

## **HFD 2019 ref. 6**

**Fråga om det förekommit osanna fakturor i näringsverksamhet (jfr HFD 2012 ref. 69). Även fråga om s.k. reformatio in melius.**

29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 februari 2019 följande dom (mål nr 6760–6763-17).

### **Bakgrund**

1. Måleri Aktiebolag L.Å. (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.

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.Å.* 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 skattetillägg 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 eftertaxeringsbeslut. 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. tidssedlar 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 anlätats för arbetet och sammantaget tydde utredningen på att X anlätat 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. F.R., 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 F.R. 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 F.R. 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.

Ersättning för kostnader

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

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Skatteverkets överklagande.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas avgöranden såvitt gäller arbetsgivaravgifter.

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

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Askersjö, Baran* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreterarna Camilla Mundt och Jenny Björstrand.

---

### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-05-18, ordförande Farley):***

#### *Fråga om osanna fakturor m.m.*

Frågorna förvaltningsrätten har att pröva i sak är dels om de fakturor avseende måleriarbeten som bolaget yrkat avdrag för är osanna i den meningen att de inte motsvaras av utfört arbete hos det fakturaställande företaget och dels om bolaget ska betala arbetsgivaravgifter för den ersättning som betalats till underentreprenörer.

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 fakturan. Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt avgörande HFD 2012 ref. 69 uttalat följande om bevisbördans placering vad gäller frågan om osanna fakturor. 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.

Bolaget bedriver målerirörelse och har under perioden september 2012–december 2013 kostnadsfört och bokfört 90 fakturor som avsett inköp av tjänster från Tektra Konsult AB (Tektra) om totalt 4 112 895 kr. Det är i målet ostridigt att de måleriarbeten som de aktuella fakturorna från underentreprenören Tektra avser har utförts. Skatteverket gör dock gällande att fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte har utförts av personal som varit anställd hos eller inhyrd av Tektra utan i stället av personal som varit anställd av bolaget.

Utifrån vad som framkommit av utredningen av Tektra anser förvaltningsrätten att Tektra uppvisar kännetecken som är typiska för fakturaskrivande bolag. Bedömningen görs att Skatteverket har haft fog för sin uppfattning att det har förekommit osanna fakturor i Tektras verksamhet.

Att det har förekommit falska fakturor i Tektras verksamhet betyder dock inte med automatik att bolaget har varit delaktigt i förfarandet. Istället måste varje enskilt fall bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just detta fall (se HFD 2012 ref. 69).

Inkomsttaxeringen beskattningsår 2013 avser det ordinarie förfarandet. För att de aktuella fakturorna ska kunna godtas vid beskattningen av bolaget krävs därför att bolaget kan visa att de överensstämmer med verkliga förhållanden.

Bolaget har anfört bland annat följande. Verksamheten har tidigare haft flera anställda. För att få verksamheten att gå runt har bolaget istället valt att anlita underentreprenörer och hyra in personal. Tektra var godkänd för F-skatt och kontrollerades noggrant via Målerettan. Målarna har gjort ett bra jobb och fakturorna från Tektra har betalats. Betalningarna har gjorts vid förfallodatumet. Fakturorna har kontrollerats och vid eventuella felaktigheter har krediteringar gjorts. All kontakt med Tektra har skett via F.R. I efterhand kan det konstateras att bolaget har haft otur som har anlitat fel underentreprenör. Målarna har troligtvis fått oredovisade löner från Tektra och F.R. går inte längre att nå. Han har lurat alla. Bolaget har behandlat Tektra på samma sätt som andra underentreprenörer har behandlats.

Skatteverket har anfört bl.a. följande. Företrädare för bolaget har inte känt till vem eller vilka som varit företrädare eller ägare av Tektra. Utöver fakturorna finns det inget som visar att bolaget köpt tjänster från Tektra. Det finns inget skriftligt avtal med Tektra, offerter eller e-post till stödjande av bolagets påståenden. F.R. har inte varit behörig företrädare för Tektra. Han har under de senaste åren saknat deklarerade inkomster och har restförda skulder hos Kronofogdemyndigheten. Bolaget har inledningsvis inte kunnat redogöra för inhyrd personals fullständiga namn och kontaktuppgifter. På närvarokorten hos en av bolagets kunder har målarna uppgett bolagets företagsnamn. Kunden har haft uppfattning att målarna var anställda av bolaget. Skatteverket har gjort bedömningen att fakturorna från Tektra och tillhörande tidrapporter är bristfälliga och saknar relevanta uppgifter.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts och med beaktande av vad som i övrigt framkommit i målen gör förvaltningsrätten bedömningen att bolaget inte gjort sannolikt att fakturorna avser inhyrd arbetskraft från



Tektra. Tvärtom visar utredningen att det är fråga om osanna fakturor och det får anses sannolikt att de kontanta medlen som frigjorts genom de osanna fakturorna gått till avlöning av oredovisad arbetskraft. De aktuella fakturorna ska därför inte läggas till grund för beskattningen.

I likhet med Skatteverket anser förvaltningsrätten att de medel som frigjorts genom utnyttjande av de osanna fakturorna får anses ha använts för att betala oredovisade löner till bolagets personal och företrädare. Skatteverket har därför haft fog för att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag samt för att medge avdrag för lönekostnader. Det finns inte skäl att göra någon annan bedömning än Skatteverket av beloppens storlek. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

*Skönsbeskattning och skattetillägg*

[text här utelämnad]

*Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet delvis och förklarar, med ändring av Skatteverkets beslut, att skattetilläggen Måleri Aktiebolag L.Å. påförts avseende arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna oktober–december 2012 och januari–december 2013 undanröjs. – Förvaltningsrätten beviljar Måleri Aktiebolag L.Å. ersättning med 10 000 kr exkl. mervärdesskatt för kostnader i förvaltningsrätten och med 25 000 kr exkl. mervärdesskatt för kostnader hos Skatteverket. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet i övrigt.

***Kammarrätten i Stockholm*** (2017-09-26, *Bjernelius Lundahl, Mathiasson och Nordström*):

*Osanna fakturor*

Det är i målen ostridigt att de måleriarbeten som de aktuella fakturorna från Tektra avser har utförts. Frågan i målen är därmed om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte har utförts av målare som bolaget hyrt in från Tektra utan i stället av målare som kan anses ha varit anställda av bolaget.

Skatteverkets beslut är fattat inom tidsfristen för det ordinarie förfarandet. Detta innebär att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag.

Det saknas ofta anledning att vid beskattning 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 har tillhandahållits (HFD 2012 ref. 69).

Kammarrätten anser att det i målen kommit fram flera omständigheter som talar för att det förekommit osanna fakturor i verksamheten hos Tektra och att de aktuella fakturorna och betalningarna inte motsvaras av verkliga affärshändelser.

Kammarrätten har vid sin bedömning lagt särskild vikt vid följande omständigheter.

Det har inte funnits några skriftliga avtal mellan bolaget och Tektra. Det har heller inte, utöver de fakturor som utställts av Tektra och de tidsrapporter som utgör underlag för faktureringen, funnits några andra handlingar som visar att bolaget verkligen köpt tjänster av Tektra. De utställda fakturorna och tidsrapporterna är dessutom knapphändiga. Fakturorna saknar uppgift om referenspersoner och närmare specifikation om vilka arbeten som har utförts. Tidsrapporterna anger endast ett förnamn på den som ska ha utfört arbetet och saknar uppgifter om vilket företag de härrör ifrån. Det är enligt kammarrätten inte sannolikt att bolaget i ett seriöst affärsförhållande skulle ingå affärsuppgörelser till ett så betydande belopp utan skriftliga avtal och under sådana förhållanden acceptera de bristfälliga fakturorna. Bolaget har vidare då granskningen inleddes hos Skatteverket inte kunnat uppge fullständigt namn på några av de som ska ha anlitats genom Tektra, trots att Tektra anlitats i stor omfattning.

Bolaget har vidare uppgett att all dess kontakt med Tektra har skett genom F.R. F.R. har emellertid inte varit legal företrädare för Tektra. De legala företrädare i Tektra som Skatteverket har varit i kontakt med i samband med sin utredning har haft dålig kännedom om verksamheten och synes ha agerat som s.k. målvakter. Av utredningen har vidare framkommit att det har saknats normalt förekommande verksamhetskostnader i Tektra och att de insättningar som gjorts på Tektras konto under den aktuella tiden i sin helhet förts vidare till konton i Spanien och Turkiet. Detta tyder enligt kammarrättens mening på att det inte har bedrivits någon egentlig verksamhet i Tektra.

Vidare har vid den muntliga förhandlingen i kammarrätten kommit fram att anlitandet av Tektra orsakat stora problem för bolaget. Det har bl.a. angetts att Tektra regelmässigt fakturerat för stort antal timmar, vilket har fått korrigeras i efterhand, och att flera av de målare som Tektra tillhandahållit har varit undermåliga och har fått bytas ut. Bolaget har dock trots detta fortsatt att anlita Tektra. K.Å. har uppgett att skälet till detta är att F.R. snabbt kunnat få fram arbetskraft. Kammarrätten anser dock att det inte är troligt att bolaget under de förhållanden som beskrivits beträffande felaktig fakturering och okunnig personal skulle fortsatt att anlita Tektra i den utsträckning som ska ha gjorts.

Kammarrätten anser sammantaget att omständigheterna ovan talar för att Tektra varit ett fakturaskrivande bolag, att fakturorna till bolaget är osanna och att dessa har använts för att frigöra pengar till betalning av oredovisad arbetskraft och till uttag av K.Å.

#### *Arbetsgivaravgifter*

Bolaget har såväl i underinstanserna som i kammarrätten yrkat att, för det fall bolaget bedöms ha använt sig av osanna fakturor, arbetsgivaravgifter inte ska utgå på den del som kan anses ha kommit företagsledaren K.Å. till godo eftersom den delen i så fall är att anse som utdelning. Kammarrätten har ovan instämt i underinstansernas bedömning att bolaget genom att använda sig av osanna fakturor har frigjort belopp som bl.a. tillkommit K.Å. Kammarrätten måste därför bedöma i vilket inkomstslag dessa medel är skattepliktiga för K.Å., då det är av betydelse för med vilket belopp bolaget ska betala arbetsgivaravgifter.

Bolaget är ett fåmansaktiebolag i vilket K.Å. är verksam i betydande omfattning. Till följd därav är K.Å:s aktier i bolaget kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Utdelning beslutas normalt av bolagsstämman varvid det i aktiebolagslagen (2005:551) finns begränsningar vad avser hur mycket som kan delas ut. I praxis finns exempel på att den som har fått avkastning på satsat kapital i ett företag har beskattats i inkomstslaget kapital trots att beslutsordningen för utdelning i aktiebolagslagen inte har följts.

Med begreppet vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas såsom utdelning i företagets räkenskaper. Om utdelningen inte redovisas öppet i räkenskaperna kallas den förtäckt utdelning. Både öppna och förtäckta värdeöverföringar från bolaget till aktieägarna utan att bolaget erhåller fullgod motprestation utgör utdelning i bolagsrättslig mening. Med utdelning i skatterättsligt sammanhang avses normalt detsamma som utdelning i civilrättslig mening. Om utdelningen beslutats i den ordning som föreskrivs i aktiebolagslagen, dvs. på bolagsstämma, saknar dock skatterättslig betydelse. Att utdelningen är förtäckt medför exempelvis inte någon särbehandling i skatterättsligt hänseende. Rättsverkningarna är desamma som för andra utdelningar. För aktieägaren utgör utdelningen inkomst av kapital och för företaget saknas avdragsrätt för denna (SOU 2002:52 s. 118 f.)

[text här utelämnad]

Bolagets resultat har genom Skatteverkets omprövningsbeslut påverkats i höjande riktning eftersom bolaget har nekats avdrag för bokförda kostnader, även om bolagets inkomst av näringsverksamhet sammantaget sänkts till följd av ökade avdrag för lönekostnader och oredovisade arbetsgivaravgifter. Att K.Å:s arbetsinsatser har haft stor betydelse för den resultatöjande delen av Skatteverkets omprövningsbeslut är enligt kammarrättens mening uppenbart. Detta gäller emellertid rimligen även i fråga om bolagets resultat före Skatteverkets omprövningsbeslut. I målen är det ostridigt att K.Å. inte personligen har utfört de måleriarbeten som kammarrätten ovan funnit utförts av personal för vilka bolaget är att se som arbetsgivare. K.Å. har innan Skatteverkets omprövningsbeslut haft en beskattningsbar inkomst av tjänst om [...] kr beskattningsåret 2012 och [...] kr för beskattningsåret 2013, vilket enligt kammarrättens mening inte kan sägas vara en låg lön för en företagsledare i ett FÅAB av aktuell storlek.

Under dessa förhållanden finns det, utöver de regler som finns i 57 kap. IL, inga hinder mot att det belopp som bedöms ha tillfallit honom beskattas i inkomstslaget kapital. Bolagets överklagande ska därmed i denna del bifallas. Kammarrätten överlämnar till Skatteverket att göra en beräkning enligt den s.k. klyvningsmetoden.

*Skönsbeskattning*

[text här utelämnad]

*Skattetillägg*

[text här utelämnad]

*Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande. – Kammarrätten bifaller Måleri Aktiebolag L.Å:s överklagande delvis på så sätt att det

belopp som påförts K.Å. som oredovisad lön ska anses vara utdelning i den utsträckning som reglerna i 57 kap. IL så tillåter. Kammarrätten avslår Måleri Aktiebolag L.Å:s överklagande i övrigt. – Kammarrätten överlämnar till Skatteverket att besluta om beräkning av utdelningen och dess fördelning enligt 57 kap. IL samt vidta de justeringar av inkomstbeskattningen i övrigt, arbetsgivaravgifterna och påfört skatte-tillägg som följer av ändringarna ovan. – Kammarrätten tillerkänner Måleri Aktiebolag L.Å. ersättning för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr exklusive mervärdesskatt.