

## **HFD 2019 ref. 60**

**Vid uttag av arbetsgivaravgifter har det inte funnits 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.**

2 kap. 4, 5 och 10 §§ socialavgiftslagen (2000:980), 9 kap. 4 § första stycket 2, 10 kap. 14 § och 59 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244), 8 kap. 1, 2 och 17 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 december 2019 följande dom (mål nr 3161–3166-18).

### **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 matrosar 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 för arbetsgivaravgifter med det fakturerade beloppet samt att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattetillägg togs ut med tre fjärdedelar av fullt skattetillägg. Vidare avslog 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 avslog 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 avslog 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.

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.

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

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

---

### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-07-17, ordförande Nilsson):***

#### *Osanna fakturor/ anställnings- eller uppdragsförhållande*

Skatteverket anser att fakturor från Mist Mare och Tonber (underentreprenörerna) avseende inhyrd arbetskraft under 2012, 2013 och 2014 är osanna och att den personal som utfört det fakturerade arbetet i stället ska anses vara anställda av JVS. Bolaget har därför vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt belöpande på dessa fakturor samt påförts arbetsgivaravgifter och skattetillägg.

För bolagets rätt till avdrag har bolaget bevisbördan. För förutsättningarna för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter har Skatteverket bevisbördan. Beviskravet i båda fallen är sannolikt för beskattningsåren 2013 och 2014 och mycket sannolikt för beskattningsåret 2012 (efterbeskattning). Det ankommer således på Skatteverket att göra sannolikt respektive mycket sannolikt att fakturerade arbeten har utförts av personal som ska anses ha varit anställd av JVS.

Det är i målen klarlagt att de fakturerade arbetena har utförts av skepparna/matroserna P.L., M.K., K.B. och V.B. Deras tjänster har tillhandahållits JVS och fakturerats via bolagen Mist Mare och Tonber.

Frågan i målen är om de aktuella fakturorna är osanna i den meningen att de fakturerade arbetena inte har utförts av anställda hos underentreprenörerna utan istället av personer som ska ha varit anställda hos JVS.

Skatteverket anser att Mist Mare och Tonber inte har bedrivit någon verksamhet utan endast varit s.k. fakturaskrivande bolag. Kammarrätten i Stockholm har i dom den 7 juni 2017 (mål nr. 1436–38-16) avseende P.L:s inkomstbeskattning 2011–2013 gjort samma bedömning. Skäl att frångå den bedömningen har inte framkommit. Dessa underentreprenörer kan därmed inte ha tillhandahållit eller förmedlat den arbetskraft som utfört arbetet hos JVS. Förvaltningsrätten anser vidare att det inte kan ha undgått JVS att anlita underentreprenörer endast varit fakturaskrivande bolag. Den bedömningen grundas på bl.a. den information som P.L. lämnat JVS angående tidigare anlitad underentreprenör Sjötransport Syd AB, Mist Mare och Tonber, Skatteverkets svar på JVS:s förfrågningar om Mist Mares och Tonbers registreringar och betalningar av arbetsgivaravgifter och det förhållandet att de bolagen har avlöst varandra i tiden. Av utredningen framgår också att fakturering skett efter att underentreprenörerna avregistrerats som arbetsgivare samt även under perioder då avtal med JVS saknats. Vad JVS och vittnet G.J. anför härvid, bl.a. att det är vanligt förekommande att underentreprenörer i sin tur anlitar underentreprenörer och därför inte redovisar arbetsgivaravgifter, föranleder ingen annan bedömning.

Av utredningen framgår vidare att JVS och P.L. hade etablerat kontakt med varandra redan innan Mist Mare och Tonber kom in i bilden och att det i själva verket var det P.L:s tjänster som JVS behövde och var mån om att erhålla. Det var P.L. som var kontaktperson för båda underentreprenörerna. JVS har aldrig träffat företrädarna för anlitate underentreprenörer. Avtalet med Mist Mare undertecknades av en, enligt konkursförvaltaren för bolaget, s.k. målvakt och avtalet med Tonber, som varken daterats eller diarieförts, av P.L. som hade fullmakt för bolaget. Av utredningen framgår vidare att P.L. anförtröts stora friheter hos JVS och till och med på egen hand tagit in personal vid egen ledighet (V.B. och K.B.) samt utfärdat och undertecknat tjänstgöringsintyg både för sig själv och för besättningspersonal på båten Dunder.

Avtalen med anvisade bolag har visserligen utformats som uppdragsavtal och innehåller många moment som är betecknade för sådana avtal. Vid en sammantagen bedömning anser dock förvaltningsrätten att P.L. med de befogenheter han de facto haft inte kan anses som vilken inhyrd konsult som helst utan hans rättsförhållande till JVS ska bedömas som ett anställningsförhållande. Därmed ska också de övriga konsulter, M.K., V.B. och K.B., som P.L. engagerat anses som anställda av JVS. Härvid har rätten även beaktat bl.a. att samtliga konsulter arbetat hos JVS oavsett vilken av underentreprenörerna som har fakturerat för det utförda arbetet och att de har arbetat under en relativt lång period på en båt som ägs av JVS. Bedömningen stöds även av att P.L. och M.K. numera är anställda av JVS huvudägare.

Skatteverket får mot denna bakgrund anses ha gjort mycket sannolikt att det är JVS som ska betraktas som arbetsgivare för de inhyrda konsulterna och inte Mist Mare och Tonber. JVS ska således betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som betalats för det utförda arbetet. Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifterna utgörs enligt rådande praxis av hela det fakturerade beloppet inklusive mervärdesskatt (se RÅ 2001 ref. 50).

Fakturorna från Mist Mare och Tonber kan således inte anses avse ersättning för inhyrd arbetskraft och ska därför ej läggas till grund för beskattningen. Vid denna bedömning faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

#### *Efterbeskattning och skattetillägg*

Av utredningen framgår klart att de i målen aktuella fakturorna inte avser ersättning för inhyrd arbetskraft. Bolaget har således lämnat oriktig uppgift dels genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på fakturorna, dels genom att underlåta att redovisa arbetsgivaravgifter på ersättningarna som har betalats ut till anlidade konsulter. Det finns därför grund för såväl efterbeskattning som efterbeskattning på skönmässig grund avseende arbetsgivaravgifter samt grund för påförande av skatte-tillägg.

Eftersom den skattetilläggsgrundande ändringen avseende arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen har verket delvis satt ner skattetillägget till tre fjärdedelar, från 20 procent till 15 procent. Skäl att ytterligare nedsätta eller befria från skattetillägg har inte framkommit i målen.

#### *Ersättning för kostnader*

Eftersom bolaget är förlorande part och det inte heller i övrigt har kommit fram skäl för att bevilja bolaget ersättning för ombudskostnader ska bolagets yrkande härom avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet samt yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

#### ***Kammarrätten i Stockholm (2018-04-09, Bjernelius Lundahl, Mathiasson och Etemad):***

T.L., tidigare projektchef vid JVS, har i vittnesförhör uppgett bl.a. följande. När avtalet med Sjötransport Syd AB hävdades hade någon vid JVS kontakt med P.L., som undrade om han kunde få fortsätta arbeta. P.L. arbetade för ett bolag som hette Mist Mare och JVS genomförde kontroller av det. Vid ett senare tillfälle berättade P.L. för någon vid JVS att han på grund av utebliven ersättning inte arbetade med Mist Mare längre och föreslog istället ett nytt bolag, Tonber. Han vet inte vem som tog kontakt med P.L. eller vem som ingick det muntliga avtalet med P.L. vid bytet av bolag till Tonber. Det fanns inga tankar på att anställa P.L. eller den övriga besättningen eftersom projektet var tidsbegränsat. Det fanns inte heller någon överenskommelse om att hjälpa P.L. att slippa betala skatteskulder.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att JVS ska betraktas som arbetsgivare för personerna ifråga. Kammarrätten konstaterar att T.L. inte har kunnat lämna några närmare uppgifter om kontakterna med P.L. inför tecknandet av avtalen med Mist Mare och Tonber. Det som han har uppgett föranleder därför ingen annan bedömning.

Sammantaget finner kammarrätten att det som bolaget har anfört och det som i övrigt har kommit fram i målen inte ger anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, efterbeskattning och skattetillägg. Överklagandet ska därför avslås i dessa delar.



Vid denna utgång och eftersom det inte heller finns någon annan grund för att bevilja bolaget ersättning för kostnader ska överklagandet i denna del, liksom yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten, avslås.  
– Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.