kr, vilket medför ytterligare arbetsgivaravgifter om 1 454 966 kr.

3.2 Era synpunkter

Ni anser att det finns skäl för befrielse från eller åtminstone ytterligare nedsättning av skattetillägget, då anledningen till att ni inte tagit upp det påförda avgiftsunderlaget i er deklaration uteslutande varit att ni bedömt betydelsen av faktiska omständigheter på annat sätt än Skatteverket och det vore oskäligt att låta den bedömningen rendera i ett skattetillägg.

Vid hanteringen av arbetsgivaravgifter under 2016 har ni agerat utifrån RÅ 1992 ref. 62, ett rättsfall som samtliga aktörer i branschen under mycket lång tid rättat sig efter i detta hänseende. Då uttrycket ”ersättning för arbete” är mycket vagt så har ni uppfattat det som ändamålsenligt att vägledas av ett rättsfall som ger mycket tydlig indikation på att försäljande ungdomar inte säljer produkter å bolagets vägnar, oaktat att rättsfallet rör ett annat rättsområde.

Ni har aldrig fått några indikationer utifrån förändrad lagstiftning, utveckling av rättspraxis eller Skatteverkets agerande att RÅ 1992 ref. 62 inte skulle vara relevant för er verksamhet och skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Det har inte heller funnits någon bredare rättsutveckling i praxis eller lagstiftning som indikerar att begreppet ersättning för arbete skulle ha nu aktuell betydelse för er relation med de ungdomar som köper era produkter.

Skatteverket har inte kunnat hänvisa till senare praxis (inklusive avgöranden från underrätter) som ger stöd för verkets tolkning av begreppet ersättning för arbete. Inte heller har Skatteverket publicerat vägledning som indikerar en sådan utveckling av uttrycket ”ersättning för arbete” som förslaget till beslut bygger på. Att frågan är mycket svår får också anses följa av det faktum att Skatteverket har handlagt frågan under ovanligt lång tid och dessutom tagit stöd av Skatteverkets rättsavdelning.

Om ni anses ha lämnat en oriktig uppgift bör oriktigheten, utifrån ovanstående omständigheter, anses ursäktlig varför det vore oskäligt att ta ut skattetillägg. Ni anser därmed att det finns skäl att sätta ned skattetillägget till 0 kr.

3.3 Lagar m.m.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 4 § första stycket 1 SFL tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för den egna beskattningen. I 5 § anges att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägg på annan skatt än slutlig skatt (exempelvis arbetsgivaravgifter) är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som lämnat uppgiften.

Skatteverket ska, enligt 51 kap. 1 § SFL, besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

3.4 Skatteverkets bedömning

Skatteverket har i avsnitt 1 konstaterat att ni ska betala arbetsgivaravgifter avseende de ersättningar och premier ni utgett till pandasäljare för försäljning av era produkter. Ni har inte tagit upp denna provision i arbetsgivardeklarationen, vilket har lett till att er beskattning blivit felaktig. Felet har inte kunnat utläsas av deklarationen utan upptäcktes först vid Skatteverkets utredning. Ni har därmed lämnat oriktig uppgift till ledning för er beskattning, varför det finns grund för att ta ut skattetillägg.

Ni anser att skattetillägget ska sättas ner till 0 kr och har bl.a. uppgett att beskattningsfrågan är mycket svår och att Skatteverkets tolkning saknar stöd i rättspraxis.

En förutsättning för att medge befrielse p.g.a. en felbedömning av en skatteregel är att felbedömningen varit ursäktlig. I detta sammanhang ställs det högre krav på den som bedriver näringsverksamhet. Man kan i regel kräva att den uppgiftsskyldiga har läst och satt sig in i vad som står i de deklarationsupplysningar Skatteverket publicerat (prop. 2002/03:106 s. 242).

Skatteverket uppmärksammar att det under avsnittet ”Svar på vanliga frågor – Inkomst av tjänst” på www.skatteverket.se anges att provision eller annan ersättning från försäljning av jultidningar och liknande normalt är skattepliktig inkomst av tjänst. Denna information fanns på Skatteverkets hemsida även under år 2016. Eftersom ni enbart bedriver den typ av verksamhet som avses i informationen så anser Skatteverket att det bör ha stått klart för er att ersättningarna till de pandasäljare som sålt era produkter utgjorde tjänsteinkomster och

att de därmed skulle ingå i ert underlag för arbetsgivaravgifter. Skatteverket uppmärksammar också att det sätt ni utbjudit era produkter och kommunicerat kring pandaförsäljningen i sig innebär att barnen uppbär inkomster p.g.a. försäljning i er regi. Mot denna bakgrund anser Skatteverket inte att ni gjort en ursäktlig felbedömning av en skatteregel.

Enligt Skatteverkets ställningstagande den 24 juni 2015, dnr 131 325504-15/111, ska befrielse från skattetillägg medges ner till tre fjärdedelar av fullt skattetillägg om den skattetilläggsgrundande ändringen av en skatt medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen. Så är bl.a. fallet vid rättelse av oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter i en arbetsgivardeklaration.

Eftersom de arbetsgivaravgifter ni ska betala avseende de ersättningar och premier ni utgett till pandasäljarna är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen medger Skatteverket befrielse från skattetillägg ned till tre fjärdedelar.

Skäl att medge ytterligare befrielse från skattetillägg har inte framkommit.

3.5 Belopp

Skatteverket anser att skattetillägg ska tas ut med 218 244 kr ($1\,454\,966 \times 20 \text{ procent} \times \frac{3}{4}$).

Hur ni begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga.

Beslutet har fattats av en särskilt kvalificerad beslutsfattare



Hur man överklagar

FR-13

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

För enskild part går tiden för att anslutningsöverklaga ut 3 månader från beslutets datum.

För part som företräder det allmänna räknas 3 månader från det att den enskilda parten fick del av beslutet.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer. Lämna också aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet. Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.