HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3602–3605-10

meddelad i Stockholm den 21 november 2012

KLAGANDE
Haga Mark & Anläggning AB
Masmovägen 21 B
143 32 Vårby

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 6 april 2010 i mål nr 3645–3648-09

SAKEN
Inkomsttaxering 2006, mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2004 och februari–april 2005, arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna december 2004 och februari–april 2005 samt skattetillägg

---

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

YRKANDEN M.M.

Haga Mark & Anläggning AB (Haga Mark) fullföljer sin talan och anför bl.a. följande.

Postadress Box 2293 103 17 Stockholm
Besöksadress Birger Jarls torg 13
Telefon 08-561 676 00
Telefax 08-561 678 20
E-post: hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
Expeditionstid måndag – fredag 08:00-16:30

Mot slutet av året har Haga Mark alltid personalbrist. Haga Marks företagsledare kontaktade därför det aktuella året AA som han visste hade ett bemanningsföretag. Det gällde några mindre arbeten. Anbud lämnades av AA och det blev senare en muntlig beställning. Arbetet utfördes och fakturerades. Bemanningsföretagets namn kände Haga Mark inte till. AA har till Skatteverket bekräftat att han har överlämnat kontanter till personerna som utfört arbetena åt Haga Mark. Att Haga Mark inte var till fullo insatt i entreprenaden beror på att arbetsledningen köptes av beställaren, Svenska Hem, vilket framgår av ingiven faktura. Skatteverkets utredning har uteslutande handlat om Man Management Swedia MP AB (Man Management) och det bolagets nya styrelse som inte fanns med under den tid Haga Mark hade affärsrelationer med bolaget.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Haga Mark har bokfört fakturor från Man Management avseende arbete. Skriftliga avtal saknas. Man Management har i nära anslutning till att Haga Mark betalat fakturorna tagit ut pengarna i kontanter. Enligt Skatteverkets uppfattning har dessa kontanter återförts till Haga Mark. Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att Man Management har bedrivit någon som helst verksamhet. Det finns inte heller något som tyder på att Man Management i sin tur har använt sig av underentreprenörer för att kunna utföra arbete hos Haga Mark. Fakturorna är osanna i den meningen att de inte motsvarar något utfört arbete utan endast har tagits fram för att möjliggöra för Haga Mark att frigöra medel ur bolaget. Det har inte framkommit något som tyder på att de frigjorda medlen har använts för att bestrida kostnader i bolaget, exempelvis till att avlöna personal.

Ett avdrag för ingående mervärdesskatt måste grundas på en faktura från en säljare som också är skattskyldig för omsättningen av de varor eller tjänster som angetts i fakturan. Fakturorna är osanna i den meningen att Man Management inte är skattskyldigt för omsättningen av de tjänster som anges i dem. De i fakturorna som mervärdesskatt betecknade beloppen utgör därmed inte ingående skatt enligt 8 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200).

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund

Skatteverket har genomfört revision hos Haga Mark i syfte att utreda om bolaget medverkat i vad som närmast kan beskrivas som handel med s.k. osanna fakturor. Med osann faktura avses en faktura som ger sken av att ett avtal ingåtts mellan två parter om köp av varor eller tjänster men där avtalet mellan dem i själva verket avser köp av själva fakturan. Förfarandet beskrivs av Skatteverket på följande sätt. Kunden beställer en faktura från fakturaföretaget som företräds av en s.k. målvakt. Fakturan upprättas och tillställs kunden som betalar den och bokför kostnaden i näringsverksamheten. Målvakten tar ut pengarna kontant och återbetalar dem, efter avdrag för en viss provision, till kunden. Kunden har därmed fått tillgång till kontanter utanför bokföringen som kan användas för egen del eller för att betala svarta löner.

Haga Mark har under perioden december 2004–april 2005 betalat fyra fakturor från Man Management om totalt 311 562 kr. Man Management var enligt uppgift på fakturorna registrerat för F-skatt.

Företagsledaren i Haga Mark har uppgett bl.a. följande. Man Management anlitades för asfaltsarbeten och ”bergrensning” i Nykvarn. Det var två–fyra personer som utförde arbetet men han kan inte säga vilka dessa personer var. Han åker inte alltid ut till en arbetsplats innan arbetet är klart när det rör sig om mindre arbeten. Man Management var AAs företag men det kan ha hyrts in underentreprenörer. AA sköter Haga Marks bokföring.

I målen har Haga Mark också fört fram att AA före och efter den aktuella tiden drivit ett redovisningsföretag och två bemanningsföretag, ett med byggnadsarbetare och ett med restaurangpersonal.

Man Management har inte lämnat självdeklaration för taxeringsår 2006 (förlängt räkenskapsår maj 2004–augusti 2005). Skattedeklarationer har lämnats för redovisningsperioderna januari och maj–oktober 2005 men några löner har inte redovisats. Man Management försattes i konkurs i april 2006. Skatteverket har

gått igenom fakturor som bolaget utfärdat till sex olika företag och noterat att en faktura med ett senare datum kan ha ett lägre fakturanummer jämfört med en tidigare utfärdad faktura. Dessutom förekommer två olika nummerserier parallellt och två olika fakturamallar har använts. Insättningar har gjorts på Man Managements konto med totalt 5 108 107 kr under tiden den 9 januari 2004–11 november 2005. Kontantuttag har gjorts med sammanlagt 5 105 200 kr och i nära anslutning till insättningarna. Uttag har gjorts av bl.a. AA. Inga sedvanliga driftskostnader har betalats via gireringar från kontot. AA var registrerad styrelseledamot och firmatecknare under tiden den 8 januari 1997–4 augusti 2005. AA ägde bolaget fram till den 29 april 2005 då det såldes till två andra personer.

AA har uppgett bl.a. följande. Han har inte bedrivit någon verksamhet genom Man Management. Han har gjort kontantuttag åt de personer som köpte Man Management. Inbetalningarna på Man Managements konto under den period som han själv ägde bolaget utgjorde betalningar för tjänster som förmedlats via Man Management. Personer som inte har varit anställda hos Man Management har fakturerat sitt arbete via bolaget. Han kan inte förklara varför Man Management har fakturerat de aktuella tjänsterna och han vet inte vilka personer som utfört arbetena. Han har överlämnat kontanterna som han tagit ut från Man Managements konto till personerna som ska ha utfört arbetet. Arbete ska ha utförts åt Haga Mark.

Rättslig reglering m.m.

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag (RÅ 2001 ref. 22 I och II). Detta gäller för det ordinarie förfarandet. För eftertaxering och efterbeskattning samt påförande av skattetillägg är det en förutsättning att den uppgiftsskyldige lämnat en oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig (se 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen /1990:324/, TL, samt 15 kap. 1 § och 21 kap. 11 § skattebetalningslagen /1997:483/, SBL). Skatteverket har alltså bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift och beviskraven är dessutom

högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (jfr prop. 2002/03:106 s. 233).

Av 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, framgår att den som är uppgiftsskyldig enligt lagen, bl.a. den som ska lämna självdeklaration, också är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Generellt ställs sålunda relativt höga krav på de uppgiftsskyldiga. Det finns dock utrymme för ett visst hänsynstagande till vad saken gäller och vilka krav i fråga om anteckningar etc. som rimligen kan ställas i det enskilda fallet (jfr vad Lagrådet yttrat i prop. 2001/02:25 s. 351).

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980). Avgiftspliktig ersättning är enligt 2 kap. 4 § bl.a. skattepliktig ersättning för arbete i Sverige. Arbetsgivaravgifter ska emellertid enligt 2 kap. 5 § i tillämplig lydelse inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

TL, SBL och LSK har den 1 januari 2012 upphävts och ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244). De äldre lagarna är emellertid tillämpliga i målen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis finns anledning att ta upp frågan om de arbeten som de aktuella fakturorna från Man Management avser över huvud taget har utförts. Skatteverket har uppgett att det inte har kunnat klargöras huruvida arbetena utförts men att om så är fallet har Haga Mark haft egen personal som skulle ha kunnat göra det. Högsta förvaltningsdomstolen anser att Haga Marks uppgifter om att arbetena har utförts får godtas.

Frågan i målen gäller om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte har utförts av personal anställd av Man Management eller av personal som Man

Management hyrt in utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av Haga Mark.

Det saknas ofta anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Med det ansvar som en näringsidkare har för en korrekt bokföring och redovisning för skatteändamål är detta en naturlig utgångspunkt. Om det ändå finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en sådan faktura kan det bli aktuellt för den som yrkar avdrag för fakturabeloppet att visa att just det som fakturan avser verkligen tillhandahållits. Det är bl.a. denna situation som skyldigheten enligt 19 kap. 2 § LSK att bevara underlag tar sikte på.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening visar utredningen i målen att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det har förekommit osanna fakturor i Man Managements verksamhet. Det betyder dock inte med automatik att samtliga dess kunder varit delaktiga i förfarandet. Varje enskilt fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just det fallet.

I målen är fråga om eftertaxering och efterbeskattning. Det innebär att Skatteverket har bevisbördan för att Haga Mark har köpt osanna fakturor och därmed lämnat oriktig uppgift. Den omständigheten att Man Management må ha ägnat sig åt försäljning av sådana fakturor är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tillräcklig för att det beviskrav som gäller i målen ska vara uppfyllt.

Vad som kan tala för att de nu aktuella fakturorna är osanna är att Haga Mark inte visat upp något skriftligt underlag för fakturorna och inte heller kunnat namnge någon av de personer som utfört arbetet. Det kan dock konstateras att arbetet utfördes under en kort tid, avsåg ett inte särskilt högt belopp och torde ha engagerat bara ett fåtal personer. Vidare genomfördes revisionen först närmare tre år senare och någon företrädare för Haga Mark förefaller, enligt vad som upplysts, inte alltid åka ut till en arbetsplats innan arbetet är klart när det rör sig om mindre arbeten.

Det bör noteras att Skatteverket inte gjort gällande att Haga Mark anlitat något annat företag som ägnat sig åt handel med osanna fakturor utan det är endast fakturorna från Man Management som ifrågasatts.

När det gäller omständigheter som ger stöd för Haga Marks inställning i målen bör nämnas att Haga Mark obestritt uppgett att Man Managements dåvarande ägare AA vid den aktuella tiden drev minst tre andra företag, dels två bemanningsföretag, dels ett redovisningsföretag. AA framstår därmed inte som en typisk målvakt. Uppgifterna ger närmast stöd för uppfattningen att AA spelat en avgörande roll när det gällt att tillhandahålla Haga Mark arbetskraft. Det framgår inte klart av utredningen att detta inte skett genom Man Management.

Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att det inte framkommit tillräckliga skäl för att med de beviskrav som gäller i mål om eftertaxering och efterbeskattning underkänna fakturorna från Man Management. Överklagandet ska därför bifallas.

Nils Dexe

Margit Knutsson

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson

Emma Wännström
Föredragande justitiesekreterare

Avd. II
Föredraget 2012-04-18