

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3161–3166-18

meddelad i Stockholm den 6 december 2019

KLAGANDE

Joint Venture Söderströmstunneln HB, 969729-1996

Ombud: Advokat Niclas Hermansson
Setterwalls Advokatbyrå
Box 4501
203 20 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 9 april 2018 i mål nr 5587–5592-17

SAKEN

Arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt samt skattetillägg m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Joint Venture Söderströmstunneln HB ersättning för kostnader med 565 464 kr.

Dok.Id 209682

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

1. Den som anlitar ett företag som är godkänt för F-skatt för att företaget ska utföra ett arbete, ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Uppdragsgivaren får godta en uppgift om att företaget är godkänt för F-skatt om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren av ersättningen.
2. Ett uppdragsavtal ska inte läggas till grund för ett beslut av Skatteverket om arbetsgivaravgifter om det står klart att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om, även om uppdragstagaren i samband med uppdraget har åberopat att den är godkänd för F-skatt.
3. Den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet har rätt att dra av ingående skatt för varor eller tjänster som används i verksamheten. Avdragsrätten ska normalt kunna styrkas genom faktura.
4. Joint Venture Söderströmstunneln HB (JVS) bildades för att genomföra projektet Söderströmstunneln i Stockholm. Uppdragsgivare var staten genom Trafikverket. Bortsett från administrativ personal genomfördes projektet uteslutande genom underentreprenörer och inhyrd personal och ca 120 olika företag anlätades.
5. För att bemanna båten Dunder, som användes för transport av material och utrustning, tecknade JVS avtal om inhyrning av kapten och matroser med Mist Mare Bygg och Snöröjning AB (Mist Mare) och därefter med Tonber Bygg AB (Tonber). Dessa bolag fakturerade under åren 2012–2014 JVS för de arbeten som besättningsmännen utförde med ett sammanlagt belopp om 6 875 438 kr, varav 1 375 076 kr utgjorde mervärdesskatt.
6. Skatteverket beslutade genom efterbeskattning för beskattningsåret 2012 och ordinarie omprövning för beskattningsåren 2013 och 2014 att höja JVS underlag

DOM

Mål nr
3161–3166-18

för arbetsgivaravgifter med det fakturerade beloppet samt att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattetillägg togs ut med tre fjärdedelar av fullt skattetillägg. Vidare avslag Skatteverket bolagets yrkande om ersättning för kostnader.

7. Beslutet motiverades huvudsakligen enligt följande. Mist Mare och Tonber har inte bedrivit någon egentlig näringsverksamhet utan har endast varit s.k. fakturaskrivande bolag. De arbeten som har utförts ombord på Dunder har därmed inte tillhandahållits av dem och fakturorna är således osanna. Vid en skatterättslig bedömning ska besättningsmännen anses ha varit anställda av JVS.
8. JVS överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslag överklagandet liksom bolagets yrkande om ersättning för kostnader där. Förvaltningsrätten instämde i Skatteverkets bedömning att Mist Mare och Tonber endast var fakturaskrivande bolag och att de därmed inte kunde ha tillhandahållit eller förmedlat den arbetskraft som utfört arbetet hos JVS även om avtalen med dem hade utformats som uppdragsavtal. Vid en sammantagen bedömning ansåg förvaltningsrätten att besättningsmännen var att anse som anställda av JVS.
9. Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslag JVS överklagande samt dess yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

10. *Joint Venture Söderströmstunneln HB* fullföljer sin talan och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen samt anför följande. Det kan med hänsyn till omständigheterna inte vara fråga om skenavtal. Såväl Mist Mare som Tonber har varit godkända för F-skatt. Besättningsmännen har inte tidigare varit anställda hos JVS. Vidare har arvudet per timme för respektive personalkategori

motsvarat vad en självständig inhyrd näringsidkare fakturerar. Parterna har agerat enligt avtalens innebörd.

11. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås men har inte några synpunkter på JVS yrkande om ersättning för kostnader. Verket anför följande. Avtalen med Mist Mare och Tonber motsvarar inte det verkliga händelseförloppet även om utbetalningar har gjorts till bolagens konton. Avtalen har upprättats och betalningarna har gjorts endast för att dölja att JVS har betalat ersättning till besättningsmännen. Bolagen har enbart upplåtit sina konton för att ta emot ersättning för annans räkning, dvs. utfört betalningsförmedling. Avtalen ska därför inte ligga till grund för beslut om skatter och avgifter. Att Mist Mare och Tonber varit godkända för F-skatt saknar betydelse eftersom bolagen inte har tillhandahållit JVS några tjänster och inte heller tagit emot någon ersättning därifrån för arbete.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

12. Huvudfrågan i målen är om det vid uttag av arbetsgivaravgifter finns förutsättningar för att åsidosätta ett uppdragsavtal och bortse från det förhållandet att den som i avtalet har angetts som uppdragstagare varit godkänd för F-skatt.

Rättslig reglering

13. Bestämmelser om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt 1 § första stycket ska Skatteverket efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Av andra stycket framgår att Skatteverket inte ska godkänna en sådan ansökan om den sökande t.ex. inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Enligt 4 § första stycket 2 ska Skatteverket återkalla ett godkännande för F-skatt om förutsättningarna för sådant godkännande inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.

DOM

Mål nr
3161–3166-18

14. Bestämmelser om skyldighet att betala arbetsgivaravgifter finns i 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980). Den som utger avgiftspliktig ersättning ska enligt 1 § första stycket betala arbetsgivaravgifter. Av 4 och 10 §§ framgår att bl.a. lön och annan ersättning för arbete utgör avgiftspliktig ersättning om inte annat följer av 5–9 §§.
15. Enligt 5 § första stycket ska arbetsgivaravgifter inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren får godtas om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren.
16. Av 10 kap. 14 § första stycket skatteförfarandelagen framgår att om det är uppenbart att den som är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos utbetalaren av ersättningen, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket. Av 59 kap. 7 § första stycket framgår att Skatteverket får besluta att den som har betalat ut ersättning och inte har fullgjort en sådan anmälningsskyldighet, ska betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen.
17. Bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt finns i 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200). Av 1 § första stycket och 2 § första stycket framgår att avdrag för ingående skatt får göras för skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Vid förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig ska avdragsrätten, enligt 17 § första stycket, styrkas genom faktura.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. Syftet med att införa F-skattesystemet var bl.a. att åstadkomma klara och enkla regler i fråga om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till uppdragstagare. Den som betalar ut ersättning för arbete ska kunna förlita sig på ett godkännande för F-skatt och någon skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter finns inte om den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt.
19. För att kunna stävja missbruk av systemet i vad som i realiteten är ett anställningsförhållande, t.ex. genom att någon som är godkänd för F-skatt skjuts in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagaren, infördes de särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet och solidariskt betalningsansvar som numera finns i 10 kap. 14 § första stycket och 59 kap. 7 § första stycket skatteförfarandelagen (prop. 1991/92:112, s. 1 f. och 107 ff.).
20. Dessa bestämmelser inskränker i väsentlig mån utrymmet för att åsidosätta ingångna uppdragsavtal och bortse från det förhållandet att uppdragstagaren är godkänd för F-skatt och påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter på utbetalade belopp. Ett uppdragsavtal ska dock inte läggas till grund för beslut om skatter och avgifter om det står klart att avtalet inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om (RÅ 2007 ref. 61 I och II).
21. Avtalen mellan JVS och Mist Mare respektive Tonber är utformade som avtal om inhyrning av personal. Skatteverket anser emellertid att avtalen inte motsvarar vad parterna egentligen kommit överens om utan att de har upprättats för att dölja att JVS betalat ersättning till personer som är att anse som anställda av JVS. Frågan är om det finns fog för den slutsatsen.

DOM

Mål nr
3161–3166-18

22. JVS bildades för ett tidsbegränsat projekt och bortsett från administrativ personal genomfördes projektet uteslutande genom underentreprenörer och inhyrd personal. Det är ostridigt att de arbeten som avses med de aktuella avtalen och fakturorna har utförts i den omfattning som anges där samt att ersättning för dem har fakturerats och betalats i enlighet med avtalen.
23. Det har inte heller ifrågasatts att ersättningen för respektive personalkategori låg på den nivå som en utomstående självständig näringsidkare fakturerade. Vidare har det inte gjorts gällande att någon del av ersättningen har betalats tillbaka till JVS eller dess företrädare. Av detta följer att de fakturerade beloppen klart överstiger vad JVS skulle ha behövt betala i lön och arbetsgivaravgifter.
24. Vad nu sagts talar med styrka för att parternas avsikt varit den som avtalen ger uttryck för (jfr även HFD 2019 ref. 6). Frågan är då om det finns omständigheter som talar i en annan riktning.
25. Vissa av de omständigheter som Skatteverket grundat sitt beslut på är hänförliga till uppdragstagarna och deras företrädare. Det är i huvudsak fråga om att bolagen inte har deklarerat och betalat skatter och avgifter. Det handlar alltså om ett agerande av missbrukskaraktär som är avsett att motverkas genom att ett godkännande för F-skatt ska återkallas, vilket också har skett i nu aktuella fall. Detta agerande ger dock inte något stöd för slutsatsen att avtalen inte har den innebörd som de ger uttryck för.
26. Skatteverket har även åberopat omständigheter som är relaterade till hur uppdragen genomförts. En person har varit styrande över vilka bolag som JVS skulle ingå avtal med i samband med att han anlätades för arbetet. Han har haft stor frihet att bestämma över besättningen och att på egen hand anlita personal. En person i besättningen har fått bonus för att han arbetat en julhelg. Fakturorna har reglerats genom betalning till ett factoringföretag. Två personer i besättningen har anställts av en av JVS huvudägare för att utföra samma arbetsuppgifter de tidigare utfört för JVS räkning.

27. Det förhållandet att en person har haft stor frihet att organisera och bestämma över utförandet av arbetet talar inte emot att det har varit fråga om ett uppdragsförhållande, snarare tvärtom. Det är vidare inte ovanligt att personer som hyrs in av en uppdragsgivare övergår till att vara anställda av denne eller närstående företag. Att två personer i besättningen anställts av en av JVS huvudägare kan därför inte tas till intäkt för att de redan dessförinnan ska anses anställda av JVS. De omständigheter som i övrigt har åberopats är inte heller sådana att de innebär att avtalen ska ges en annan innebörd än den som de ger uttryck för.
28. Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att utredningen i målen inte ger stöd för slutsatsen att avtalen mellan JVS och Mist Mare respektive Tonber inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om. Arbetsgivaravgifter ska därför inte tas ut på de ersättningar som har betalats till dessa bolag för de arbeten som utförts ombord på Dunder och JVS har även rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Överklagandet ska således bifallas.

Ersättning för kostnader

29. JVS har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader. För kostnader i underrätterna och hos Skatteverket yrkar JVS ersättning med 522 534 kr, varav för utlägg med 24 089 kr, och

DOM

Mål nr
3161–3166-18

för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 42 930 kr. De yrkade beloppen får anses skäligen.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jenny Björstrand.