

Regeringsrätten

Rättsfall

Fråga om arvoden till ishockeydomare (I) resp. ungdomstränare och materialförvaltare (II) skall utgöra underlag för arbetsgivaravgift. RÅ84 1:100

I. Besvär av riks försäkringsverket angående arbetsgivaravgift.

RR yttrade: Frågan i målet gäller huruvida arvoden som Svenska ishockeyförbundet betalat ut till ett antal ishockeydomare för medverkan vid ishockeymatcher skall anses utgöra sådan avgiftspliktig annan ersättning för utfört arbete (uppdragsersättning) som avses i 19 kap 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring i lagrummets lydelse utgiftsåren 1977 och 1978. Avgörande för bedömningen av denna fråga är om de utbetalade arvodena kan hänföras till inkomst av förvärvsarbete enligt lagen om allmän försäkring. Enbart inkomst av förvärvsarbete med åtföljande förmåner för den arbetspresterande medför motsvarande avgiftsplikt för arbetsgivaren/uppdragsgivaren.

Tidigare har i några fall frågan om ishockeyspelares och fotbollsspelares ersättningar från deras föreningar och förbund utgjort inkomst av förvärvsarbete enligt lagen om allmän försäkring prövats av försäkringsdomstolen. Sedan domstolen (dnr 665/73) funnit att sådan ersättning inte skulle anses såsom inkomst av förvärvsarbete, tog socialförsäkringsutskottet i betänkandet SfU 1976/77:8 upp frågan om vissa inkomster av idrottsutövning skulle jämföras med uppdragsinkomster enligt lagen om allmän försäkring. Mot bakgrund av uppgifter som utskottet erhållit från bl a Sveriges Riksidrottsförbund, Svenska ishockeyförbundet och Svenska fotbollsförbundet anförde utskottet (s 5—6) bl a att en idrottsman mera sällan torde lida någon påtaglig förlust till följd av att hans idrottsinkomst inte är sjukpenninggrundande. Inte heller torde enligt utskottet det förhållandet att inkomsten inte grundar rätt till ATP i allmänhet innebära någon större nackdel. Utskottet fann emellertid att det måste anses vara ett berättigat krav att en idrottsman som till följd av idrottsutövning helt eller delvis avstår från annan sysselsättning skall få tillgodoräkna sig inkomst av denna idrottsutövning som underlag för beräkning av socialförsäkringsavgifter. Det fanns därför enligt utskottets mening skäl som talade för att en utredning av frågan om idrottsmannens sociala förmåner och finansieringen av dessa kommer till stånd. Någon sådan utredning har såvitt bekant inte gjorts. Frågan om idrottens ekonomiska förhållanden m m har på

ett mera övergripande sätt behandlats i SOU 1969:29 Idrott åt alla. Däri anfördes om de förhållanden som rådde i slutet av 1960-talet bl a följande (s 42—49, 128 och 129). Idrottsrörelsen är en av de stora folkrörelserna. Idrotten bedrivs på många skilda nivåer, från den elitbetonade idrotten till verksamheter som är inriktade enbart mot motion och friluftsliv. En stor del av idrotten har ett ungdomsfostrande syfte. Idrottsrörelsen är organiserad främst inom Sveriges Riksidrottsförbund och de därtill hörande specialförbunden samt inom Svenska korporationsidrottsförbundet och Skid- och friluftsförbundet. Till Riksidrottsförbundets 49 specialförbund var ca 13 200 föreningar med ca 1.8 milj medlemmar anslutna. Antalet förbundsfunctionärer var ca 75 000. Instruktörerna var ca 44 000, specialidrottsfunctionärer var ca 30 000, lagledarna ca 55 000, ungdomsledarna ca 22 000 och motionsledarna ca 12 000. Idrotten angavs ha endast ett fåtal heltids- eller deltidsanställda. Verksamheten sköts istället till stora delar av frivilliga ledare m fl, i stor utsträckning rekryterade från föreningens egna medlemmar.

Någon uppgift om hur många idrottsdomare som verkar inom idrottsrörelsens olika grenar föreligger inte. Antalet måste självfallet vara mycket stort. För ishockeyns del leder domarna med hänsyn till sina skilda kvalifikationer ishockeymatcher alltifrån landslags- till pojkligsnivå. De erhåller därvid från den arrangerande föreningen, distriktsförbundet eller Svenska Ishockeyförbundet arvode per match. Det finns ej anledning anta att domararvodena mer markant avviker från de i stort sett kostnadstäckande arvoden till de frivilliga ledarna m fl inom idrotten i övrigt. De i målet aktuella domararvodena har utbetalats av Svenska Ishockeyförbundet under 1977 till åtta domare med belopp mellan 650 och 4 795 kr och under 1978 till fyra domare med belopp mellan 1 250 kr och 3 075 kr. Det har inte gjorts gällande att de domare som erhållit de aktuella arvoden saknar annat förvärvsarbete eller på grund av sin verksamhet som ishockeydomare avstår från annan pensionsgrundande inkomst. Anledning finns att jämställa idrottsdomarna med flertalet av idrottsmännen och de frivilliga idrottsfunktionärerna vid bedömningen av den aktuella frågan. Domarnas verksamhet får därvid betraktas som en hobby, d v s ett arbete som inte ger upphov till något anställnings- eller uppdragsförhållande. Verksamheten får i stället anses ske utan något förvärvssyfte och utan tanke på att därigenom erhålla ökat underlag till pension. Avgiftsplikt har därför inte uppkommit för ishockeyförbundet.

På grund av det anförda lämnar RR besvären utan bifall. (Dom 30.1.1985).

II. Besvär av Halmstads Hockeyklubb angående arbetsgivaravgift.

RR yttrade: En lokal idrottsförening kan skaffa sig de tjänster föreningen behöver exempelvis genom att mot betalning anlita tränare eller instruktörer. I sådant fall uppkommer normalt ett arbetsgivar-arbetstagarförhållande mel-

lan föreningen och den som anlitas. I stor omfattning torde dock verksamheten få bedrivas genom insatser av föreningens egna medlemmar, vilka utför dessa av ideella skäl, utan ersättning eller mot blott obetydlig och i huvudsak kostnadstäckande sådan. Medlemmarna får antas i första hand göra sina insatser för föreningen utan något förvärvssyfte och utan tankar på att därigenom erhålla ökat underlag för pension. Deras verksamhet är i stället att betrakta som en hobby, d v s ett arbete som inte ger upphov till något anställnings- eller uppdragsförhållande. Utgår viss ej obetydlig ersättning till någon inom föreningen aktiv kan dock svårigheter föreligga att avgöra till vilken kategori det utförda arbetet skall räknas. Avgörande för om de ersättningar som utgått skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter för föreningen är emellertid om ersättningarna kan anses utgöra inkomst av förvärvsarbete för mottagarna.

B och H har båda varit aktiva inom Halmstads Hockeyklubb och erhållit sina arvoden i egenskap av ungdomstränare i klubben. Ingen av dem har, såvitt utredningen visat, tidigare yrkesmässigt varit verksam såsom tränare eller under utgiftsåret ifråga uppburit ersättning för samma slags verksamhet från något annat håll. Från klubbens sida har framhållits att ingen av dem haft något anställningsavtal med klubben. För vardera har ersättningen från klubben utgjort blott en mindre del av inkomsten, vilken istället huvudsakligen härrört från anställning hos viss arbetsgivare. B:s arvode om 1 424 kr har utgått för en arbetad tid om 750 timmar och H:s arvode om 13 139 kr för en arbetad tid om 1 132 timmar. Med hänsyn till den omfattande arbetstiden och vad som i övrigt upplysts om förhållandena under utgiftsåret får de uppburna beloppen antas väsentligen vara avsedda att täcka de kostnader som B och H har haft. Vad som framkommit om deras verksamhet inom klubben visar därför ej att fråga varit om arbete som skett i förvärvssyfte eller i övrigt på villkor som grundar avgiftsplikt för klubben.

Såvitt avser L har ett arvode om 5 204 kr utgått för uppdraget såsom materialförvaltare. Någon tillförlitlig uppgift om hans inkomster och verksamhet i övrigt föreligger ej. Med hänsyn till att även för L redovisats en i förhållande till arvodets storlek tämligen omfattande arbetad tid — 780 timmar — finns ej anledning att bedöma hans insatser för klubben på annat sätt än B:s och H:s.

Med bifall till besvären och med ändring av KR:s dom och riksförsäkringsverkets beslut undanröjer RR den hockeyklubben påförda arbetsgivaravgiften. (Dom 30.1.1985).

Anm.: Se FD:s dom 1970-06-03, Dnr 770/1969; FD:s dom 1975-12-11, Dnr 665/1973; FD:s dom 1978-01-10, Dnr 1187/1977, FD:s dom 1978-09-07, Dnr 2867/1977; FD:s dom 1978-11-30, Dnr 645/1977. Se även SOU 1944:15, s 214, 215; prop 1959:100, s 77, 78, 84—86, Sfu 1976/77:8, s 5, 6; SOU 1969:29, s

21, 42 f, 127 f; Brita Burström, *Arbetsgivaravgifter*, s 11—13, RFV, *Arbetsgivaravgifter*, s 81, 86; RFV, *Vem är arbetstagare-uppdragstagare*; RSV Dt 1980:10.

Fråga om avdrag såsom för personalkostnad för medel som aktiebolag överlämnat till stiftelse, bildad av de anställda, att förvaltas för de anställdas räkning. RÅ85 1:11 och 1:18

I. Besvär av allmänna ombudet angående förhandsbesked för X Aktiebolag.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde X Aktiebolag och Y Aktiebolags Vinstandelsstiftelse bl a: H ägde samtliga aktier i X Aktiebolag med 21 anställda och avsikten var att stiftelsen inom en femårsperiod skulle förvärva alla aktier i bolaget. I syfte att bereda de anställda vid bolaget ett delägarintresse avser bolaget att i samråd med företrädare för samtliga medarbetare vid företaget införa ett vinstandelssystem. Bolaget avser att årligen avsätta ett på visst sätt — med utgångspunkt från föregående års resultat — beräknat vinstandelsbelopp, vilket efter fastställelse av bolagets styrelse överföres till förvaltning av en självständig stiftelse, som bildats av personalen vid företaget. — Det kan förutsättas att stiftelsen successivt förvärvar aktiemajoriteten. Villkoren för överlämnande från bolaget av vinstandel till stiftelsen, föreskrifter för stiftelsens förvaltning samt de anställdas andelsrätt och sättet för utbetalning av andelarna (utbetalning av andel till anställd efter uppnådd pensionsålder under en 11-årsperiod) m m framgår av förslaget till vinstandelssystem.

Med hänvisning till det anförda hemställde sökandena om förhandsbesked bl a huruvida bolaget äger rätt till avdrag vid sin inkomsttaxering för till stiftelsen överlämnad vinstandel.

AO tillstyrkte bl a att bolaget skulle få avdragsrätt för till stiftelsen överförd medel.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Nämnden finner att den i ansökningen angivna stiftelsen utgör ett från bolaget fristående särskilt rättssubjekt, som ej är en personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelser som gäller om sådana. Nämnden finner vidare att de medel som bolaget överlämnar till stiftelsen, inte är att anse som ett särskilt rättssubjekt. Syftet med bolagets utfästelse har i handlingarna uttryckligen angetts endast vara att bereda de anställda delägarintresse i bolaget. Eftersom medlen senare avses faktiskt tillgodoföras de anställda via stiftelsen, får det dock anses att syftet också är att premiera de anställda i bolaget för gjorda arbetsinsatser. På grund härav, och eftersom det ej i ärendet har gjorts gällande att någon grund för bolagets utfästelse till stiftelsen skulle föreligga av en sådan art att utbetalningarna inte skulle vara avdragsgilla som personalkostnader,

besvarar nämnden frågan jakande. (Två ledamöter av nämnden ville vägra avdrag.)

I besvär hos RR hemställde AO att RR skulle förklara att avdragsrätt för bolagets överföringar till stiftelsen inte förelåg.

RR yttrade bl a:

Enligt den åsikt som uttalats (av de skiljaktiga ledamöterna) i reservationen till förhandsbeskedet gäller som förutsättning för överföring till vinstandelsstiftelse att beloppen i fråga skall komma de anställda till godo som löneförman. Utbetalningen till de anställda av medel från den stiftelse som förhandsbeskedet avser är enligt reservanterna att anse som pensioner. De hänvisar till att arbetsgivares rätt till avdrag för tryggnad av anställdas pensionering regleras i punkt 2 av anvisningarna till 29 § KL och anser det inte förenligt med dessa regler att företag genom överföring av obeskattade medel till en vinstandelsstiftelse åstadkommer ytterligare tryggnad av pensionering. Avdragsrätt skulle vidare enligt reservanterna inte kunna medges på den grunden att en väsentlig uppgift för stiftelsen är att trygga kontrollen över aktierna.

Enligt generella regler i 29 § 1 mom KL får från bruttointäkten av rörelse avdrag såsom för driftkostnad göras bland annat för avlöningar, pensioner och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen. För medel som arbetsgivare avsatt till personal- eller pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m m föreligger avdragsrätt enligt punkterna 2a, 2b och 2d av anv till 29 § KL. Enligt anvisningspunkt 2c till samma paragraf får arbetsgivare vidare göra avdrag för kostnader för pensionsförsäkring för att trygga pensionsåtagande. Stiftelse enligt tryggandelagen utmärkes av att den är bildad av arbetsgivaren, vilket inte är fallet med den i förhandsbeskedet avsedda stiftelsen.

De medel som sökandebolaget avser att överföra till den av bolagets personal bildade stiftelsen skall enligt vad handlingarna utvisar, oavsett om medlen kan anses avsedda för avlöning eller pension, komma de anställda hos bolaget till godo på grund av att de utfört arbete i tjänst hos bolaget. Medlen är därför att anse som personalkostnad och är således avdragsgilla enligt 29 § 1 mom KL. Med hänsyn till att stiftelsen äger rätt att placera medlen — utöver i bolagets aktier — även i börsnoterade aktier, obligationer och därmed från säkerhetssynpunkt jämförliga värdepapper kan det inte anses, att stiftelsen har till syfte att trygga kontrollen över aktierna i bolaget.

RR bifaller inte besvären. (Dom 12.2.1985)

II. Besvär av Rejmyre Metallprydnader AB m fl angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde Rejmyre Metallprydnader AB, Aktiestiftelsen MPR och Bo J bl a. — Företagsledare och ägare till Rejmyre Metallprydnader har efter en lång och framgångsrik period för sitt före-

tag beslutat att en större summa av företagets vinstmedel skall avsättas för de anställdas räkning då de genom sina arbetsinsatser är delaktiga i företagets framgång. Medlen skall avsättas till en vinstandelsfond och om de anställda så fann lämpligt vara placerade i aktier i Rejmyre Metallprydnader AB. — Metallarbetarklubben vid företaget har av denna anledning bildat en stiftelse för att förvalta fonden. — Då ägaren önskat dra sig tillbaka från det företagsledningsansvar han burit under en lång tid har det ansetts mest praktiskt att hela företaget överläts på annan ägare. Någon villig och lämplig ägare inom familjen finns ej. — Ägaren har dock funnit det angeläget att företaget garanteras en fortlevnad på orten och därför erbjudit de anställda att genom stiftelsens förvärva samtliga aktier i bolaget. — Tre utomstående, av varandra oberoende — revisor, bank och arbetstagararkonsult — har därvid funnit köpeskillingen och övriga villkor skäligen. — Stiftelsen har accepterat erbjudandet och upptagit lån i bank för att finansiera 2/3 av förvärvet. Resterande tredjedel har finansierats genom den avsättning bolaget gjort å 1 000 000 kr. — Av förslaget till vinstandelsystem framgår att bolaget årligen kommer att avsätta ett belopp med utgångspunkt från föregående års resultat. Detta kommer att användas till såväl amorteringar som räntekostnader och utbetalning av vinstandelar.

Med hänvisning till det anförda frågade sökandena bl a, om bolaget äger rätt till avdrag vid inkomsttaxering för till stiftelsen överlämnad vinstandel och om stiftelsen beskattas för mottagna medel som sålunda avsätts till vinstandelsfonden samt används för betalning av räntor och för amortering av lån.

RSV:s rättsnämnd förklarade att avdragsrätt av anförda skäl inte förelåg för avsättningen till stiftelsen.

I besvär hos RR yrkade klagandena i första hand att bolaget skulle förklaras äga rätt till avdrag för medel överlämnade till Aktiestiftelsen MPR.

RR yttrade bl a:

Enligt de angivna förutsättningarna har stiftelsen, som bildats av metallarbetarklubben vid företaget, två huvuduppgifter. För det första skall stiftelsen i enlighet med särskilda föreskrifter förvalta för de vid bolaget anställdas räkning en deras andelsfond som uppkommit genom överföringar av bolagets vinstmedel samt genom avkastningen och realiserade värdestegringar på dessa överföringar. För det andra skall stiftelsen för tre miljoner kr förvärva samtliga aktier i bolaget, vilket förvärv finansiera till 2/3 genom ett banklån och till 1/3 genom bolagets första överföring till vinstandelsfonden. Kommande överföringar avses skola användas såväl till räntekostnader och amorteringar på lånet som till utbetalning av vinstandelar.

Mot bakgrund av det anförda är det tydligt, att stiftelsen inte uteslutande eller ens huvudsakligen har till ändamål att förvalta vinstandelsfonden på sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning av medel ur fonden tryggas. På

grund härav och på skäl som i övrigt upptagts i förhandsbeskedet lämnar RR besvären utan bifall. (Dom 12.2.1985)

Anm.: Se RÅ 1974 ref 16 (Stiftelsen Oktagonen); RÅ 1977 not. Aa 174a; samt RÅ83 1:9; RÅ84 1:72; RÅ85 1:11.

Fråga om arbetsgivares skyldighet att innehålla preliminärskatt för arbetstägare. RÅ85 1:16 och 84 1:101

I. Besvär av domstolsverket angående ansvar för arbetstägares skatt.

RR yttrade: Av handlingarna i målet framgår att domstolsverket betalat ersättning till P med 79 475 kr under år 1976 och med 104 720 kr under år 1977 avseende 172 resp 170 uppdrag som personundersökare. Under år 1976 har utbetalning för 167 uppdrag skett vid 70 tillfällen. Utbetalning för resterande 5 uppdrag under år 1976 får förutsättas ha skett vid ett tillfälle under året. Under år 1977 har 69 utbetalningstillfällen förekommit. Tvist råder inte om att dessa ersättningar utgjort P:s huvudsakliga inkomst av tjänst.

I uppbördslagens mening har domstolsverket intagit ställning som huvudarbetsgivare i förhållande till P. Till följd härav hade det ålegat domstolsverket att verkställa skatteavdrag. Domstolsverket har emellertid inte genom skatteavdrag innehållit preliminär A-skatt med mera än 327 kr under 1977.

P fullgjorde inte sin i 40 § 1 mom första stycken uppbördslagen angivna skyldighet att överlämna debetsedel till domstolsverket. De inkomster P uppbar avsåg inte bestämda tidsperioder och uppbars inte heller vid regelbundet återkommande tillfällen. Med hänsyn härtill finner RR att det hade ålegat domstolsverket att vid varje utbetalningstillfälle göra avdrag för preliminär skatt enligt andra stycket 2) nämnda lagrum med ett belopp motsvarande avdrag för månadslön enligt kolumn 1 i skattetabellen jämte tio procent av nämnda avdrag. (Dom 7.2.1985)

Anm.: Se SOU 1945:27, s 261, 262; prop 1945:370, s 213; SOU 1965:23, s 109; prop 1953:100, s 200, 470; prop 1967:130, s 122, 123; CFU 1970:14.

II. Besvär av PRP AB och D angående motsvarande skyldighet.

D ägde samtliga aktier och var ensam anställd i DAB. Bolaget skulle enligt uppgifter från aktiebolagsregistret bedriva konsultverksamhet inom allmänna maskin- och rörkonstruktioner och därmed förenlig rörelse. Mellan DAB och bolaget PRP träffades ett avtal innebärande att DAB skulle biträda PRP som underkonsult. Förhållandet reglerades enligt ABK 76, d v s Allmänna bestämmelser för konsultuppdrag inom arkitekt- och ingenjörverksamhet.

RR anförde bl a att hinder inte föreligger att en person — med verkan i beskattningshänseende — i aktiebolagets form bedriver konsultverksamhet av

det slag D har ägnat sig åt. I några fall har emellertid i beskattningshänseende bortsetts från aktiebolaget. RR anförde vidare att vissa omständigheter i målet, såsom att PRP i första hand velat tillgodogöra sig D:s personliga skicklighet, D personligen utfört allt arbete enligt avtalet, ersättningen utgått på grundval av tidsåtgång, D under den tid uppdraget för PRP pågått inte utfört uppdrag åt annan än PRP samt att förhållandet mellan parterna varit långvarigt mera var utmärkande för inkomst av tjänst. Följande omständigheter talade dock mot inkomst av tjänst. D hade sedan flera år arbetat som konsulterande ingenjör inom kärnkraftsområdet, bolaget hade fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende och iakttagit kraven i aktiebolagslagen. Inga omständigheter tydde på att bolaget tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen eller annat ändamål än som uppgetts. Det tekniska specialområde inom vilket D och DAB varit verksamma hade varit sådant att endast ett fåtal uppdragsgivare varit möjliga inom landet. Arbetsuppgifternas natur hade inneburit långvarig heltidsverksamhet och därför utgjort hinder för utförande av andra uppdrag under samma period. Arbetsuppgifterna har varit av kvalificerade slag. DAB hade varit oförhindrad att anställa annan för att utföra arbetet. Tid och plats för arbetets utförande hade bestämts av DAB. D hade inte varit föremål för arbetsledning. Uppdraget hade omprövats var tredje månad.

Vid en helhetsbedömning fann RR att DAB skulle anses vara uppdragstagare hos PRP och att de av PRP till DAB utbetalade beloppen skulle redovisas av DAB som omsättning i rörelse. Beloppen var alltså inte i uppbördslagens mening inkomst av tjänst hos D. (Dom 7.2.1985)

Anm.: Se RÅ 1969 ref 19 (Skattenytt 1969 s 608), 1973 not 85, 1974 not A 2068, RÅ81 1:17, RÅ83 1:40, RÅ84 1:56. Se även prop 1953:100, s 470; SOU 1975:1, s 722—723; Ds Fi 1976:4; Lundin, Uppbörd av skatt, s 96—109 och Skattenytt 1969 s 575 (KGA Sandström).