

F-skattsedelns rättsverkningar

En studie av rättsfall

Anton Almquist

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

VT 2020

Handledare: Axel Hilling



LUNDS
UNIVERSITET

Abstract

The thesis aims to describe the legal development in cases concerning the Swedish tax system "F-skatt" through a study of case law. The case law study intends to answer whether there are discrepancies between the decisions of the different courts in Sweden. The thesis is of a descriptive nature with analytical elements. A legal analysis method is used to answer the question of the thesis. The study shows some discrepancies between the arguments and decisions of the courts, mainly between the lower courts and the supreme court.

1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	9
2. F-skattsedeln	10
2.1 Historik	10
2.2 F-skatt idag	12
2.2.1 Introduktion	12
2.2.2 Ansökan och godkännande	12
2.3 Näringsbegreppet	13
2.3.1 Förvärvssyfte	13
2.3.2 Yrkesmässighet	13
2.2.3.3 Självständighet	14
2.4 Sammanfattning	14
3. Studie av rättsfall	15
3.1 Inledning	15
3.2 Rättsfall	15
3.2.1 Romateatern AB	15
3.2.1.1 Bakgrund och förvaltningsrätten	15
3.2.1.2 Kammarrätten	17
3.2.1.3 Högsta Förvaltningsdomstolen	19
3.2.2 Joint Venture Söderströmstunneln HB, HFD 2019 ref. 60	20
3.2.2.1 Bakgrund och förvaltningsrätten	20
3.2.2.2 Kammarrätten	22
3.2.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolen	23
3.2.3 K Åkerlund, Måleri Aktiebolag L Åkerlund, HFD 2019 ref. 6	25
3.2.3.1 Bakgrund och förvaltningsrätten	25
3.2.3.2 Kammarrätten	27
3.2.3.3 Högsta Förvaltningsdomstolen	28
3.2.4 Haga Mark & Anläggnings AB, HFD 2012 ref. 69 III	29
3.2.4.1 Bakgrund och länsrätten	29
3.2.4.2 Kammarrätten	30
3.2.4.3 Högsta Förvaltningsdomstolen	32
3.2.5 Nya Inrednings Montage i Vellinge AB	33
3.2.5.1 Bakgrund och förvaltningsrätten	33
3.2.5.2 Kammarrätten	35
3.3 Sammanfattning	36

4. Analys	40
5. Slutsats	44

Sammanfattning

Uppsatsen har som syfte att beskriva rättsutvecklingen i mål gällande F-skattsedelns genom en studie av rättsfall. Rättsfallsstudien ämnar svara på huruvida det förekommer avvikelser mellan de olika rättsinstansernas avgöranden.

Uppsatsen är av beskrivande karaktär med analytiska inslag. En rättsanalytisk metod används för att besvara frågeställningen.

Studien visar på viss diskrepans mellan instansernas argument och avgöranden, främst mellan underinstanserna och högsta instans.

Förkortningar

Ds	Departementsserien
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Reglerna om F-skatt infördes 1993 för att underlätta för företag och enskilda personer som anlitar någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för det utförda arbetet. Avsikten med reformen var att det avgörande i denna bedömningen i princip skulle göras beroende av innehav av F-skattsedel. Den som betalade ersättning till någon med F-skattsedel skulle varken göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. Med tiden har F-skattsedeln ersatts av ett godkännande för F-skatt. Den som idag anlitar någon godkänd för F-skatt ska varken betala arbetsgivaravgifter eller hålla inne någon skatt för mottagaren av ersättningen.

F-skattesystemets ändamål är därmed tydligt. Att det i processer i domstol har växt fram ett tillvägagångssätt där, främst i underrätterna, personer och företag godkända för F-skatt behandlas som om så inte vore fallet är dels oroande ur rättssäkerhetssynpunkt men även något som avviker från grundtanken med systemet, nämligen att förenkla för företagare och privatpersoner att bestämma var betalningsansvaret ligger.

Antal företag i Sverige 2019-11-31 var enligt SCB 1 150 014 stycken. För att räknas som som verksamt och därmed ingå i denna statistik krävs, förutom att vara en inregistrerad firma eller att ha ett organisationsnummer, att företaget antingen är arbetsgivar- eller momsregistrerat men även innehav av F-skattsedel.¹ Frågorna kring F-skattsedeln är därför många och något som påverkar en mängd företag.

Detta är något jag kommit i kontakt med under en period då jag varit praktikant på en byrå som bland annat arbetar med skattekonsultation. Under denna perioden introducerades jag för problematiken att underinstansernas domar i mål om F-skatt tenderade att avvika från Högsta förvaltningsdomstolens. Något som fick mig att ifrågasätta överensstämelsen mellan instanserna i rättsfall av denna typen. Detta har gjort att jag önskar utreda rättsläget kring F-skatten.

¹ 'Antal företag i Sverige', <https://www.ekonomifakta.se/fakta/foretagande/naringslivet/antal-foretag-i-sverige/> (besökt 2020-05-25)

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att beskriva rättsutvecklingen i mål gällande F-skattsedeln genom en studie av rättsfall.

Rättsfallsstudien ämnar svara på huruvida det förekommer avvikelser mellan instansernas avgöranden.

Genom att beskriva rättsutvecklingen med en studie av rättsfall går det att på ett intuitivt sätt följa de olika instansernas resonemang i de olika målen för att framställa en helhetsbild av överensstämmelsen i argumenten mellan instanserna, eller bristen på detta. Det blir även möjligt att ta reda på vad de olika instanserna lagt vikt på i sina avgöranden.

1.3 Metod och material

I denna uppsats används en rättsanalytisk metod. Till skillnad från en rättsdogmatisk metod som är bunden till ett fåtal auktoritativa källor ändras uppgiften till att bli friare och strängt alla former av material kan användas i analysen. Ett rättsanalytiskt arbete syftar därmed inte endast till att fastställa gällande rätt utan till att analysera rätten. Till skillnad från den rättsdogmatiska metoden stannar inte arbetet då den gällande rätten är fastställd. Att analysera i vad mån lägre instanser avviker från prejudikat är inte ovanligt. Då den rättsanalytiska metoden är friare än den rättsdogmatiska kan en mängd källor som inte skapar gällande rätt användas, exempelvis underrättspraxis.²

I uppsatsen har jag använt mig av lagstiftning, allmänna rättsprinciper, domar från svenska domstolar och förarbeten i form av Departementsserien, propositioner. Utöver detta har jag även använt relevant litteratur, dels som underlag för redogörelser av innehållet i etablerad och gällande rätt men även i syfte att lyfta fram olika tolkningar och perspektiv.

Arbetet kommer till stor del vara av beskrivande karaktär med analytiska inslag.

Frågan om F-skattsedel är på en grundläggande nivå till synes ytterst sparsamt behandlad i doktrin. Mitt material består därmed främst av förarbeten, lagtext och praxis.

Jag ska utöver min redogörelse för F-skattsedeln sammanfatta och analysera rättsfall för att dra slutsatser och utvärdera huruvida det finns avvikelser mellan instansernas avgöranden.

² Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare s. 45 ff.

För att beskriva rättsutvecklingen på ämnet har jag valt att sammanfatta ett urval av avgöranden från förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstol.

Rättsfallen som analyserats har valts då de ligger nära i tid till skrivande datum. Detta för att få en så aktuell redogörelse för gällande rätt som möjligt. Utöver detta har rättsfall valts som meddelats efter införandet av prop. 2008/09:62, som utvidgade näringsbegreppet i 13 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229), som bland annat hade som syfte att underlätta tilldelningen av F-skattsedel.

Att enstaka domar inte specifikt behandlar frågan om F-skatt i huvudsak beror på att en del avgörande i mål gällande F-skatt samt i nära anknytning till F-skatten ofta tar fasta på andra omständigheter än just innehavet av F-skattsedel. Detta kan till exempel vara osanna fakturor som i vissa mål är huvudfrågan, men där sådana mål fortfarande delar resonemang och tillvägagångssätt med målen som direkt avhandlar F-skattsedelns inverkan i målet. En annan fråga likt denna är frågan om var en uppdragstagare ska anses vara anställd, detta kan vid en första anblick ses som avvikande från ämnet F-skatt men där målen delar både resonemang samt påföljder i domstolen.

Fremsta vikt vid analys och diskussion kommer att läggas på de avgöranden som kommer från Högsta förvaltningsdomstolen. Detta eftersom det är denna instans som generellt sett tillmätts störst förtroende då domstolen har en prejudikatbildande roll.

Att underrättens bedömning tas med i uppsatsen är för att skapa bakgrund till respektive fall och för att lyfta fram underrättens syn i aktuellt fall. Underrätternas resonemang och tolkning blir intressant för analysen kring huruvida det finns avvikelser mellan instansernas avgöranden samt rättssäkerheten.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer främst att behandla F-skatten och därmed förenliga lagar och förordningar i svensk rätt. För att belysa problematiken som kan uppstå i domstol rörande tvister som involverar F-skatt kommer även frågan om osanna fakturor beröras.

Uppsatsen kommer inte att behandla bevisvärdering.

1.5 Disposition

I uppsatsen ges först en kort introduktion av begreppet F-skattsedel; dess historia och aktuella betydelse. Detta följs av en beskrivning av förfarandet i nutid.

Efter detta görs en praxisgenomgång av relevanta domar från HFD och anknutna underrätter.

Uppsatsen avslutas med ett kapitel med analys baserad på föregående kapitel och ett sista kapitel med slutsatser.

Slutligen ämnar jag att genom analys och tolkning av rättsfallen i min slutsats utvärdera huruvida det finns avvikelser mellan instansernas avgöranden.

2. F-skattsedeln

2.1 Historik

F-skattsedeln infördes 1993.³ F-skattsedeln är ett bevis för godkända näringsidkare att själva ansvara för sin skatte- och avgiftsbetalning vilket leder till att den som betalar ut ersättning för utfört arbete till en sådan näringsidkare inte är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.⁴ Syftet med införandet var att förenkla det dåvarande skattesystemet med A-och B-skattsedel. Detta system innebar kortfattat att den som hade A-skattsedel betalade in sin preliminära skatt genom att avdrag gjordes från dennes lön av den anställdes huvudarbetsgivare. A-skatt skulle endast betalas för inkomst av tjänst hänförlig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller till vad som annars utgjorde dennes huvudsakliga inkomst av tjänst.⁵ Dock skulle inte arbetsgivaren göra avdrag om den anställda var innehavare av en B-skattsedel.

Innehavaren av B-skattsedel ansvarade själv för att betala in sin preliminära skatt.

Innan införandet av F-skattsedeln var det huvudsakliga problemet som kunde uppstå knutet till inbetalning av sociala avgifter, egenavgifter och arbetsgivaravgifter. Denna frågan avgjordes i enlighet med det civilrättsliga arbetsgivarbegreppet då alla omständigheter i samband med arbetsavtalet togs i beaktande. Faktumet att betalningsmottagaren var innehavaren av B-skattsedel i detta avseende var i sammanhanget inte avgörande för huruvida egenavgifter eller arbetsgivaravgifter skulle erläggas. Följden av detta blev att en uppdragsgivare kunde bli skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter trots att han inte var skyldig att göra skatteavdrag. Från uppdragstagarens sida kunde denna, genom innehavet av B-skattsedel, själv bli skyldig att göra skatteavdrag samtidigt som denne inte alltid var att betrakta som näringsidkare. Problemet låg i att parterna sinsemellan tvingades bedöma om det förelåg ett anställningsförhållande eller ej, vilket Skatteverket alltid kunde bedöma annorlunda i efterhand. Till följd av dessa problem tillsattes utredningar⁶ som slutade med införandet av det nya systemet med F-skattsedel.⁷

³ Lag (1992:680). Prop 1991/92:112

⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt Del 2 s. 734

⁵ Prop 1991/92:112 s.71 ff.

⁶ Ds S 1985:1 och Ds 1988:59

⁷ RSV Rapport 1998:4 s. 31 f.

B-skatten ersattes därmed med F-skatten år 1993. Härmed var önskan att frågan om betalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter nu skulle knytas till vilken typ av skattsedel betalningsmottagaren innehade. Det huvudsakliga syftet med detta var att förenkla för betalaren, underlätta förståelsen för om arbetsgivaravgifter och skatt skulle betalas in eller ej.⁸ Den som erhållit en F-skattsedel kunde nu uppvisa denna för sin uppdragsgivare för att på så sätt bevisa huruvida denne var att betrakta som uppdragsgivare, eller arbetsgivare. Detta skulle göra det enkelt för arbets- eller uppdragsgivaren att förstå sin ställning i förhållandet, ett uppvisande av F-skattsedel gav en automatisk status som uppdragsgivare. Dock tillades en säkerhetsspärr som innebär att om det trots uppvisandet av F-skattsedel uppenbart föreligger ett förhållande som är att anse som anställningsförhållande, har den som betalar ut ersättningen en skyldighet att skriftligen meddela detta till Skatteverket.⁹

Under 1997 behandlades frågan om F-skattsedel återigen.¹⁰ Det konstaterades att reglerna fallit väl ut men att det förekom problem för fysiska personer att bli beviljade F-skattsedel när de avsåg bedriva näringsverksamhet. Det riktades kritik mot att det var för svårt för de som startade företag att bevisa att de drev eller hade för avsikt att bedriva näringsverksamhet då vissa skattemyndigheter tolkat bestämmelserna för restriktivt. Lösningen på problemet blev att F-skattsedel skulle utfärdas för den som uppgav sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet, såvida det inte fanns anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller skulle komma bedrivas.¹¹ Detta resulterade i följande lydelse i 4 kap 7§ SBL: *“En F-skattsedel skall, om inte annat följer av 8, 10 eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.”*¹²

Numera finns motsvarande bestämmelser i 9 kap. 1 § SFL och lyder: *“Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.”*¹³

⁸ Prop. 1991/92:112, s. 1

⁹ 5 kap. 7 § SBL

¹⁰ Prop. 1997/98:33

¹¹ Prop. 1997/98:33. s. 39 f.

¹² 4 kap. 7 § SBL

¹³ 9 kap. 1 § SFL

2.2 F-skatten idag

2.2.1 Introduktion

I 8 kap. 1§ SFL kan läsas att en av de grundläggande principerna i det svenska skattebetalningssystemet är att preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt ska motsvara det årets slutliga skatt.¹⁴ Denna preliminära skatt betalas enligt en särskild debitering i form av bland annat F-skatt.¹⁵

Huvudregeln är att den som är näringsidkare betalar F-skatt. Den som bedriver, eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan ansöka om att bli godkänd för F-skatt. Vid ett godkännande för F-skatt blir näringsidkaren själv ansvarig för sin skatte- och avgiftsbetalning, vilket ska betalas med lika stora belopp varje månad. Den som betalar ut ersättning för utfört arbete till någon som är godkänd för F-skatt är alltså inte skyldig att göra arbetsgivaravdrag eller betala arbetsgivaravgifter baserat på den ersättningen, vilken annars hade varit fallet.¹⁶

2.2.2 Ansökan och godkännande

När en ny verksamhet startas kan det förekomma svårigheter att bedöma om verksamheten kommer att bedrivas på ett sätt att den är hänförlig till näringsverksamhet. För att förenkla processen räcker det att den presumtiva företagaren uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Från denna huvudregel finns dock undantag såsom om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.¹⁷

Ansökan görs hos Skatteverket, av den som bedriver näringsverksamhet.¹⁸ Bedömningen som Skatteverket gör är alltid preliminär. Det avgörande för bedömningen Skatteverket gör är nämligen hur verksamheten faktiskt har bedrivits, vilket endast kan göras i efterhand. Oftast sker detta i samband med taxeringen.¹⁹

¹⁴ 8 kap. 1 § SFL

¹⁵ 8 kap 21 SFL

¹⁶ Lodin m.fl., s. 731 ff.

¹⁷ Lodin m.fl., s. 734 f.

¹⁸ SKV M 2012:05

¹⁹ Prop. 1997/98:33, s. 40

2.3 Näringsbegreppet

Med näringsverksamhet avses verksamhet där inkomsterna är att klassas i enlighet med 13 kapitlet IL som inkomstslaget näringsverksamhet.²⁰

Definitionen av näringsverksamhet är enligt detta kapitel förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.²¹

2.3.1 Förvärvssyfte

Med förvärvssyfte avses att verksamheten bedrivs med syftet att ge ekonomiskt utbyte. Vad som avgör i detta fallet är syftet med verksamheten, inte det att den de facto går med vinst. Däremot kan det, i de fall då en person fortsätter en förlustbringande verksamhet trots att möjligheterna att göra denna verksamhet vinstdrivande förefaller små, vara en presumtion för att förvärvssyfte saknas.²²

I RÅ 1998 ref. 10 uttalade Regeringsrätten att då det är fråga om juridiska personers verksamhet gäller enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att en verksamhet betraktas som näringsverksamhet, under förutsättning att den inte har en alltför begränsad omfattning.²³

2.3.2 Yrkesmässighet

För att en verksamhet ska bedrivas yrkesmässigt krävs att den ska bedrivas regelbundet, ej endast tillfälligt. Vid bestämningen av regelbundenheten finns krav på dels omfattning, men även varaktighet. En väldigt omfattande verksamhet, till exempel en stor konsert, kan anses yrkesmässigt bedriven även om den endast pågår en kort period. Bedrivs verksamheten under längre tid sätts kravet på omfattning lägre.²⁴ Exempelvis ansågs fiskeverksamhet som pågått i ett flertal år som näringsverksamhet i ett avgörande från Regeringsrätten, trots att bruttointäkten endast var 7765 kr.²⁵

²⁰ 3 kap. 14§ SFL

²¹ 13 kap. 1§ IL

²² Lodin m.fl., Inkomstskatt Del 1, s. 261

²³ Dahlberg m.fl, (2020) kommentar till (13 kap. 1 § IL)

²⁴ Lodin m.fl., s. 263 f.

²⁵ RÅ 1982 Aa 132

2.2.3.3 Självständighet

För att en verksamhet ska anses självständig ska en näringsidkare bedriva sin verksamhet självständigt i förhållande till sin uppdragsgivare. Detta kan ske genom att uppdragstagaren till exempel har ett stort antal uppdrag, kan sätta annan i sitt ställe, använder egna hjälpmedel eller använder sig av egna medhjälpare. Verksamheten har normalt sett även visst riskinslag. I andra stycket 13 kap 1 § IL anges särskilt att uppdragstagarens avtal med uppdragsgivaren ska beaktas, omfattningen av uppdragstagarens beroende av uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.²⁶ Detta stycke infördes genom prop. 2008/09:62 för att utvidga näringsbegreppet delvis i syfte för att underlätta tilldelningen av F-skattsedel. Utvidgningen avses ske främst genom en utvidgning av partsviljan. Enligt propositionen är syftet med bestämmelsens utformning att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Bestämmelsen ska därmed göra att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal arbetsgivare. Sammanfattningsvis, trots avsaknaden av rättsfall som tar sikte på just detta andra stycket, får rättsläget anses förskjutits alltmer i riktning mot att betrakta uppdragstagare som självständiga om det är i enlighet med parternas avsikt.²⁷

2.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan nu sägas att den som bedriver, eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan ansöka hos Skatteverket om att bli godkänd för F-skatt. Ett sådant godkännande gör att näringsidkaren själv blir ansvarig för sin skatte- och avgiftsbetalning. En av de huvudsakliga förutsättningarna för att godkännas är att verksamheten uppfyller näringsbegreppet, alltså måste verksamheten bedrivas självständigt, yrkesmässigt och i förvärvssyfte.

Nekandet av F-skattsedeln ska bara ske till exempel om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

²⁶ Lodin m.fl., s. 263

²⁷ Dahlberg m.fl, (2020) kommentar till (13 kap. 1 § IL)

3. Studie av rättsfall

3.1 Inledning

Prejudikat är en viktig rättskälla i svensk rätt, skatterätten är inget undantag i detta avseendet och följsamheten till avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen är stor.

Högsta förvaltningsdomstolen har nämligen en viktig roll i att skapa prejudikat samt därigenom tydliggöra metoder och riktlinjer för skatterättslig tolkning.²⁸

För att få en bredare förståelse för F-skatten och problematiken som kan uppstå i prövning av och relaterat till denna följer i detta kapitel en redogörelse av ett antal rättsfall som belyser detta.

Genom att beskriva rättsutvecklingen med en studie av rättsfall ämnar jag att på ett intuitivt sätt framställa de olika instansernas resonemang i de olika målen för att ge en helhetsbild av överensstämmelsen i argumenten mellan instanserna, eller bristen på detta. Det blir även möjligt att ta reda på vad de olika instanserna lagt vikt vid i deras olika avgöranden.

Syftet med detta kapitel är att belysa hur domstolarnas argumentation förhåller sig till varandra samt att belysa eventuell diskrepans i underinstansernas bedömningar i förhållande till Högsta förvaltningsdomstolen.

3.2 Rättsfall

3.2.1 Romateatern AB

3.2.1.1 Bakgrund och förvaltningsrätten

Mål nr. 16567-14,16581-14, 16582-14 och 16584-14, meddelad 2015-12-04.

Skatteverket har i ett omprövningsbeslut avseende Romateatern AB beslutat att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter för ett antal redovisningsperioder under 2012 och 2013. Utöver detta påfördes bolaget även skattetillägg. Beslutet motiverades huvudsakligen med att konsultarvoden som bolaget enligt bokförda fakturor betalat till bolagets

²⁸ Mats Tjernberg, Skatterättslig tolkning, s. 55 f.

verkställande direktör och styrelseledamot, Thomas, respektive styrelseledamoten Maria utgjort lön.

Romateatern är en säsongsbaserad teaterverksamhet som de senaste sju åren inte haft någon fast personal. Thomas och Maria, har inte haft några giltiga anställningskontrakt utan har anställt sig själva för en period om tre år. Detta eftersom de vid tidpunkten för upprättandet av anställningsavtalet ansåg att det fanns en betydande risk för att de skulle avsättas från bolagets styrelse. Personerna har aldrig tidigare haft anställningsavtal med bolaget utan har arbetat som konsulter och fakturerat konsultarvode. De upprättade avtalen är ogiltiga då styrelseledamöter inte får behandla frågor om avtal mellan berörda ledamöter och företaget.

Bolaget har gjort bedömningen och behandlat personernas firmor som yrkesmässiga och självständiga och har även utgått från att Skatteverket gjort samma bedömning av företagen i förhållande till näringsbegreppet.

Bolaget är inte att anse som fåmansbolag då en av delägarna är en ideell förening. Av ett förlikningsavtal mellan bolaget samt Thomas och Maria, stadfäst genom dom, framgår bland annat att Thomas och Maria ska återbetala sammanlagt 274 000 kronor till bolaget, att de upprättade anställningsavtalen inte varit giltiga och att det aldrig förelagat något anställningsförhållande mellan bolaget och personerna.

Skatteverket har anfört att dessa pengar, som personerna ska återbetala till bolaget, bör behandlas som återbetalning av lön och minska bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Verket framhåller även att det inte finns något krav på att ett formellt anställningsavtal ska finnas för att en ersättning ska anses som lön.

Bolaget överklagar Skatteverkets omprövningsbeslut och yrkar att underskott av näringsverksamhet fastställs till 94 020 kr, medger Skatteverkets höjning av oredovisade inkomster med 220 000 kr samt yrkar att inkomsttaxeringen i övrigt fastställs enligt deklARATION. Fortsatt yrkas att Maria och Tomas inte ska anses som anställda av bolaget och att Skatteverkets följdändringar av arbetsgivaravgifter och moms samt skattetillägg i berörda delar undanröjs. Som stöd för yrkanden anför bolaget bland annat att något anställningsförhållande inte föreligger samt att de kontanta medel som bolaget utbetalat till personerna inte utgör ersättning för utfört arbete. Pengarna ska endast ha förvarats hos styrelsemedlemmarna tills inbetalning till bolagets bankkonto kunnat ske.

Förvaltningsrätten fann ingen anledning att frångå Skatteverkets bedömning avseende de återbetalade 274 000 kronorna som Maria och Thomas betalat till bolaget. Avdrag för

arbetsgivaravgifter, löneutgifter och det skattetillägg som påförts ska därmed minskas i motsvarande mån.

Det återstår för förvaltningsrätten att pröva om det förelegat ett anställningsförhållande mellan bolaget och personerna vilket medför att konsultarvodena därmed ska anses utgöra lön. I detta fallet är det Skatteverket som har bevisbördan för att bolaget betalat ut lön till Thomas och Maria. I de delar som avser påförande av skattetillägg ska Skatteverket visa att klagande lämnat en oriktig uppgift som det framgår är felaktig eller utelämnat en uppgift som lämnas till ledning för beskattningen.

Förvaltningsrätten bedömde att Skatteverket visat att det står klart att konsultarvodena bolaget betalat till Thomas och Maria egentligen utgjort lön till dem för utfört arbete. Att det finns ett förlikningsavtal som avtalar om att anställningsavtalen ska anses ogiltiga påverkar inte bedömningen då det är avtalens faktiska innebörd som är avgörande. Alltså saknas avdragsrätt för konsultarvoden och ingående mervärdesskatt. Dock föreligger skyldighet att redovisa underlag för arbetsgivaravgifter för de aktuella perioderna. Företaget ska därför påföras arbetsgivaravgifter för de aktuella ersättningarna.

Vidare fann förvaltningsrätten att företaget, genom att göra avdrag för konsultarvoden och ingående moms samt att underlåta att redovisa inkomster och underlag för arbetsgivaravgifter, hade lämnat oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen. Därmed förelåg skäl för påförande av skattetillägg.

Sammanfattningsvis biföll förvaltningsrätten överklagandet så till vida att de 274 000 kr som Thomas och Maria ska återbetala till bolaget ska behandlas som återbetalning av lön, vilket medför att underlaget för arbetsgivaravgifter bör minskas vilket gör att avdraget för de aktuella lönerna och arbetsgivaravgifterna också bör sänkas. Det påförda skattetillägget minskas i motsvarande mån. I övrigt avslås överklagandet.

3.2.1.2 Kammarrätten

Mål nr. 1111-1114-16, meddelad 2017-02-16.

I kammarrätten yrkar bolaget, Romateatern AB, att påförda arbetsgivaravgifter för konsultarvoden sätts ned samt att avdrag för konsultarvodena medges vid inkomstbeskattningen, att avdrag medges för mervärdesskatt hänförlig till konsultarvodena och att påförda skattetillägg undanröjs i de delar som omfattas av yrkandena. Bolaget yrkar också, även här ersättning för ombudskostnader.

Bolaget repeterar i kammarrätten att något anställningsförhållande mellan personerna, Maria och Thomas, ej förelegat. Bolaget påtalar nu att anställningsavtalen haft falsk datering samt varit ogiltiga eftersom de kommit i strid med Aktiebolagslagen (2005:551).

Bolaget hänvisar återigen till tidigare nämnda förlikningsavtal.

I denna instans lyfts även fram att personerna innehar F-skattsedel. Samt att all administration i praktiken skötts av en person som varken är Thomas eller Maria.

Bolaget anför även att ett uppdrag som VD eller styrelseledamot inte automatiskt kan anses innebära att en person med den befattningen inte lever upp till kravet på självständighet i dennes näringsverksamhet, samt hänvisar till ett antal rättsfall som stöd.

Bolaget lyfter även fram att bolaget saknar fast anställd personal samt att flera andra personer involverade i verksamheten har anlitats som konsulter. Av den totala summan, exklusive moms, utbetalda konsultarvoden 2012 uppgick utbetalningen personerna till 754 526 kr, av totalsumman 2 462 227 kr.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. De anför att Thomas varit VD och styrelseledamot medan Maria varit styrelseledamot, båda med firmateckningsrätt. Deras uppdrag ska enligt verket ha varit att sköta bolagets angelägenheter, inte endast konstnärligt, utan även administrativt. Skatteverket anför även att detta är en verksamhet som inte bedrivits självständigt och utgör därmed inte näringsverksamhet, ett förhållande som varit känt för bolaget.

Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att det står klart att konsultarvodena utgjort lön till personerna. Till detta konstateras att arbetsbeskrivningen är allmänt hållen, att ersättningen utgått månadsvis med samma belopp och att bolaget står för merkostnader som kan uppkomma vilket gör att personerna därmed inte står för någon risk. Detta i kombination med styrelseprotokoll och anställningsavtal som förlänger personernas anställning gör att kammarrätten anser att det står klart att personerna inte varit självständiga i förhållande till bolaget. Att de båda haft F-skattsedel anses inte medföra skäl för att göra en annan bedömning eftersom det i detta fallet är fråga om ett fåmansföretag där de själva utgjort styrelse och därmed känt till att de brustit i självständighet mot bolaget. Även kammarrätten anser inte att omständigheterna att anställningsavtalen förklarats ogiltiga genom förlikning medför något skäl att ändra bedömningen och inte heller vad bolaget i övrigt anført utgör skäl att göra en annan bedömning.

Rätten slår därmed fast att det inte varit fråga om uppdrag utan om anställning. Det har för bolaget därmed inte funnits rätt till avdrag för konsultarvoden och till dessa hänförlig

ingående moms. Skatteverket anses även haft grund för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter.

Kammarrätten delar även förvaltningsrättens bedömning att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter som vägledning för beskattningen vilket gör att det föreligger skäl att påföra bolaget skattetillägg.

3.2.1.3 Högsta Förvaltningsdomstolen

Mål nr 1889-17, 1890-17, meddelad 2018-05-21

I Högsta förvaltningsdomstolen yrkade Skatteverket att domstolen skulle undanröja underinstansernas avgöranden om arbetsgivaravgifter och därtill hänförliga skattetillägg. Skatteverket anför bland annat att personerna, Thomas och Maria, som mottagit ersättning för arbete från bolaget har varit godkända för F-skatt under den aktuella tidsperioden samt åberopat detta skriftligen. Därmed saknas laglig möjlighet att påföra bolaget arbetsgivaravgifter på ersättningarna. Verket framhåller även att omständigheter som att personerna bedömts som anställda eller att ersättningarna ska beskattas i inkomstslaget tjänst saknar betydelse.

I den rättsliga bakgrunden i målet i denna instans lyfts fram att arbetsgivaravgifter, enligt 5 § andra kapitlet socialavgiftslagen (2000:980), inte betalas om den som tar emot ersättningen för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen betalas ut eller bestäms. I det fall att mottagaren är godkänd med villkor gäller detta endast om mottagaren åberopar godkännandet skriftligt, enligt nionde kapitlet 3 § SFL.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de båda personerna varit godkända för F-skatt vid tiden för utbetalningarna, samt åberopat detta skriftligen, vilket framkommit i målen. Domstolen konstaterar även att de utbetalade ersättningarna avser ersättning för arbete som de båda utfört. Till följd av 2 kapitlet 5 § socialavgiftslagen, som säger att arbetsgivaravgifter inte ska betalas om den som tar emot ersättningar för arbete är godkänd för F-skatt när ersättningen betalas ut eller när den bestäms, konstaterar domstolen att bolaget inte är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på de aktuella ersättningarna. Omständigheten att ersättningarna har ansetts utgöra inkomst av anställning för mottagarna saknar i detta fallet betydelse.

3.2.2 Joint Venture Söderströmstunneln HB, HFD 2019 ref. 60

3.2.2.1 Bakgrund och förvaltningsrätten

Mål nr. 2200-16,2201-16 2202-16, 2204-16 2205-16,2206-16, meddelad 2017-07-17

Skatteverket anser i dessa målen att fakturor från två underleverantörer, Mist Mare Bygg & Snöröjning AB och Tonber Bygg AB, i fortsättningen MM respektive TB, avseende inhyrd arbetskraft under 2012, 2013 och 2014 är osanna och att personalen som utfört arbetet istället ska anses vara anställda av Joint Venture Söderströmstunneln HB, i fortsättningen JVS.

Det är i målet enligt domstolen klarlagt att de fakturerade arbetena har utförts av fyra enskilda skeppare, i fortsättningen kallade "skepparna". Deras tjänster har tillhandahållits JVS och fakturerats via de två bolagen MM och TB.

Skatteverket anser att MM och TB inte har bedrivit någon verksamhet utan endast agerat så kallade fakturaskrivande bolag. Verket vidhåller i domstolen sitt överklagande omprövningsbeslut om beskattning det lämnat JVS.

JVS överklagar i förvaltningsrätten Skatteverkets beslut och bestrider både beskattningen och påförandet av skattetillägg. Bolaget yrkar att beslutet upphävs och att beskattning sker i enlighet med bolagets inlämnade skattedeclarationer.

Till grund för sin talan lägger bolaget i huvudsak fram att JVS har anlitat och erlagt ersättning till underentreprenörerna MM och TB. Underentreprenörerna har haft nödvändig registrering och det saknas anledning att bortse från deras F-skattsedel. Det har inte heller utbetalats någon lön till konsulterna som anlitats av MM och TB under den aktuella perioden vilket gör att arbetsgivaravgifter inte ska erläggas. JVS anför även att bolaget haft avdragsrätt för ingående moms på nu aktuella fakturor eftersom de tjänsterna anses förvärvade bolagets verksamhet. Vidare framlägger bolaget att det inte lämnat oriktiga uppgifter vilket gör att efterbeskattning inte kan ske och det därför inte heller finns grund att ta ut skattetillägg.

Fortsättningsvis läggs fram att underentreprenörerna varit registrerade för F-skatt och moms under hela perioden JVS anlitat dessa. Det ska också vara ostridigt att arbete har utförts i enlighet med utställda fakturor. Även konsulterna ska ha ansett att de varit anställda hos underentreprenörerna och inte JVS. JVS anser därmed att underentreprenörerna haft arbetsgivaransvar och därmed skyldiga att erlägga arbetsgivaravgifter för sina konsulter.

Slutligen hävdar JVS att bolaget inte haft kännedom om att underentreprenörerna vid tidpunkten för konsulttjänsterna inte skött sin redovisning eller sina skyldigheter mot det allmänna. Mot denna bakgrunden ska JVS därmed haft rätt till avdrag för ingående moms avseende nu aktuella fakturor. Bolaget hävdar också att de inte lämnat oriktiga uppgifter varför grund för att ta ut skattetillägg saknas.

För bolagets rätt till avdrag ligger bevisbördan på bolaget. För förutsättningarna för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter ligger bevisbördan hos Skatteverket. Beviskravet är för beskattningsåren 2013 och 2014 "sannolikt" och för 2012 "mycket sannolikt" då detta gäller efterbeskattning. Det ankommer följaktligen på Skatteverket att göra sannolikt respektive mycket sannolikt att fakturerade arbeten utförts av personal som ska anses varit anställda av JVS.

Skatteverkets ställning att MM och TB inte bedrivit någon verksamhet utan endast varit fakturaskrivande bolag delas av Kammarrätten i Stockholm i mål nr. 1436-38-16 avseende en av skepparnas inkomstbeskattning åren 2011 till 2013. Denna skepparen är vidare viktig för förvaltningsrättens bedömning och kommer därför benämnas "kaptenen", då personens utförda tjänster var just att vara kapten.

Förvaltningsrätten finner att det inte finns skäl att frångå Kammarrätten i Stockholms bedömning av nämnda mål. Det kan därför inte vara så att underentreprenörerna förmedlat eller tillhandahållit den arbetskraft som utfört arbete hos JVS.

Vidare anser förvaltningsrätten att det inte kan ha undgått JVS att de anlidade underentreprenörerna varit just fakturaskrivande bolag. Denna bedömning grundar sig bland annat på information som kaptenen lämnat JVS angående tidigare anlidade underentreprenörer, bland annat MM och TB, samt Skatteverkets svar på JVS förfrågningar om MM och TBs registreringar av arbetsgivaravgifter, samt faktumet att bolagen avlöst varandra i tiden. Det framgår även av utredningen att fakturering skett efter det att underentreprenörerna avregistrerats som arbetsgivare och under perioder då avtal med JVS saknats.

Trots att avtalen med bolagen som agerat underentreprenör varit utformade som uppdragsavtal samt innehåller kännetecken för sådana avtal anser förvaltningsrätten vid en sammantagen bedömning att kaptenen med de befogenheter han haft inte är att anse som vilken inhyrd konsult som helst, utan ska bedömas vara i ett anställningsförhållande till JVS. Till följd av detta är även de andra konsulterna, tidigare benämnda skepparna, som

kaptenen engagerat att anse som anställda av JVS. Vid denna bedömning har rätten beaktat att konsulterna bland annat arbetat för JVS oavsett vilken av underentreprenörerna som fakturerat arbetet samt att arbetet under en relativt lång period utförts på en båt som ägts av JVS.

Förvaltningsrätten anser även att Skatteverket gjort det mycket sannolikt att det är JVS som ska betraktas som arbetsgivare för de inhyrda konsulterna och inte MM eller TB vilket ger att det är JVS som således ska betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som betalats ut för det utförda arbetet. Således kan inte heller fakturorna från MM och TB anses avse ersättning för inhyrd personal och ska därmed inte läggas till grund för beskattningen.

Då utredningen klargjort att de i målen aktuella fakturorna inte avser ersättning för inhyrd arbetskraft har bolaget lämnat oriktig uppgift dels genom att göra avdrag för ingående moms på fakturorna, dels genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter på ersättningarna som betalats ut till de anlidade konsulterna. Därmed finns grund för efterbeskattning och efterbeskattning på skönsmässig grund avseende arbetsgivaravgifter samt grund för påförande av skattetillägg. Skatteverket har satt ner skattetillägget från 20 till 15 procent då den skattetilläggsgrundande ändringen avseende arbetsgivaravgift och moms medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen.

3.2.2.2 Kammarrätten

Mål nr. 5587-5592-17, meddelad 2018-04-19

I kammarrätten yrkar JVS att Skatteverkets omprövningsbeslut ska upphävas och att att domstolen ska fastställa att beskattning ska ske i enlighet med bolagets inlämnade deklARATIONER.

Vad JVS anför i kammarrätten, som inte tagits upp i tidigare instans, är bland annat att revisionsfirman KPMG genomfört en granskning som visar att JVS rutiner för att säkerställa kostnaders riktighet varit tillräckliga. Det hävdas att faktumet att MM och TB bedömts vara fakturaskrivande bolag inte kan ha någon avgörande betydelse för de aktuella målen och att faktumet att MM och TB ej skött sina inbetalningar av skatter och avgifter inte bör belasta JVS.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkande om ersättning för kostnader ska avslås. I kammarrätten anför Skatteverket bland annat följande. JVS har ägt båten där berört arbete

utförts och utövar där all ledning och styrning. Kaptenen har haft ett sådan särskild relation till JVS där denne haft särskilda befogenheter som innebär att rättsförhållandet mellan dessa är att anse som en anställning.

Verket anför även att om en faktura är osann i den mening att fakturans innehåll inte motsvaras av faktiskt erhållna motprestationer från det fakturerade bolaget saknar det fakturerande bolagets F-skattsedel betydelse. Detta då den som i det fallet åberopar F-skattsedel inte är rätt betalningsmottagare för det utförda arbetet.

Kammarrätten instämmer i sin dom i förvaltningsrättens bedömning att JVS ska betraktas som arbetsgivare för personerna i fråga. Sammantaget finner rätten att det som bolaget anført och det som i övrigt framkommit i målen inte ger anledning att frångå förvaltningsrättens bedömning i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, efterbeskattning och skattetillegg. Därmed avslås överklagandet i dessa delar. Därmed avslås även yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

3.2.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolen

Mål nr. 3161-3166-18, meddelad 2019-12-06

JVS fullföljer sin talan i Högsta förvaltningsdomstolen och yrkar ersättning för kostnader i domstolen. Bolaget anför att det inte kan vara fråga om skenavtal samt att både MM och TB varit godkända för F-skatt. Bolaget framhåller även att skepparna inte varit anställda hos bolaget.

Skatteverket anser i domstolen att överklagandet ska avslås, angående bolagets ersättning för kostnader har verket ingen åsikt.

Verket anför bland annat att avtalen med MM och TB inte motsvarar det verkliga händelseforløppet även om utbetalningar gjorts till bolagens konton. Syftet med att upprätta avtalen och betalningarna har i verkets mening gjorts för att dölja att JVS betalat ersättning till skepparna. Bolagen ska enbart ha upplåtit sina konton för att ta emot ersättning för deras räkning, utfört betalningsförmedling. Därför anser verket att avtalen inte ska ligga till grund för beslut om skatter och avgifter. Därmed saknas betydelse att MM och TB varit godkända för F-skatt eftersom bolagen inte tillhandahållit JVS några tjänster och inte heller mottagit ersättning för arbete från bolaget enligt Skatteverkets mening.

Högsta förvaltningsdomstolen bedömer att huvudfrågan i målet är om det vid uttaget av arbetsgivaravgifter finns förutsättningar att åsidosätta ett uppdragsavtal och bortse från förhållandet att den som i avtalet angetts som uppdragstagare varit godkänd för F-skatt.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att syftet med införandet av F-skattesystemet bland annat var att åstadkomma tydliga och enkla regler om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till uppdragstagare. Rätten påpekar i sammanhanget att den som betalar ut ersättning för arbete ska kunna förlita sig på ett godkännande för F-skatt och att någon skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter inte finns om den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt.

Högsta förvaltningsdomstolen framhäver i sin bedömning att det för att stävja missbruk av systemet, exempelvis i fall då någon som inte är godkänd för F-skatt skjuts in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagaren, infördes särskilda bestämmelser som i väsentlig mån inskränker utrymmet för att åsidosätta ingångna uppdragsavtal och bortse från förhållandet att uppdragstagaren är godkänd för F-skatt och påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter på utbetalade belopp. Dock ska inte ett uppdragsavtal läggas till grund för beslut om skatter och avgifter i de fall det står klart att avtalet inte motsvarar vad parterna kommit överens om, fastställt i RÅ 2007 ref. 61 I och II.

Avtalen mellan JVS och MM respektive TB är utformade som avtal för inhyrning av personal. Dock anser Skatteverket att avtalen inte motsvarar vad parterna egentligen kommit överens om, utan endast för att dölja att JVS betalat ersättning till personer som är att anse som anställda av JVS. Domstolen ska ta ställning till huruvida det finns fog för den slutsatsen. Det är ostridigt att arbeten som avses i de aktuella avtalen och fakturorna har utförts i omfattningen som anges i avtalen, samt att ersättning för dem har fakturerats och betalats i enlighet med avtalen. Att ersättningen för respektive personalkategori låg på en nivå som en utomstående självständig näringsidkare fakturerat har inte heller ifrågasatts. Det har inte gjorts gällande att någon del av ersättningen har betalats tillbaka till JVS eller dess företrädare. Av detta anser domstolen följer att de fakturerade beloppen klart överstiger vad JVS skulle behövt betala i lön och arbetsgivaravgifter.

Således anser domstolen att detta med styrka talar för att parternas avsikt varit den som avtalen gett uttryck för.

Att MM och TB inte har deklarerat samt betalat skatter och avgifter är ett agerande av missbrukskaraktär, som är avsett att motverkas genom ett återkallande av F-skatt, vilket skett i det aktuella fallet. Detta agerande anser domstolen inte ger något stöd för slutsatsen att avtalen inte har den innebörd de ger uttryck för.

Utöver detta har Skatteverket åberopat omständigheter relaterade till hur uppdraget genomförts. Nämligen förhållandet att en person haft stor frihet att organisera och bestämma över utförandet av arbetet. Detta talar, enligt domstolen, inte emot att det har varit fråga om ett uppdragsförhållande, snarare tvärtom.

Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att utredningen i målen inte ger stöd för slutsatsen att avtalen mellan JVS och MM respektive TB inte motsvarar vad parterna egentligen har avtalat om. Därför ska arbetsgivaravgifter inte tas ut på de ersättningar som har betalats till dessa bolag för de arbeten som utförts ombord på JVS skepp samt att JVS har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Överklagandet bifölles.

Därmed finns det även förutsättningar att bevilja JVS ersättning för kostnader, vilket de fick, för kostnader i underrätterna och hos Skatteverket.

3.2.3 K Åkerlund, Måleri Aktiebolag L Åkerlund, HFD 2019 ref. 6

3.2.3.1 Bakgrund och förvaltningsrätten

Mål nr. 7225-15, 7229-15 och 7231-15, meddelad 2016-09-18

Måleri Aktiebolag L Åkerlund, nedan "Måleri AB", bedriver måleriverksamhet. Under perioden 1 september 2012 till 31 december 2013 kostnadsförde bolaget fakturor från Tektra Konsult AB, nedan "TK", omfattande drygt 4 000 000 kronor som avsåg inhyrda målare. Skatteverket gjorde en begränsad revision hos Måleri AB som avsåg kontroll av de fakturor TK ställt ut. Detta resulterade i att bolaget vägrades avdrag för inhyrd personal och i stället medgavs avdrag med samma belopp för löner. Anledningen var att Skatteverket ansåg att fakturorna från TK var osanna i den mening att personalen som utfört arbetet fakturorna avsåg inte hade tillhandahållits av TK, utan var anställda i Måleri AB. Av beloppet ansågs drygt 1 800 000 kronor ha betalats tillbaka till Måleri AB:s företrädare K Åkerlund, nedan "KÅ". Detta resulterade i att Skatteverket höjde dennes inkomst av tjänst för beskattningsåren 2012 och 2013 med sammanlagt cirka 1 800 000 kronor samt påförde skattetillägg i enlighet med reglerna om skönsbeskattning. Tillägget var 40% av den skatt som skulle betalas på höjningen.

Utöver detta påfördes bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter samt skattetillägg enligt reglerna om skönsbeskattning.

I förvaltningsdomstolen yrkade KÅ att förvaltningsrätten förklarar att Skatteverkets beslut ska anses sakna laga verkan och att ärendet återförvisas till Skatteverket; att förvaltningsrätten ändrar Skatteverkets beslut på så sätt att inkomster inte påförs, alternativt påförs med ett lägre belopp; att förvaltningsrätten ändrar Skatteverkets beslut avseende påförande av skattetillägg på så sätt att skattetillägg inte påförs, alternativt påförs med lägre belopp; samt att förvaltningsrätten medger ersättning för biträdeskostnader vad gäller ärendet hantering vid Skatteverket samt vid processen i förvaltningsrätten.

Skatteverket vidhåller de överklagade besluten.

Förvaltningsrätten anser i sin dom att det inte framkommit så pass allvarliga brister i Skatteverkets kommunikationsskyldighet, utredning, revisionspromemoria, eller beslut för att beslutet ska undanröjas och ärendet återförvisas till Skatteverket för förnyad handläggning. Inte heller anser förvaltningsrätten att Skatteverket gjort en otillåten taleändring angående det bakomliggande händelseförloppet som KÅ påstått. Dennes yrkande om att målen ska återförvisas avslås därför.

Förvaltningsrätten finner det även sannolikt att Måleri AB frigjort medel genom osanna fakturor och att dessa medel delvis kommit KÅ, i egenskap av företrädare för bolaget, tillgodo i form av lön.

Rätten finner inte något skäl för att göra någon annan bedömning i fallet vilket ger att KÅ för beskattningsåren 2012 och 2013 ska beskattas i enlighet med Skatteverkets beslut. Vad KÅ anfört om att beskattas för uttag istället för lön föranleder ingen annan bedömning, överklagandet avslås i den delen.

Förvaltningsrätten anser inte att skattetillägget Skatteverket påfört bolaget fattats grundats på skönsbeskattning och undanröjde därför Måleri ABs påförda skattetillägg. Domstolen anser inte heller i denna fråga finns skäl att frångå den bedömningen. Därmed bifalls KÅs överklagande på så sätt att skattetillägget för 2012 och 2013 undanröjs.

Då KÅ vunnit delvis bifall i domstolen är denne därför berättigad till viss ersättning för kostnader i målet.

3.2.3.2 Kammarrätten

Mål nr. 5006-5008-16, meddelad 2017-09-26

I kammarrätten framför nu Skatteverket, utöver vad som tidigare uppgetts, att verket använt en matematisk modell med flera osäkerhetsmoment för att beräkna lönen till den svarta arbetskraften och fakturautställare. Kvarvarande belopp har sedan påförts företagsledare. Detta beloppet hävdar myndigheten således bygger på skönsmässiga uppskattningar. Därmed har KÅ, genom att inte redovisa detta beloppet i sin inkomstdeklaration, lämnat oriktig uppgift.

Skatteverket påpekar även att två av Måleri ABs kunder inte haft kännedom om att bolaget har anlitat underentreprenörer, trots att detta varit ett krav enligt avtal mellan parterna. Skatteverket framhåller även att uttagen inte kan anses utgöra utdelning till KÅ utan istället ska anses som lön. Detta bland annat eftersom KÅ haft en relativ hög redovisad lön från bolaget vilket i sig inte utesluter att även andra uttag som gjorts från bolaget kan anses utgöra löneutbetalningar, personen har även genom sitt inflytande i bolaget kunnat bestämma huruvida uttagen ska göras eller ej.

KÅ vidhåller i kammarrätten att Skatteverket inte kommunicerat på ett korrekt sätt och därmed inte uppfyllt sin kommunikationsskyldighet. KÅ anför även att Skatteverket gör en otillåten taleändring när verket i kammarrätten anför en ny grund för skattetillägg genom att hävda att han lämnat en oriktig uppgift.

KÅ anför även att faktumet att Måleri AB behandlat TK på samma sätt som alla andra underentreprenörer samt att det inte finns något som tyder på återbetalningar från TK till bolaget snarare tyder på att TK inte varit ett fakturaskrivande bolag utan istället bedrivit svart verksamhet.

Återigen anför KÅ att om denne ska beskattas för uttag ur Måleri AB ska detta ses som utdelning och inte som lön. Detta utvidgas i denna instans med argumentationen att beskattningen i så fall ska ske i enlighet med 57 kapitlet IL, som avser situationer där aktieägaren är aktiv i bolaget, vilket skulle göra att om uttagen skulle vara att anse som lön hade lönen från bolaget inte stått i proportion till personens arbetsinsats.

KÅ påpekar även att Skatteverkets beslut inte utgör någon skönsbeskattning då beskattningsunderlaget är detsamma som beloppet fakturorna från TK uppgår till.

I frågan om påstådda brister i Skatteverkets kommunikation, utredning och handläggning gör inte kammarrätten någon annorlunda bedömning än förvaltningsrätten. Därmed saknas skäl att återförvisa målen till Skatteverket och överklagandet avslås i den delen.

Kammarrätten har samma dag i dom 5009-5012-16 funnit att Måleri AB har använt sig av osanna fakturor och att en del av medlen som frigjorts genom den osanna faktureringen tillfallit KÅ. Rätten ansåg även att arbetsgivaravgifter relaterade till ersättningen som tillfallit KÅ skulle utgå i enlighet med 57 kapitlet IL. Utöver detta ansåg rätten att Skatteverkets omprövningsbeslut var att se som en skönsbeskattning och att skattetillägg därmed skulle utgå. Kammarrätten har inte funnit skäl att i detta mål göra någon annan bedömning vad gäller hur mycket som tillfallit KÅ eller i vilket inkomstslag det ska beskattas. Därmed bifalls KÅs överklagande delvis och det blir Skatteverkets uppgift att beräkna hur mycket av det belopp som tillfallit KÅ som ska beskattas i inkomstslaget kapital respektive tjänst, med beaktande av reglerna i 57 kapitlet IL.

Kammarrätten anser inte att skäl för befriande från skattetillägg för KÅ finns, varken helt eller delvis.

3.2.3.3 Högsta Förvaltningsdomstolen

Mål nr. 6757-6759-17, meddelad 2019-02-07

Skatteverket yrkar i Högsta förvaltningsdomstolen att KÅs uttag ska behandlas som lön och inte som utdelning. Till stöd för detta anför Skatteverket att valfriheten som tillkommer delägare i fåmansföretag att tillgodogöra sig bolagets resultat som lön eller utdelning inte gäller en i bolaget aktiv delägare om uttaget möjliggjorts genom bokföring av osanna fakturor.

Den omtvistade frågan i målet avser de skattemässiga och avgiftsmässiga konsekvenserna av bolagets mellanhavanden med TK.

Underinstanserna har funnit fakturorna från TK osanna i den mening att de inte avsett ersättning för personal tillhandahållen av TK, utan av personal som istället är att anse som anställd av Måleri AB. Som följd av detta har Måleri AB nekats avdrag för fakturorna och istället medgetts avdrag för lönekostnader med samma belopp.

En av huvudomständigheterna underinstanserna stödde sin bedömning på var det faktum att företrädaren för bolaget inte kände till vem eller vilka som var företrädare eller ägare av TK. Utöver detta har Måleri ABs ägare, KÅ, beskattats för uttag ur bolaget. Nämnade uttag anser Skatteverket utgöra lön, medan kammarrätten anser att det ska beskattas som utdelning. Vidare har bolagets ägare påförts skattetillägg.

Endast Skatteverket har överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen för att få frågan prövad huruvida uttaget som KÅ ansetts gjort ska behandlas som lön eller utdelning på kvalificerade andelar.

Högsta förvaltningsdomstolen finner att utredningen i målen inte ger stöd för att de arbetena som fakturorna avser inte skulle ha utförts av personal som TK tillhandahållit och att det därmed inte finns något fog för slutsatsen att fakturorna är osanna. Detta innebär att det varken finns skäl att beskatta KÅ för lön eller utdelning från bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen avslår därmed Skatteverkets överklagande.

Domstolen påpekar att omständigheten att KÅ eller Måleri AB inte känt till vem eller vilka som var företrädare eller ägare av TK saknar betydelse för om fakturorna är sanna eller inte. Trots att KÅ inte själv överklagat kammarrättens avgörande anser Högsta förvaltningsdomstolen att det föreligger särskilda skäl, att med stöd av 29 § förvaltningsprocesslagen, besluta till det bättre för KÅ och därmed undanröja underinstansernas avgöranden, då denne blivit för stängt bedömd i underinstanserna.

3.2.4 Haga Mark & Anläggnings AB, HFD 2012 ref. 69 III

3.2.4.1 Bakgrund och länsrätten

Mål nr. 25559-08, 25560-08, 25561-08, 25562-08, 25563-08 och 25564-08, meddelad 2009-03-06

Vid en skatterevision hos Haga Mark & Anläggnings AB, nedan HMA, framkom att bolaget under år 2004 och 2005 bokfört fakturor från Man Management Swedia AB, nedan MM, avseende markarbeten. Med anledning av detta fann Skatteverket i omprövningsbeslut den 26 augusti 2008 att det var mycket sannolikt att MM var ett så kallat fakturabolag som inte hade någon annan verksamhet än att ställa ut osanna fakturor samt att fakturorna från MM inte motsvarat någon prestation utförd av bolaget. Förutsättningar för eftertaxering respektive efterbeskattning ansågs föreligga.

Skatteverkets beslut innebar att HMAs inkomsttaxering för taxeringsåret 2006 ändrades med hänsyn dels till höjning för osanna fakturor, dels minskning för oredovisad lön och arbetsgivaravgifter. Detta ledde till en total nedsättning av taxeringen. Gällande mervärdesskatt för beskattningsåren 2004 och 2005 påfördes bolaget ytterligare skatt samt ett skattetillägg. Gällande arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2004 och 2005 höjdes bolagets avgiftsunderlag vilket resulterade i ytterligare avgifter.

HMA överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut hos länsrätten och yrkade att Skatteverkets beslut skulle undanröjas samt att taxeringen skulle ske i enlighet med inlämnade skattedeclarationer.

Bolaget anförde att detta anlitat underentreprenörer för att klara av arbetsbelastningen under delar av året. Den aktuella underentreprenören, MM, anlidades vid ett fåtal tillfällen till ett förhållandevis lågt belopp. Bolaget kontrollerade att underentreprenören innehade F-skattsedel samt att bolaget i övrigt skött sina åtaganden gentemot Skatteverket samt inlämnat årsredovisning till Bolagsverket. HMA anser att fallet att underentreprenören skulle bedrivit verksamhet av mindre seriös karaktär, som att sälja fakturor, inte är något som kan lasta HMA.

Skatteverket vidhöll sina tidigare ställningstaganden.

Länsrätten gjorde bedömningen att vad bolaget anført till stöd för sin talan och vad som i övrigt framkommit i målet inte ger domstolen anledning att göra annan bedömning än vad Skatteverket gjort. Detta gäller även frågorna avseende eftertaxering, efterbeskattning och skattetillägg. Länsrätten avslår därmed överklagandet.

3.2.4.2 Kammarrätten

Mål nr. 3645-09 meddelad 2010-04-06

I kammarrätten vidhåller HMA vad som tidigare sagts samt anför utöver detta att bolaget är helt oförstående till att bevisbördan i skattemål ska bedömas annorlunda än bevisbördan i mål gällande skattebrott.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde att när verket gjort något sannolikt, eller mycket sannolikt vid eftertaxering eller efterbeskattning, kan bolaget inte freda sig från ansvar genom att enbart ha kontrollerat att den anlitate underentreprenören innehaft F-skattsedel, varit registrerad för mervärdesskatt m.m. Verket anför även att det för beskattning inte krävs att de kan visa att oredovisade eller frigjorda medel faktiskt kommit företagsledaren till godo, det är tillräckligt att verket kan visa att inkomsterna inte har redovisats i fåmansaktiebolaget respektive att medel har frigjorts i fåmansbolaget genom falsk eller osann faktura. Det är tillräckligt att Skatteverket gjort "mycket sannolikt" att

fakturorna är osanna.

Skatteverket anför vidare att såväl de årsredovisningar som MM lämnat fram till tidpunkten för rättegången liksom andra uppgifter som lämnats till Skatteverket styrker att det inte förekommit någon verksamhet i MM under en period omfattande både 2004 och 2005 då HMA nyttjade fakturor från MM. Därmed anser Skatteverket att fakturorna inte kan vara sanna. Skatteverket anser därmed att MM ingår i ett upplägg med syftet att tillhandahålla osanna fakturor för att frigöra medel för företagsledaren eller för att betala svarta löner.

Kammarrätten konstaterar att den första frågan rätten har att ta ställning till är bevisbördans placering. Här konstateras att den som har lättast att prestera bevisning ska göra detta. Det leder till att den skattskyldige normalt måste vara beredd att prestera bevisning för en uppgiven kostnad för att kunna erhålla ett ifrågasatt avdrag. Om Skatteverket genom eftertaxering eller efterbeskattning avser vägra den skattskyldige ett tidigare medgivet avdrag konstaterar rätten att omvänd bevisbörda gäller.

Den andra frågan kammarrätten ska ta ställning till är vilka beviskrav som ska ställas på Skatteverket. Rätten konstaterar här att det generellt inte ställs lika höga krav på bevisning i mål om efterbeskattning som i brottmål. Det kan här ankomma på den skattskyldige att komma med förklaringar som är trovärdiga till de förhållanden som Skatteverket gör gällande. Skatteverket har i målen gjort gällande att bolaget, genom sin företrädare, köpt oriktiga fakturor från MM i syfte att dölja uttag av likvida medel ur bolaget och för att tillgodogöra sig mervärdesskatt.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet finner kammarrätten att de fakturor HMA har betalat till MM inte motsvarar ersättning för utfört arbete. Därmed har skyldighet för HMA att betala arbetsgivaravgifter för utbetald lön till bolagets företrädare förelegat. Rätten finner också att då det varit fråga om osanna fakturor har Skatteverket haft fog för att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt och att påföra skattetillägg.

Rätten anser inte att det föreligger skäl att medge befrielse från påförda skattetillägg och avslår därför överklagandet.

3.2.4.3 Högsta Förvaltningsdomstolen

Mål nr. 3602-3605-10, meddelad 2012-04-18

HMA fullföljde sin överklagan till Högsta Förvaltningsdomstolen, bolaget anförde inget nytt.

Skatteverket bestred överklagandet. Verket anförde bland annat att skriftliga avtal saknades. Utöver detta anförde verket att MM i nära anslutning till att HMA betalat de nämnda fakturorna tagit ut pengarna i kontanter. Det är Skatteverkets uppfattning att dessa kontanter återförts till HMA. Skatteverket vidhåller vad verket lagt fram i föregående instanser.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning är att frågan i målet gäller huruvida fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte utförts av personal anställd av MM eller av personal som hyrts in av MM, utan istället av personal som är att anse som anställd av HMA.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen visar utredningen i målen att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det förekommit osanna fakturor i MMs verksamhet. Domstolen påpekar dock att detta inte med automatik innebär att samtliga av bolagets kunder varit delaktiga i detta förfarande. Varje fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i det aktuella fallet.

Då det i målet är fråga om eftertaxering och efterbeskattning ligger bevisbördan för att HMA köpt osanna fakturor och därmed lämnat oriktig uppgift på Skatteverket. Högsta förvaltningsdomstolen anser inte att omständigheten att MM må ha ägnat sig åt försäljning av sådana fakturor är tillräckligt för att uppfylla beviskraven som gäller i målen.

Domstolen anser att det bör noteras att Skatteverket inte gjort gällande att HMA anlitat något annat företag som ägnat sig åt handel med osanna fakturor, utan att det endast är fakturorna från MM som ifrågasatts.

När det kommer till omständigheter som ger stöd för HMAs inställning i målen anser rätten att det bör nämnas att HMA obestritt uppgett att MMs ägare vid den aktuella tiden drev minst tre andra företag, som bestod i två bemanningsföretag och ett redovisningsföretag, vilket enligt rätten gör att denne inte framstår som en typisk målvakt.

Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att det inte framkommit tillräckliga skäl för att, med beviskraven som gäller vid eftertaxering och efterbeskattning, underkänna fakturorna från MM. Överklagandet ska därmed bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

3.2.5 Nya Inrednings Montage i Vellinge AB

3.2.5.1 Bakgrund och förvaltningsrätten

Mål nr. 5604-5610-18, meddelad 2019-03-28

Nya Inrednings Montage i Vellinge AB, nedan NIM, bedriver montering av kontorsinredningar. Bolaget anlitar ibland underentreprenörer för att främst utföra arbete av mindre kvalificerad art.

I förvaltningsrätten överklagar bolaget beslut från Skatteverket och yrkar att detta beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, ingående mervärdesskatt och skattetillägg undanröjs. Bolaget anför i förvaltningsrätten att bolaget kontrollerat att underentreprenörerna haft F-skattsedel innan eller i samband med att de anlåtats. Vidare anför bolaget att det anlitat olika underentreprenörer under de aktuella åren, 2014-2016, varav tre av dessa visat sig missköta sina åtaganden mot Skatteverket. Underentreprenörerna har enligt NIM bedrivit eller bedriver reell verksamhet samt påpekar att det inte finns några omständigheter som antyder att bolaget skulle mottagit några medel i form av återbetalning från sina underentreprenörer. Bolaget bestrider därmed förekomsten av osanna fakturor samt vidhåller att det inte lagts fram något material från Skatteverket som tyder på att det föreligger anställningsförhållanden mellan NIM och den inhyrda personalen. Vidare anser bolaget inte att det faktum att de omtvistade underentreprenörernas brister gällande redovisning av arbetsgivaravgifter och utbetalda löner är tillräckligt för att påföra NIM ansvar för arbetsgivaravgifter.

Skatteverket anför bland annat som bevis för att det förekommit svart arbetskraft att personer som angetts som anställda på NIM:s, hemsida enligt bolagets kontrolluppgifter till Skatteverket ska ha anställts först vid en senare tidpunkt. Utöver detta anför verket att bolaget har lämnat olika uppgifter om hur många personer från underentreprenörerna som arbetat för bolaget.

NIM vidhåller att det vid jämförelse mellan fakturor från bolaget till slutkund och fakturor från underleverantörer framgår att underleverantörerna har tillhandahållit de tjänster som anges på fakturorna och att de stämmer överens med de verkliga förhållandena.

I förvaltningsrättens bedömning konstateras att det till följd av HFD 2012 ref. I-III ofta saknas anledning att vid beskattning av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor utställda av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Om det ändå skulle finnas anledning att ifrågasätta riktigheten av sådan faktura kan det för den som yrkar

avdrag för fakturabeloppet bli aktuellt att visa att det som fakturan avser verkligen tillhandahållits.

Frågan för domstolen är om det framkommit sådana omständigheter att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av de ifrågasatta fakturorna från underentreprenören. Av utredningen i målen framgår att det i den ifrågasatta underentreprenörens bokföring saknas spår av fakturorna som ställts ut till NIM. Det framgår att fakturorna överlåtits till ett utomstående bolag som efter att ha mottagit betalning av fakturorna har gjort kontantuttag. Utöver detta har betalning av fakturor gjorts kontant och varken det just nämnda utomstående bolaget samt underentreprenörerna har redovisat mervärdesskatt på de aktuella fakturorna. Utöver detta anser rätten att företrädarna i en av de ifrågasatta underentreprenörerna är att betrakta som målvakter.

Då utredningen i målen kommit fram till att fakturorna i fråga upprättats efter samma mall, trots att de ställts ut av olika underentreprenörer, samt att fakturorna från de olika ifrågasatta underentreprenörerna avlöst varandra i tid delar förvaltningsrätten bedömningen att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av de aktuella fakturorna. Därmed ankommer det på bolaget att visa att det fakturorna avser vad som verkligen tillhandahållits. Rätten anser inte att NIM kunnat presentera något som styrker detta, vad bolaget anfört och åberopat visar inte att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft och inköp av varor från de aktuella underentreprenörerna. Således delar förvaltningsrätten bedömningen att fakturorna är osanna och därför inte ska läggas till grund för beskattningen. Därmed faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Mot bakgrund av att bolaget varit i behov av extra arbetskraft för att tillhandahålla tjänster de fakturerat sina kunder finner förvaltningsrätten att det är sannolikt att fakturabeloppen använts för att avlöna svart arbetskraft i bolaget. Rätten anser att arbetsgivaravgifterna och skatteavdragen avseende de svarta lönerna ska bestämmas på samma sätt som Skatteverket gjort.

Mot bakgrund av vad som anförts som skäl för bedömningen att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av fakturorna i fråga anser förvaltningsrätten att det klart framgår att arbetskraften och varorna inte tillhandahållits av underentreprenörerna och att de därmed är osanna. Därmed, genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på osanna fakturor, att underlåta att redovisa arbetsgivaravgifter på ersättningar som betalats ut till svart arbetskraft i bolaget och att underlåta att göra skatteavdrag på nämnda ersättningar anser rätten att NIM lämnat oriktiga uppgifter. Till följd av detta föreligger förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg. Skäl för befrielse till detta, utöver det som Skatteverket tidigare medgett, har inte framkommit enligt domstolen.

3.2.5.2 Kammarrätten

Mål nr. 2454-19, 2455-19, 2457-19, 2459-19, 2461-19, 2465-19, 2467-19, meddelad 2019-12-16

NIM yrkar i kammarrätten att Skatteverkets beslut om arbetsgivaravgifter, skatteavdrag, ingående mervärdesskatt och skattetillägg undanröjs. Bolaget vidhåller vad som sagts i föregående instans och fortsätter att påpeka diverse brister i Skatteverkets bevisning. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Verket anför, utöver vad som lagts fram i lägre instans, att NIM tillämpat avvikande betalningsmetoder för betalningarna till de aktuella underentreprenörerna.

Frågan i målet kammarrätten ska ta ställning till är om fakturorna är osanna i den mening att arbetet inte utförts av personal anställda hos underentreprenörerna utan istället av personal som ska anses ha varit anställda av bolaget.

I likhet med i förvaltningsrätten redogörs även i denna instans, med hänvisning till HFD ref. 69 I-III och 2019 ref. 6, för att det vid beskattningen av en näringsidkare ofta saknas anledning att ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Om det trots detta finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en sådan faktura kan det bli aktuellt för den som yrkar avdrag för fakturabeloppet att visa att det som fakturan avser verkligen tillhandahållits.

När det kommer till rättens bedömning av osanna fakturor konstaterar kammarrätten att bolaget inte kunnat presentera skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelse eller entreprenadavtal. Bolaget har inte heller kunnat uppge namn och andra personuppgifter för den inhyrda personalen. Med beaktande av uppdragens art, ersättningarnas storlek och omfattningen av kontanta betalningar finner rätten det anmärkningsvärt att NIM inte säkerställt att det funnits underlag för kontroll av yrkade avdrag. Rätten konstaterar även att bolaget inte verkar kontrollerat de fakturerande bolagens ställning förutom att de innehaft F-skattsedel.

Eftersom bolaget inte heller förmått göra sannolikt att de aktuella fakturorna avser ersättning för tjänster eller material från underentreprenörerna finner kammarrätten att fakturorna inte ska läggas till grund för beskattningen. Rätten anser således att fakturorna från underentreprenörerna är osanna i den mening att arbetena inte utförts av personal anställda av dem utan av personal som ska anses ha varit anställda i bolaget. Omständigheten att

Skatteverket inte kan visa att fakturabeloppen återgått till NIM anser rätten vid denna bedömningen sakna betydelse.

Då det till följd av detta inte förekommit några transaktioner mellan bolaget och de aktuella underentreprenörerna kan inte avdrag för mervärdesskatt som de fakturerat medges enligt rätten.

I frågan om skattetillägg gör kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten, förutsättningar att påföra skattetillägg anses därmed föreligga.

I skrivande stund har målet endast tagits upp förvaltningsrätten och kammarrätten.

3.3 Sammanfattning

I det första målet, gällande Romateatern, yrkar Skatteverket på att återbetalningar från nyckelpersoner i bolaget tillbaka till bolaget ska behandlas som återbetalning av lön. Detta medför även ändring av moms och arbetsgivaravgifter samt skattetillägg. Förvaltningsrätten fann i målet ingen anledning att frångå Skatteverkets bedömning. Rätten anser även att betalda konsultarvoden från bolaget till nämnda nyckelpersoner istället var att anse som lön för utfört arbete.

Då företaget gjort avdrag för konsultarvodena och ingående moms samt till följd av behandlingen av konsultarvodena som ersättning, ej klassificerad som lön, skulle bolaget ansetts lämnat oriktiga uppgifter vilket gav skäl att påföra bolaget skattetillägg.

I kammarrätten lyftes faktum fram att personerna innehade F-skattsedel. Trots detta instämde kammarrätten i förvaltningsrättens bedömningar.

Vid prövning i Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade rätten att personerna i fråga varit godkända för F-skatt samt åberopat detta skriftligen. Till följd av detta konstaterade domstolen att det, i enlighet med socialavgiftslagen, inte förelåg någon skyldighet för företaget att erlägga några arbetsgivaravgifter på de omtvistade ersättningarna.

I nästkommande mål, Joint Venture Söderströmstunneln HB, anser Skatteverket att fakturor från två underentreprenörer, som vid tillfället varit godkänd för F-skatt, avseende inhyrd arbetskraft är osanna och att den från underentreprenörerna i fråga inhyrda personalen ska anses vara anställd av bolaget. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att bolaget i fråga är

att anse som arbetsgivare för de från underentreprenörerna inhyrda konsulterna. Till följd av att fakturorna inte avsett ersättning för inhyrd arbetskraft ansågs bolaget ha lämnat oriktig uppgift dels genom att göra avdrag för ingående moms på fakturorna i fråga, dels genom att bolaget inte redovisat arbetsgivaravgifter på konsulternas ersättningar. Rätten fann att det därmed fanns grund för efterbeskattning och påförande av skattetillägg.

Kammarrätten instämde i sin dom i förvaltningsrättens bedömning och ansåg att bolaget var att anse som arbetsgivare för de från underentreprenörerna inhyrda konsulterna.

Sammanfattningsvis ansåg kammarrätten att det inte fanns anledning att frångå förvaltningsrättens bedömning i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, efterbeskattning och skattetillägg.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade som huvudfråga i målet om det vid uttaget av arbetsgivaravgifter finns förutsättningar att åsidosätta ett uppdragsavtal och bortse från förhållandet att den som i avtalet angetts som uppdragstagare varit godkänd för F-skatt. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avtalen mellan bolaget och underentreprenörerna motsvarade vad parterna egentligen avtalat. Därmed ansåg domstolen att arbetsgivaravgifter inte skulle tas ut på de ersättningar som bolaget betalat till underentreprenörerna samt att bolaget hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Nästkommande mål, K Åkerlund samt Måleri Aktiebolag K Åkerlund, gäller osanna fakturor där Skatteverket hävdar att inhyrd personal likt i de föregående målen är att anse som anställda i bolaget i fråga. De osanna fakturorna hävdades i detta målet ha frigjort medel för att berika bolagets företrädare i form av lön. Till följd av detta påfördes bolaget arbetsgivaravgifter samt skattetillägg. Förvaltningsrätten instämde i Skatteverkets bedömning med avvikelsen att rätten undanröjde det påförda skattetillägget.

Även kammarrätten ansåg att bolaget använt sig av osanna fakturor och att en del av medlen som därmed frigjorts tillfallit den omtvistade företrädaren. Rätten ansåg även att skattetillägg skulle utgå både för bolaget och företrädaren.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att utredningen i målen inte gett stöd för att de arbetena som de aktuella fakturorna avsåg inte skulle ha utförts av personal som TK tillhandahållit och att det därmed inte finns något fog för slutsatsen att fakturorna var osanna. Detta innebar att det inte heller fanns skäl att beskatta företrädaren för lön eller utdelning från bolaget.

I Följande mål, Haga Mark & Anläggnings AB, ansåg Skatteverket att bolaget anlidade en underentreprenör som ställde ut osanna fakturor samt att dessa fakturor inte motsvarat någon prestation gentemot bolaget i fråga. Underentreprenören i fråga var godkänd för

F-skatt. Skatteverket ansåg att förutsättningar för eftertaxering, efterbeskattning och skattetillägg förelåg. Länsrätten fann att det inte fanns skäl att göra annan bedömning än vad Skatteverket gjort.

Kammarrätten gjorde bedömningen att de aktuella fakturorna inte motsvarat ersättning för utfört arbete och att det därmed förelåg skyldighet för bolaget att erlägga arbetsgivaravgifter. Utöver detta fann rätten att det till följd av de osanna fakturorna var rätt att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt och att påföra skattetillägg.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att det med beviskraven som föreligger vid eftertaxering och efterbeskattning fanns tillräcklig skäl att underkänna fakturorna från underentreprenören. Till följd av detta upphävde Högsta förvaltningsdomstolen underinstansernas avgöranden.

I det sista målet, Nya Inrednings Montage i Vellinge AB, hade bolaget anlitat underentreprenörer som innehåft F-skattsedel. Även i detta målet hävdar Skatteverket att det förekommit osanna fakturor från underentreprenörer samt att dessa fakturor inte motsvarat vad som verkligen tillhandahållits. Syftet med de osanna fakturorna ska även ha varit att avlöna svart arbetskraft.

Förvaltningsrätten fann att det fanns skäl att ifrågasätta fakturornas riktighet och att det var sannolikt att fakturabeloppen använts för att avlöna svart arbetskraft samt att fakturorna därmed var osanna. Till följd av detta, att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på osanna fakturor, att underlåta att redovisa arbetsgivaravgifter på ersättningar som betalats ut till svart arbetskraft i bolaget och att underlåta att göra skatteavdrag på nämnda ersättningar ansåg rätten att bolaget lämnat oriktiga uppgifter. Till följd av detta förelåg förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg. I frågan om skattetillägg gjorde kammarrätten alltså samma bedömning som förvaltningsrätten, förutsättningar att påföra skattetillägg ansågs föreligga.

Rätten fann det även anmärkningsvärt, med beaktande av uppdragets art, ersättningarnas storlek och omfattningen av kontanta betalningar, att bolaget inte säkerställt att det funnits underlag för kontroll av yrkade avdrag.

Kammarrätten ansåg att fakturorna från underentreprenörerna var osanna i den mening att arbetena inte utförts av personal anställda av dem utan av personal som ska anses ha varit anställda i bolaget. Då det till följd av detta inte förekommit några transaktioner mellan bolaget och de aktuella underentreprenörerna medgav inte domstolen avdrag för mervärdesskatt som underentreprenörerna fakturerat. Rätten konstaterade även att bolaget

inte verkar kontrollerat de fakturerande bolagens ställning förutom att de innehaft F-skattsedel.

4. Analys

Efter en sammanfattning av rättsfallen kan förenklat sägas att underrätterna tenderar att gå på Skatteverkets linje, godta verkets argument och bevisning samt avslå överklagandena, medan HFD tenderar att upphäva underinstansernas avgöranden.

Som anförs i kapitel 3.2.1 i målen om Romateatern AB finner förvaltningsdomstolen ingen anledning att frångå Skatteverkets bedömning i målen. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning. Förvaltningsrätten framför specifikt att faktumet att personerna i fråga i målen innehåft F-skattsedel inte medför skäl att göra någon annorlunda bedömning.

Trots att Skatteverket ändrar åsikt och begär att HFD ska undanröja underinstansernas avgöranden prövas frågan om de aktuella personernas innehav av F-skattsedel.²⁹ HFD konstaterar i sin bedömning, vilket framgår av kapitel 3.2.1.3, att godkännandet av F-skattsedel är något som framkommit i målen samt är vad som blir centralt för domstolens avgörande.

Att målet blir något annorlunda på grund av Skatteverkets ändrade ställning är inget som ändrar det faktum att vad kammarrätten ansåg sakna betydelse i sin bedömning, nämligen innehavet av F-skattsedel, var det som HFD tog fasta på i sin bedömning.

Det är anmärkningsvärt att HFD bedömer innehavet av F-skattsedel på ett sätt som får rakt motsatt konsekvens för målets bedömning mot hur kammarrätten väljer att tolka innehavet av F-skattsedel.

I följande fall, som redogörs för i kapitel 3.2.2, finns en rad likheter med föregående tillvägagångssätt. Förvaltningsrätten väljer även här att döma till Skatteverkets fördel. Rätten anser att, baserat på bland annat hur underentreprenörerna i frågan skött sin registrering av arbetsgivaravgifter samt att underentreprenörernas uppdrag har avslutats varandra i tiden, det inte kan ha undgått det överklagande bolaget att underentreprenörerna de anlitat endast varit fakturaskrivande bolag. Rätten medger dock att avtalen bolaget i fråga haft med sina underentreprenörer är utformade på ett sätt som kännetecknar uppdragsavtal, något som HFD senare lägger stor vikt vid, men att detta saknar betydelse då en av de från underentreprenörerna anställda har haft stora friheter i utövandet av sina uppdrag. Följden av att just denna personen haft stora friheter i utförande av arbetet blir i detta fallet att förvaltningsdomstolen väljer att, inte bara personen i fråga, utan alla inhyrda konsulter som

²⁹ Se 3.2.1.3

är underställda denne är att anse som anställda i det överklagande bolagets organisation. Förvaltningsrätten fann att Skatteverket gjort detta förhållande mycket sannolikt.

Även i detta målet instämde kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning utan att anföra något nytt.

Högsta förvaltningsdomstolen väljer att i prövningen av anställningsförhållandet för de inhyrda konsulterna hänvisa till vad som fastställts i RÅ 2007 ref. I och II, nämligen att uppdragsavtal inte ska läggas till grund för en bedömning i fall då det står klart att avtalet inte motsvarar vad parterna kommit överens om.³⁰

Vid prövningen av om ett faktiskt uppdragsförhållande föreligger gör HFD motsatt bedömning mot förvaltningsrätten. HFD menar nämligen att det faktum att en inhyrd konsult har stor inflytande över arbetet inte är något som talar mot att ett uppdragsförhållande föreligger, utan snarare tvärtom. Utöver detta tar HFD fasta på att faktumet att underentreprenörerna inte betalat sina skatter och avgifter är ett missbruk som lett till att deras F-skatt återkallats men inte ett agerande som ger domstolen någon anledning att dra slutsatsen att avtalen mellan bolagen haft någon annan innebörd än den avtalen gett uttryck för, nämligen ett uppdragsförhållande, vilket underinstanserna gjorde.

I dessa målen väljer förvaltningsrätten, och indirekt kammarrätten som instämmer i förvaltningsrättens avgörande, att bedöma innebörden av avtalen mellan underentreprenör och uppdragsgivare på ett sätt som går rakt mot bedömningen i HFD.

Även nästa fall, sammanfattat i 3.2.3, gäller bedömning om var personal är att anse som anställd men även osanna fakturor. Både förvaltningsrätten och kammarrätten har i målen gått på Skatteverkets linje och bedömt att fakturorna i målen är osanna i den mening att de inte avsett ersättning för personal tillhandahållen av en underentreprenör, utan istället av personal som är att anse som anställd av bolaget i fråga. Följden av detta blev att bolaget nekades avdrag för fakturorna och istället medgavs avdrag för lönekostnader med samma belopp. Vad gäller uttagen bedömde förvaltningsrätten att dessa var att anse som lön medan kammarrätten ansåg de vara utdelning.

En av huvudomständigheterna underinstanserna stödde sin bedömning för om fakturorna var att anse som osanna på var det faktum att företrädaren för bolaget inte kände till vem eller vilka som var företrädare eller ägare av underentreprenören i fråga. HFD uttryckte i sin bedömning att denna omständighet saknade betydelse för frågan om fakturorna var att anse som sanna eller ej. Utöver detta anser HFD att det i målen inte framkommit någon övertygande bevisning som ger stöd för att arbetet inte skulle utförts av personal tillhandahållen av underentreprenören och att det därmed saknas fog för slutsatsen att

³⁰ Se 3.2.2.2.

fakturorna skulle vara osanna.

HFD väljer att bedöma andra förhållanden än underinstanserna i frågan om osanna fakturor, nämligen huruvida det verkligen finns anledning att ifrågasätta riktigheten i fakturorna och anser istället att det som underinstanserna tar fasta på i sin bedömning saknar betydelse.

I nästkommande mål ska HFD bedöma huruvida fakturor är osanna i den meningen att arbetena inte utförts av personal anställd av underentreprenören eller av personal som hyrts in av denne, utan istället av personal som är att anse som anställd av bolaget.

Länsrätten fann ingen anledning att göra annan bedömning i målen än vad Skatteverket gjort.³¹ Kammarrätten avvek inte från denna bedömning.³²

HFD avviker från underinstansernas bedömning på det sättet att rätten visserligen stödjer Skatteverkets påståenden och bekräftar att det i utredningen i målen finns fog för uppfattningen att det förekommit osanna fakturor i underleverantörens verksamhet, men att detta med automatik inte innebär att samtliga av underleverantörens kunder varit delaktiga i detta förfarande. Domstolen anser inte att omständigheten att en underleverantör ägnat sig åt försäljning av osanna fakturor är tillräckligt för att uppfylla beviskraven som gäller i målen.

³³ Här avviker alltså HFD från underinstansernas inställning till beviskraven i fråga, domstolen gör en strängare tolkning än underrätterna.

I det sista fallet görs bedömningen i förvaltningsrätten, likt i föregående fall, att en underentreprenör med F-skattsedel inte anses tillhandahållit varor och tjänster och att fakturor utgivna av nämnd underleverantör därmed är falska. Förvaltningsrätten prövar om det trots HFD 2012 ref. I-III föreligger anledning att ifrågasätta fakturorna och därmed lägga bevisbördan på bolaget som yrkar avdragen. Förvaltningsrätten fann att omständigheterna var sådana bland annat beroende på det faktum att underentreprenörens bokföring saknade spår av de omtvistade fakturorna.³⁴

I kammarrättens dom i målen konstaterar rätten att bolaget inte kontrollerat de fakturerande bolagens ställning "förutom att de innehåft F-skattsedel".³⁵

Resonemangets domstolen för i just detta fallet kan ifrågasättas i förhållande till intentionen med hela F-skattereformen, istället för bara i förhållande till huruvida det förekommer avvikelser mellan instansernas avgöranden. Syftet vid införandet av F-skatten 1993 var, som tidigare anförts i kapitel 2, att den som erhållit F-skattsedel kunde uppvisa denna för sin

³¹ Se 3.2.4.1

³² Se 3.2.4.2

³³ Se 3.2.4.3

³⁴ Se 3.2.5.1

³⁵ Se 3.2.5.2

uppdragsgivare för att på så sätt bevisa att denne var att betrakta som arbetsgivare eller uppdragsgivare.³⁶ Dessutom kan den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet ansöka om att bli godkänd för F-skatt.³⁷

Att syftet med F-skatten då är att etablera vem arbetsgivaren är på ett sätt som ska vara enkelt för alla parter inblandade och var anledningen till att reformen infördes gör det relativt ologiskt att parterna i fråga skulle behöva kontrollera bolagets andra ställningar för att etablera vad som gäller ifråga om hos vilket bolag de som utför jobbet är att betrakta som anställda hos. Att hyra in personal från ett företag godkänt för F-skatt borde ur F-skattens synpunkt inte vålla några frågor om vem som är den faktiska arbetsgivaren.

³⁶ Se 2.1

³⁷ Se 2.2.2

5. Slutsats

Rättsfallsstudien har ämnat att undersöka huruvida det förekommer avvikelser mellan de olika instansernas avgöranden i fallen som redogjorts för.

Förenklat går det att, trots skillnader i rättsfallen, hävda att som påvisats i kapitel 4 viss diskrepans mellan instansernas argument och avgöranden finns, inte minst mellan underinstanserna och HFD.

För att kort och förenklat sammanfatta vad som belysts i kapitel 4 kan sägas att Skatteverket misslyckas med att bevisa osanna fakturor, samt tenderar beviskraven, i HFDs mening, inte vara uppfyllda när det kommer till eftertaxering och efterbeskattning. I underrätterna går domstolarna oftare på Skatteverkets linje och bedömer fakturor som osanna, nekar avdrag för mervärdesskatt, påför arbetsgivaravgifter och utdömer skattetillägg, än vad som görs i HFD. Det är inte heller ovanligt att högsta instans undanröjer underinstansernas avgöranden eller väljer att tolka ett förhållande i målen på ett rakt motsatt sätt mot hur underinstanserna tolkat detsamma. Det förekommer även i målen fall där HFD väljer att uttryckligen påpeka att vad underinstanserna tagit fasta på i sin bedömning saknar betydelse i målet.

Överlag, gällande bevisfrågan kan sägas att HFD tenderar att ställa högre krav än underinstanserna. Det är även värt att här än en gång belysa att underinstanserna tenderar att avvika från HFD beträffande vilket värde som läggs vid förekomsten av F-skattsedeln och dess betydelse för inverkan på avgörandena i de olika målen.

Detta kan sammantaget ses som att det finns en större säkerhet i högre instans.

Högsta instans kan i detta fallet påstås mer legalistisk eller helt enkelt ställa högre krav överlag, medan underinstanserna kan anses mer progressiva samt framförallt pragmatiska.

Att högre instans tenderar att relativt konsekvent göra annorlunda bedömningar än underinstanserna i de presenterade rättsfallen lyfter frågan huruvida detta kan påverka rättssäkerheten i denna typen av mål. Det sista målet, framställt i kapitel 3.2.5, har i skrivande stund inte prövats i högre instans. Detta väcker frågan om bedömningen i fallet, likt många av de andra analyserade rättsfallen, hade gjorts annorlunda i högsta instans. Om HFD även här valt att undanröja underinstansernas avgöranden till exempel på grund av bristande skäl att underkänna fakturorna som ifrågasatts i målet.

Det hade varit önskvärt att överensstämmelsen mellan argument och bedömningen av olika bevis och förhållanden hade varit större mellan underrätterna och högsta instans för att öka både rättssäkerheten och förtroendet för underinstanserna. Att prejudicerande instans

tenderar att upphäva avgöranden från underinstanserna, samt att underinstanserna tenderar att avvika från HFD:s praxis ger inte underinstanserna ett högre förtroende. Det riskerar även att i längden urholka betydelsen av dessa avgöranden.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop 1991/92:112 om F-skattebevis, m.m.

Prop. 1997/98:33 Utfärdande av F-skattsedel, m.m.

Ds S 1985:1

Ds 1988:59

RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, utvidgning av näringsbegreppet

SKV M 2012:05 Skatteverkets information om godkännande för F-skatt m.m.

Litteratur

Andersson, Mari - Dahlberg, Mattias - Enérus Saldén, Anita - Tivéus, Ulf (2020), *Inkomstskattelagen En kommentar. Version 20*, Norstedts Juridik. ISBN 9789139311669.

Lodin, Sven-Olof - Lindencrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer - Simon-Almendal, Teresa - Persson Österman, Roger (2019), *Inkomstskatt En lärobok i skatterätt Del I och II*. 17 uppl., Studentlitteratur.

Sandgren, Claes (2015), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 3 uppl., Norstedts Juridik.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. 1 uppl., Iustus Förlag

Internetkällor

Christian Holmström, 'Antal företag i Sverige'
<https://www.ekonomifakta.se/fakta/foretagande/naringslivet/antal-foretag-i-sverige/> (besökt 2020-05-25)

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

Mål nr 1889-17, 1890-17, meddelad 2018-05-21

Mål nr. 3161-3166-18, meddelad 2019-12-06, HFD 2019 ref. 60

Mål nr. 6757-6759-17, meddelad 2019-02-07, HFD 2019 ref. 6

Mål nr. 3602-3605-10, meddelad 2012-04-18, HFD 2012 ref. 69 III

RÅ 1982 Aa 132

Kammarrätten

Stockholm

Mål nr. 16567-14,16581-14, 16582-14 och 16584-14, meddelad 2015-12-04.

Mål nr. 5587-5592-17, meddelad 2018-04-19.

Mål nr. 5006-5008-16, meddelad 2017-09-26.

Mål nr. 3645-09 meddelad 2010-04-06.

Göteborg

Mål nr. 2454-19, 2455-19, 2457-19, 2459-19, 2461-19, 2465-19, 2467-19, meddelad 2019-12-16

Förvaltningsrätten (före detta länsrätten)

Stockholm

Mål nr. 16567-14,16581-14, 16582-14 och 16584-14, meddelad 2015-12-04.

Mål nr. 2200-16,2201-16 2202-16, 2204-16 2205-16,2206-16, meddelad 2017-07-17.

Mål nr. 7225-15, 7229-15 och 7231-15, meddelad 2016-09-18

Mål nr. 25559-08, 25560-08, 25561-08, 25562-08, 25563-08 och 25564-08, meddelad 2009-03-06 (Länsrätten i Stockholm)

Malmö

Mål nr. 5604-5610-18, meddelad 2019-03-28