

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6760–6763-17

meddelad i Stockholm den 7 februari 2019

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Måleri Aktiebolag L Åkerlund, 556467-2227

Ombud: Advokat Per Wiker
Beati Mites Advokatbyrå AB
Rosenmalmsvägen 67
134 62 Ingarö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 26 september 2017 i mål nr 5009–5012-16

SAKEN

Inkomstskatt och arbetsgivaravgifter m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Skatteverkets överklagande.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas avgöranden såvitt gäller arbetsgivaravgifter.

Det ankommer på Skatteverket att vidta de följändringar beträffande bolagets inkomstbeskattning som föranleds av denna dom.

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

DOM

Mål nr
6760–6763-17

Måleri Aktiebolag L Åkerlund tillerkänns ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 136 000 kronor.

BAKGRUND

1. Måleri Aktiebolag L Åkerlund (bolaget) bedriver måleriverksamhet. Under perioden 1 september 2012–31 december 2013 kostnadsförde bolaget ett nittiototal fakturor från Tektra Konsult AB (Tektra) på sammanlagt drygt 4 000 000 kronor avseende inhyrda målare.
2. Skatteverket gjorde revision hos bolaget. Revisionen var begränsad och avsåg kontroll av de fakturor som Tektra hade ställt ut samt utmynnade 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 Tektra var osanna i den meningen att de personer som utfört de arbeten som fakturorna avsåg inte hade tillhandahållits av Tektra utan var anställda av bolaget. Av beloppet ansågs drygt 1 800 000 kronor ha betalats till bolagets företrädare. Bolaget påfördes ytterligare arbetsgivaravgifter samt skattetillägg enligt reglerna om skönsbeskattning.
3. Bolaget överklagade till förvaltningsrätten som ansåg att det inte var fråga om skönsbeskattning och därför undanröjde skattetilläggen.
4. Såväl Skatteverket som bolaget överklagade till kammarrätten. Skatteverket yrkade att bolaget skulle påföras skattetillägg, i första hand enligt bestämmelserna om skönsbeskattning. Bolaget yrkade att arbetsgivaravgifterna skulle undanröjas. Om bolagets företrädare skulle anses ha gjort ett uttag ur bolaget yrkade bolaget att det skulle betraktas som utdelning på s.k. kvalificerade andelar och inte som lön.

DOM

Mål nr
6760–6763-17

5. Kammarrätten biföll Skatteverkets överklagande och påförde skattetillägg. Vidare biföll kammarrätten bolagets yrkande att det belopp som ansågs ha kommit företrädaren till godo skulle betraktas som utdelning.

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att arbetsgivaravgifter ska påföras bolaget på ett underlag som motsvarar det belopp som har beskattats hos bolagets företrädare samt anför bl.a. följande. Den valfrihet som i princip tillkommer en delägare i ett fåmansbolag att tillgodogöra sig bolagets resultat som lön eller som utdelning gäller inte en i bolaget aktiv delägare om uttaget har möjliggjorts genom bokföring av osanna fakturor.
7. *Måleri Aktiebolag L Åkerlund* bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 136 000 kronor.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målen gäller

8. Den tvistiga frågan i processen avser de skatte- och avgiftsmässiga konsekvenserna av bolagets mellanhavanden med Tektra. Underinstanserna har ansett att fakturorna från Tektra är osanna i den meningen att de inte avsett ersättning för arbeten som utförts av personal som Tektra tillhandahållit bolaget utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av bolaget (jfr HFD 2012 ref. 69 I-III). En följd av detta synsätt är att bolaget har vägrats avdrag på grundval av fakturorna och i stället medgetts avdrag för lönekostnader med samma belopp samt påförts arbetsgivaravgifter. Vidare har bolagets företrädare beskattats för uttag ur bolaget; ett uttag som Skatteverket anser utgör lön till honom medan kammarrätten anser att det ska behandlas som utdelning. Slutligen har skatte-

tillägg påförts eftersom beslutet att påföra bolaget arbetsgivaravgifter har ansetts utgöra skönsbeskattning.

9. Bolaget har inte fullföljt sin talan utan det är bara Skatteverket som har överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen. Den fråga som verket vill få prövad är om det uttag som företrädaren anses ha gjort ska behandlas som lön eller utdelning. Verket anser att uttaget ska behandlas som lön och att bolaget ska påföras arbetsgivaravgifter på beloppet.

HFD 2012 ref. 69 I-III

10. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref. 69 I-III prövat frågan om det förekommit s.k. osanna fakturor i näringsverksamhet. Målen avsåg tre olika företag och det rörde sig både om beslut i det ordinarie förfarandet och om efter-taxeringsbeslut. Det avgörande som uppvisar störst likheter med de nu aktuella målen är det som betecknas II. Omständigheterna var i korthet följande.
11. Ett bolag, X, hade kostnadsfört fyra fakturor från ett annat bolag, Y, på totalt drygt 1 357 000 kronor. Fakturorna avsåg snöröjningsarbeten under perioden november 2004–mars 2005. Som underlag för fakturorna fanns bl.a. tidsedlar med uppgifter om arbetslag med förnamn på ett antal personer som arbetat med snöskottning och om var och när arbetet utförts. Skatteverket nekade X avdrag för fakturorna med motiveringen att de var osanna på så sätt att arbetena inte hade utförts av personal som tillhandahållits av Y utan av personal som var att anse som anställd hos X.
12. Enligt Skatteverket var Y ett s.k. fakturaskrivande bolag, dvs. ett bolag som har bildats enbart eller i huvudsak för att ställa ut osanna fakturor till andra företag. Följande omständigheter gav enligt verket stöd för det. Verket hade inte lyckats få kontakt med Y:s företrädare och inte heller fått något räkenskapsmaterial. Inkomstdeklaration hade inte lämnats och ersättning för utfört arbete som betalats in hade inte redovisats. Övervägande del av insatta medel hade tagits ut kontant i

nära anslutning till insättningarna och det fanns inget som tydde på att pengarna hade använts till att betala normalt förekommande driftkostnader. Y hade ansökt om konkurs och konkursförvaltaren hade inte fått tillgång till något räkenskapsmaterial. Vidare lyfte verket fram att den person som X haft kontakt och träffat avtal med formellt inte varit behörig att ingå avtal för Y:s räkning och att det saknades skriftliga avtal.

13. Högsta förvaltningsdomstolen, som underkände Skatteverkets resonemang, lyfte bl.a. fram att X bedrev en relativt omfattande snöröjningsverksamhet med både egna anställda och ett tiotal underentreprenörer samt att X hade följt samma rutiner i fråga om alla underentreprenörer och det var bara fakturorna från Y som hade ifrågasatts. Det skriftliga underlag som X haft för de ifrågasatta fakturorna talade för – även om underlaget var bristfälligt – att Y anlitas för arbetet och sammantaget tydde utredningen på att X anlitat en fristående underentreprenör även för de nu aktuella arbetena och att det varit just Y som engagerats. Den muntliga bevisningen gav inte heller stöd för att X skulle ha betalat svarta löner. Varken avsaknaden av skriftliga avtal eller den omständigheten att X inte hade varit i kontakt med någon formellt behörig företrädare för Y kommenterades av domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen först har att ta ställning till är om det över huvud taget har gjorts något uttag av bolagets företrädare. Först om så är fallet uppkommer frågan om beloppet i fråga ska behandlas som lön, och därmed bli föremål för arbetsgivaravgifter, eller som utdelning.

Är fakturorna osanna?

15. Underinstanserna anser att fakturorna från Tektra är osanna. Enligt dem har Tektra inte bedrivit någon annan verksamhet än att sälja osanna fakturor och det arbete som har utförts enligt fakturorna har utförts av personal hos bolaget.

Sammanfattningsvis och i huvudsak är det följande omständigheter som de stöder sig på.

16. Företrädare för bolaget kände inte till vem eller vilka som var företrädare för eller ägare av Tektra. AA, som var den person hos Tektra som bolaget löpande hade kontakt med, var inte legal företrädare och hade inte heller ställningsfullmakt för Tektra. Tektras konto har inte belastats med normala verksamhetskostnader och pengar som satts in på kontot har tagits ut kontant eller förts vidare till andra konton, företrädesvis i utlandet. Utöver fakturorna med åtföljande tidrapporter finns inte någon skriftlig dokumentation – avtal, offerter eller e-post – som visar att bolaget har köpt tjänster av Tektra. Fakturorna saknar uppgift om referenspersoner och närmare specifikation om vilka arbeten som har utförts. Bolaget har i vart fall inledningsvis inte kunnat uppge målarnas fullständiga namn. En person som ska ha utfört arbete för Tektra var anställd av bolaget.
17. Högsta förvaltningsdomstolen erinrar om och understryker vad domstolen uttalade i HFD 2012 ref. 69 I-III, nämligen att det ofta saknas anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. 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 det som fakturan avser verkligen tillhandahållits. Den omständigheten att ett företag ägnar sig åt att utfärda och sälja osanna fakturor utesluter inte att det kan bedriva även annan verksamhet, t.ex. personaluthyrning eller tillhandahållande av byggtjänster.
18. Frågan är då om det har framkommit några omständigheter som gör att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av fakturorna från Tektra.
19. I målen saknas närmare uppgifter om Skatteverkets utredning av Tektra. Vad som framkommit pekar emellertid entydigt mot att det bolaget har brustit i sina skyldigheter gentemot det allmänna genom att inte deklarerat eller betala skatter och avgifter, men någon övertygande bevisning för att Tektra faktiskt ägnade sig

åt att utfärda osanna fakturor finns inte. Det går därmed inte att dra några säkra slutsatser i frågan om det förekommit osanna fakturor i Tektras verksamhet.

20. Bolaget bedriver en omfattande byggverksamhet, med stora fastighetsbolag och privatpersoner som kunder. Arbetena utförs både med egna anställda och med underleverantörer. Bolaget har uppgett att det följt samma rutiner vid kontakterna med Tektra som gentemot andra underleverantörer. Tidsåtgången för de arbeten som de aktuella fakturorna avser uppgår enligt Skatteverkets beräkningar till ca 12 300 timmar. Under samma tid har av bolaget timanställd personal arbetat ca 30 000 timmar.
21. Det är ostridigt att de arbeten som fakturorna avser har utförts. Betalning av fakturorna har skett genom insättning på Tektras bankgirokonto och inget tyder på att någon del av fakturabeloppen har återbetalats till bolaget eller överförts till företrädaren. De personer som utförde arbetena är med ett undantag andra än de som förekommer på bolagets egna avlöningslistor. Undantaget gäller en person som var anställd av bolaget och som, enligt vad bolaget uppgett, under en semesterperiod på en månad arbetade för Tektra. Bolaget kontaktade löpande Svenska Målareförbundet för att försäkra sig om att förbundet inte hade något att erinra mot att bolaget anlidade Tektra. Efter det att förbundet i november 2013 motsatt sig att bolaget anlidade Tektra, eftersom Tektra hade registrerade skatteskulder, upphörde bolaget med detta.
22. Den omständigheten att AA inte var legal företrädare för Tektra saknar betydelse för frågan om fakturorna är sanna eller inte. Det har inte ifrågasatts att bolaget löpande hade kontakt med honom och det faktum att han anvisade just Tektras konto vid betalning av fakturorna talar för att han uppträdde för det bolagets räkning. Av vittnesmål i kammarrätten framgår också att målarna fick sin lön av AA. Att pengar som har satts in på Tektras bankkonto har förts vidare bl.a. till olika konton i utlandet och att kontot inte har belastats med några normalt förekommande verksamhetskostnader saknar också relevans för frågan

om fakturorna är sanna eller inte. Som redan påpekats finns det inte något som tyder på att medel har återbetalats till bolaget eller dess företrädare.

23. Högsta förvaltningsdomstolen anser att avsaknaden av skriftlig dokumentation – bortsett från knapphändiga uppgifter i fakturor och tidrapporter – i och för sig är besvärande för bolaget, särskilt med tanke på den omfattning i vilken bolaget anlidade Tektra. Oavsett detta finner domstolen att utredningen i målen inte ger stöd för att de arbeten som fakturorna avser inte skulle ha utförts av personal som Tektra tillhandahållit bolaget. Det finns därmed inget fog för slutsatsen att fakturorna är osanna. Bolaget borde därmed ha fått avdrag för dem. Det betyder vidare att det inte finns grund för att beskatta bolagets företrädare för vare sig lön eller utdelning. Skatteverkets överklagande med yrkande om att bolaget ska påföras ytterligare arbetsgivaravgifter ska därför avslås.

Reformatio in melius

24. Nästa fråga är om de arbetsgivaravgifter som har påförts det belopp som underinstanserna ansett vara lön till andra personer än bolagets företrädare också kan undanröjas.
25. Eftersom bolaget inte har överklagat kammarrättens avgörande är utgångspunkten att prövningsramen i Högsta förvaltningsdomstolen begränsas av Skatteverkets yrkande här. Av 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) framgår emellertid att domstolen får besluta till det bättre för enskild om det föreligger särskilda skäl och det kan ske utan men för motstående enskilt intresse (*reformatio in melius*).
26. Denna möjlighet är avsedd som en garanti för den enskildes rättsskydd och vad som åsyftas är fall då rätten finner det uppenbart att den enskilde blivit för strängt bedömd i den underliggande instansen. Även i mål som kommit under rättens prövning på talan av allmän part bör rätten kunna besluta till det bättre för den enskilde i förhållande till vad som gäller enligt det överklagade beslutet. Bestämmelsen har dock undantagskaraktär och det bör inte komma i fråga att

rätten vid misstanke om att något är fel eller någon felbedömning har förekommit som inte omfattas av parts yrkande, tar initiativ till ytterligare utredning i målet (se prop. 1971:30 s. 580 f. och HFD 2012 ref. 36).

27. Som framgått ovan (punkt 23) anser Högsta förvaltningsdomstolen att utredningen i målen inte ger stöd för att de arbeten som fakturorna avser inte skulle ha utförts av personal som Tektra tillhandahållit bolaget och att det inte finns något fog för slutsatsen att fakturorna är osanna. Härav följer att bolaget inte borde ha påförts arbetsgivaravgifter på någon del av det av Tektra fakturerade beloppet. Det krävs ingen ytterligare utredning för att kunna konstatera att det är uppenbart att bolaget därmed blivit för strängt bedömt i underinstanserna. Mot denna bakgrund anser domstolen att det föreligger särskilda skäl att med stöd av 29 § förvaltningsprocesslagen besluta till det bättre för bolaget och att underinstansernas avgöranden, såvitt gäller arbetsgivaravgifter, ska undanröjas i sin helhet.

Följdändringar

28. Högsta förvaltningsdomstolens ställningstagande i frågan om de aktuella fakturorna är osanna har betydelse för bolagets rätt till avdrag för kostnader vid inkomstbeskattningen. De följdändringar som denna dom i det avseendet föranleder får anses omfattas av bestämmelserna om omprövning av Skatteverket på eget initiativ i 66 kap. 19 § och 27 § 4 skatteförfarandelagen (2011:1244), jfr prop. 2010/11:165 s. 1096 f. och s. 607 f.

DOM

Mål nr
6760–6763-17*Ersättning för kostnader*

29. Bolaget bör tillerkännas ersättning för sina kostnader i målen med yrkat belopp, 136 000 kronor.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Camilla Mundt och Jenny Björstrand.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 18 maj 2016 i mål nr 7234-15, 7235-15, 7237-15 och 7239-15

Skatteverkets beslut den 19 december 2014