

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
614–618-10

meddelad i Stockholm den 21 november 2012

KLAGANDE

AA

Ombud: BB
Skattebetalarnas Servicebyrå AB
Box 3319
103 66 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 23 november 2009 i mål nr 756–760-09

SAKEN

Inkomsttaxering 2005 och 2006, mervärdesskatt för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för redovisningsperioderna juni–december 2004 och februari, mars, juni och augusti 2005 samt skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden såvitt avser inkomsttaxeringen 2005 samt arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för redovisningsperioderna juni–december 2004. I fråga om inkomsttaxeringen 2006, mervärdesskatt för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005,

Dok.Id 126747

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

Mål nr
614–618-10

arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005 ändrar Högsta förvaltningsdomstolen underinstansernas avgöranden endast på så sätt att skattetilläggen undanröjs.

YRKANDEN M.M.

AA fullföljer sin talan och anför bl.a. följande.

Skatteverkets argumentation är i första hand inriktad på vad som skedde i de företag som anlätades som underentreprenörer och inte på vad som förekom i hans egen verksamhet. Det är inget anmärkningsvärt att han inte hade skriftliga avtal med sina underentreprenörer eftersom det sällan förekommer i branschen. Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för uppfattningen att det återbetalades pengar till honom. Skatteverkets bild av CC stämmer inte. CC har arbetat heltid i ett byggföretag och senare arbetat med annonsförsäljning i ett annat företag. Han har haft alla förutsättningar att administrera den personaluthyrning som L&L Consulting i Stockholm AB (L&L) ägnade sig åt. Att detta var bolagets verksamhet framgår av Södertörns tingsrätts dom den 29 september 2008 enligt vilken CC berättat att bolaget hyrde ut personal och att pengarna gick till svarta löner. Skatteverket kommer inte med några ytterligare upplysningar som skulle kunna få CC att framstå som s.k. målvakt. Skatteverket hänvisar bara till sin uppfattning. Vad gäller Solängen Entreprenad AB (Solängen) framgår det av en till Skatteverket överlämnad lista vilka personer som bolaget betalade ut löner till under 2004.

Skatteverket medger delvis bifall till överklagandet såvitt gäller skattetilllägg på ej gjorda skatteavdrag. I denna del anser verket att skattetillägget bör sättas ned till en fjärdedel. I övrigt bestrider verket bifall till överklagandet. Verket anför bl.a. följande.

Skriftliga avtal saknas såväl mellan AA och ACB Laminat AB (ACB) som mellan AA och de företag, L&L och Solängen, som han uppgett att han hyrde personal från. AA har betalat ut ersättning till L&L och Solängen som i sin tur i nära

anslutning till insättningarna har tagit ut pengar i kontanter. Enligt Skatteverkets uppfattning har dessa kontanter återförts till AA. Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att L&L bedrivit någon verksamhet eller på att L&L i sin tur har använt sig av underentreprenörer för att kunna utföra arbete åt AA. Skatteverket vidhåller uppfattningen att CC endast var en målvakt i L&L. När det gäller fakturorna från Solängen visar utredningen att det under aktuell avtalsperiod inte heller i det företaget har bedrivits någon verksamhet. Det finns inte heller något som tyder på att Solängen använt sig av underentreprenörer.

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 L&L och Solängen inte är skattskyldiga 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 AA i syfte att utreda om han i sin enskilda näringsverksamhet 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.

AA bedriver enskild näringsverksamhet under firma Industri & Marin i Kvissleby. Han har i sin näringsverksamhet på uppdrag av ACB under tiden juni 2004–december 2005 monterat ner alla maskiner i en spånplattfabrik i Laxå och senare installerat dem i en fabrikslokal i Brunflo.

AA har för beskattningsåret 2004 dragit av 14 fakturor från L&L om totalt 2 554 786 kr inklusive mervärdesskatt. Fakturorna har betalats till L&L:s plusgirokonto. För beskattningsåret 2005 har AA dragit av sju fakturor från Solängen om totalt 692 724 kr inklusive mervärdesskatt. Han har betalat fakturorna till Solängens plusgirokonto. AA har redovisat lönekostnader för tre personer med 345 400 kr för 2004 och för 16 personer med ca 2,7 miljoner kr för 2005.

L&L var registrerat för F-skatt under perioden den 12 juni 2003–9 augusti 2004. CC registrerades som styrelseledamot och firmatecknare under hösten 2003 och kvarstod som sådan till februari 2005. Han gjorde kontantuttag från L&L:s plusgirokonto om sammanlagt ca 3,7 miljoner kr. Bolaget försattes i konkurs i mars 2005. Konkursförvaltaren lyckades inte få kontakt med någon företrädare för bolaget och kunde inte heller ta del av någon bokföring. Bolaget har inte lämnat någon självdeklaration eller skattedeklaration för den aktuella tiden. CC dömdes den 29 september 2008 av Södertörns tingsrätt till fängelse i ett år för bokföringsbrott. Han hade erkänt brottet och uppgav i tingsrätten bl.a. följande. Han träffade en man som kallades DD som föreslog att han skulle anges som styrelseledamot i ett bolag mot att han fick 20 000 kr per månad i handen. Bolaget han trädde in i hyrde ut personal. Han skrev på handlingar enligt de anvisningar han fick. Han gjorde själv ett stort antal kontantuttag från bolagets konto om 25 000 kr varje gång och lämnade pengarna till DD. Pengarna gick till svarta löner.

I fråga om L&L har AA uppgett bl.a. följande. När han fick uppdraget av ACB hade han inga egna anställda och var tvungen att snabbt få tag i arbetskraft. Det var endast L&L som med kort varsel kunde få fram det antal personer som behövdes. Mellan två och sex man hyrdes in, ibland fler. Några kunskapskrav ställdes inte eftersom det endast var fråga om hårt kroppsarbete. Något skriftligt

Mål nr
614–618-10

avtal eller några tidssedlar upprättades inte men en muntlig genomgång gjordes innan L&L fakturerade honom. Kontakten med L&L gick till så att han ringde ett mobiltelefonnummer och pratade med någon. Om det faktiskt var CC vet han inte eftersom han aldrig träffat honom. De inhyrda personerna var på plats på överenskommen tid och gjorde det de skulle. AA var arbetsledare men var ibland borta på andra arbeten. Under tiden som arbetet pågick anställde han också personal. AA har inte fått något skriftligt underlag för fakturorna, t.ex. tidrapporter.

Solängen var registrerat för F-skatt under perioden den 30 juni 2003–2 november 2005. Bolaget försattes i konkurs i april 2006. Konkursförvaltaren har inte kunnat ta del av någon bokföring. Bolaget har lämnat årsredovisning för räkenskapsåret 2003/2004 och självdeklaration för taxeringsåret 2005. Solängen lämnade sju skattedeklarationer avseende redovisning av mervärdesskatt för perioderna januari–juli 2005. Sammanlagt har omsättning redovisats med 22,9 miljoner kr och utgående mervärdesskatt med ca 200 000 kr. Solängen har lämnat skattedeklarationer med löneredovisning för perioderna januari–juni 2005 med 569 743 kr. Två personer har arbetat i kontorslokalerna i Stockholm med bl.a. löneredovisning och de har deklarerat inkomst från Solängen om sammanlagt 237 284 kr. Registrerad som styrelseledamot och firmatecknare var under tiden den 21 januari–21 september 2005 EE. Denne har inte redovisat några inkomster för inkomståret 2005. Inbetalningar om 36,4 miljoner kr har gjorts på Solängens konto under tiden januari–oktober 2005. Större delen av pengarna har därefter förts över till andra bolag. Så har även skett i nära anslutning till de inbetalningar som AA gjort. Dessa bolag har inte redovisat någon omsättning eller en omsättning med betydligt lägre belopp än vad Solängen fört över och de har senare försatts i konkurs.

I fråga om Solängen har AA uppgett bl.a. följande. EE var hans kontaktperson i Solängen. Avtalet med Solängen gjordes upp muntligen och för att kontrollera Solängens arbetstid gjordes en muntlig genomgång innan han fick en faktura. Han kommer ihåg att en av Solängens anställda hette FF. I övrigt minns han inte namnen på dem som arbetade för Solängen.

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 skälighetsomfattning 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), SAL. 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 en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. I 5 kap. SBL finns motsvarande bestämmelser i fråga om skyldighet att göra skatteavdrag.

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

I målen är ostridigt att de arbeten som de aktuella fakturorna från L&L och Solängen avser har utförts. Frågan i målen gäller om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte utförts av personal anställd av dessa bolag eller av personal som hyrts in av dem utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av AA.

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.

Inkomsttaxeringen 2006 m.m.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening visar utredningen i målen att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det har förekommit osanna fakturor i Solängens 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.

Inkomsttaxeringen 2006 m.m. avser det ordinarie förfarandet. För att de nu aktuella fakturorna ska kunna godtas vid beskattningen av AA krävs därför att han kan visa att de överensstämmer med verkliga förhållanden.

Mål nr
614–618-10

AA har inte kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de ifrågasatta fakturorna. Inte heller har han – förutom en persons förnamn – kunnat uppge namn och andra personuppgifter för den inhyrda personalen på arbetsplatserna i Laxå och Brunflo, trots att han var arbetsledare när uppdraget genomfördes. Med beaktande av bl.a. uppdragets art, den tid som uppdraget pågått, 18 månader, och ersättningarnas storlek är det enligt Högsta förvaltningsdomstolen anmärkningsvärt att AA inte genom anteckningar eller på annat sätt sett till att det funnits underlag för kontroll av hans yrkanden om avdrag. Då han inte heller på annat sätt förmått göra sannolikt att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft från Solängen ska fakturorna inte läggas till grund för beskattningen. Därmed faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det har inte ifrågasatts att AA har utfört uppdraget åt ACB. Skatteverket har medgett honom avdrag i näringsverksamheten för beräknade kostnader för utgivna socialavgiftspliktiga löner och därpå belöpande arbetsgivaravgifter. Det har inte framkommit något som föranleder Högsta förvaltningsdomstolen att beräkna beloppen på annat sätt än underinstanserna gjort eller att frånga huvudregeln att de ska ingå i underlagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Eftertaxeringen 2005 m.m.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening visar utredningen i målen att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det även i L&L:s verksamhet har förekommit osanna fakturor. Fakturorna från L&L har AA dragit av vid 2005 års taxering. För att vägra avdrag krävs därför att förutsättningar för eftertaxering föreligger. Omständigheterna är väsentligen desamma i fråga om fakturorna från L&L som beträffande dem från Solängen. Han har inte heller avseende L&L kunnat presentera något skriftligt underlag. Detta förhållande utgör emellertid inte tillräckliga skäl för eftertaxering.

Utredningen i målen tyder på att de aktuella arbetena i vart fall delvis utförts av svart arbetskraft. Det kan emellertid inte sägas klart framgå att arbetskraften inte

Mål nr
614–618-10

har tillhandahållits eller förmedlats av CC eller av annan behörig företrädare för L&L. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att det brister i förutsättningarna för att eftertaxera AA. Eftertaxeringen 2005 ska därmed undanröjas och taxeringen bestämmas i enlighet med avgiven deklaration. Som en följd härav bortfaller även efterbeskattningen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Skattetilläggen

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning i fråga om förekomsten av oriktig uppgift vid 2006 års inkomsttaxering som vid eftertaxeringen 2005. Det föreligger sålunda inte förutsättningar för att påföra AA skattetillägg vid inkomsttaxeringen 2006. Detsamma får anses gälla för de skattetillägg som påförts i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avseende redovisningsperioder under 2005. Skattetilläggen vid 2005 års inkomsttaxering och efterbeskattning för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag bortfaller som följd av att eftertaxeringen undanröjs.

Nils Dexe
Skiljaktig mening

Margit Knutsson

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson
Skiljaktig mening

Emma Wännström
Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Nils Dexe och Erik Nymansson är av skiljaktig mening och anför följande.

Vi instämmer i vad majoriteten anført t.o.m. andra stycket under Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. Därefter borde avsnittet ha haft följande lydelse.

I målen är det en mängd omständigheter som ger stöd för Skatteverkets uppfattning att L&L och Solängen under den aktuella tiden inte bedrivit en sådan verksamhet som fakturorna avser och att dessa därför inte ska godtas vid beskattningen. Vad AA har anført om sina affärsförhållanden med bolagen talar endast i en begränsad utsträckning för att det varit fråga om sådan arbetskraftsuthyrning som han gör gällande. Han har inte kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de ifrågasatta fakturorna. Inte heller har han – förutom en persons förnamn – kunnat uppge namn eller andra personuppgifter för den inhyrda personalen på arbetsplatserna i Laxå och Brunflo, trots att han var arbetsledare när uppdraget genomfördes. Med beaktande av bl.a. uppdragets art, den tid som uppdraget pågått, 18 månader, och ersättningarnas storlek är det enligt Högsta förvaltningsdomstolen anmärkningsvärt att AA inte genom anteckningar eller på annat sätt sett till att det funnits underlag för kontroll av hans yrkanden om avdrag.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får det av vad som förekommit i målen anses stå klart att de aktuella fakturorna inte avser ersättning för inhyrd arbetskraft från L&L eller Solängen. Fakturorna från L&L, som AA dragit av vid 2005 års taxering, avser bl.a. eftertaxering. För att de inte ska godtas krävs att Skatteverket – med de högre krav på bevisningens styrka som då gäller – visat att en oriktig uppgift föreligger. Dessa krav får anses uppfyllda. Av detta följer att

Mål nr
614–618-10

fakturorna inte ska läggas till grund för beskattningen för något av de aktuella åren. Därmed faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det har inte ifrågasatts att AA har utfört uppdraget åt ACB. Skatteverket har medgett honom avdrag i näringsverksamheten för beräknade kostnader för utgivna socialavgiftspliktiga löner och därpå belöpande arbetsgivaravgifter. Det har inte framkommit något som föranleder Högsta förvaltningsdomstolen att beräkna beloppen på annat sätt än underinstanserna gjort eller att frånga huvudregeln att de ska ingå i underlagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

AA har också påförts skattetillägg vilket i likhet med vad som gäller vid bl.a. eftertaxering förutsätter att han lämnat oriktig uppgift. Dessa förutsättningar får anses uppfyllda rörande alla nu aktuella fakturor varför det finns grund för att påföra skattetillägg avseende båda åren. Skatteverket har i Högsta förvaltningsdomstolen anført att det inte kan anses stå i rimlig proportion till AAs underlåtenhet att med fullt belopp ta ut skattetillägg såvitt gäller ej gjorda skatteavdrag för de i målen aktuella redovisningsperioderna. Enligt Skatteverket bör skattetillägget i den delen sättas ned till en fjärdedel. Högsta förvaltningsdomstolen gör inte någon annan bedömning. Det har i övrigt inte framkommit skäl att befria från skattetilläggen.

Det anförda innebär att överklagandet ska bifallas endast på sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel såvitt det gäller ej gjorda skatteavdrag. I övrigt ska överklagandet avslås.

Avd. II

Föredraget 2012-04-18