

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3856–3864-10

meddelad i Stockholm den 21 november 2012

## **KLAGANDE**

AB Oskar Jansson Plåt & Smide

Ombud:  
Advokat Börje Leidhammar  
Wistrand Advokatbyrå  
Box 7543  
103 93 Stockholm

AA  
Grant Thornton Sweden AB  
Box 7623  
103 94 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 9 juni 2010 i mål nr 6103–6111-09

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2005 och 2006, mervärdesskatt för redovisningsperioderna november–december 2004 och februari–mars 2005, arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna november–december 2004 och februari–mars 2005, skatteavdrag för redovisningsperioderna november 2004 och februari 2005 samt skattetillägg m.m.

Dok.Id 126746

**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

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

AB Oskar Jansson Plåt & Smide tillerkänns ersättning för kostnader i Skatteverket, länsrätten och kammarrätten med 120 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten beslutat om sekretess.

## YRKANDEN M.M.

*AB Oskar Jansson Plåt & Smide* (Plåt & Smide) fullföljer sin talan och anför bl.a. följande.

Det är ostridigt att de snöskottningstjänster som svarar mot fakturorna från Erix AB (Erix) har utförts. Bolaget har åberopat en omfattande utredning avseende bl.a. tidssedlar och personuppgifter hänförliga till snöskottningstjänsterna. Uppdraget till Erix har inte i något relevant avseende skiljt sig från övriga uppdrag som lämnats till ett stort antal underentreprenörer. De uppgifter som Skatteverket har åberopat till stöd för att s.k. osanna fakturor förelegat tar uteslutande sikte på Erix. Skatteverket har gjort bedömningen att någon verksamhet inte förekommit i Erix och att de utställda fakturorna är osanna. För att Skatteverket ska kunna nå framgång med ett påstående om skenavtal bör det rimligen krävas någon form av utredning som ger belägg för att bolaget varit medvetet om att Erix inte skulle göra rätt för sig. Det finns inga uppgifter som ger stöd för att de som utfört snöskottningstjänsterna skulle ha ansett att det förelegat ett anställningsförhållande mellan dem och Plåt & Smide eller att de medel som betalats till Erix skulle ha återförts till bolaget.

Det saknas vidare skäl att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. Att Erix inte har skött sina skyldigheter vad avser redovisning och betalning av skatter och avgifter saknar betydelse för bedömningen om Erix har bedrivit skattepliktig bemanningsverksamhet. De av Skatteverket åberopade uppgifterna ger därför inte anledning att ifrågasätta att de belopp som bolaget gjort avdrag för utgörs av sådan skatt som Erix varit skattskyldigt för.

Mål nr  
3856–3864-10

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

Plåt & Smide har bokfört fakturor från Erix avseende arbete. Skriftliga avtal saknas. Erix har i nära anslutning till att Plåt & Smide betalat fakturorna tagit ut pengarna i kontanter. Enligt Skatteverkets uppfattning har dessa kontanter återförts till Plåt & Smide. Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att Erix har bedrivit någon som helst verksamhet. Det finns inte heller något som tyder på att Erix i sin tur har använt sig av underentreprenörer för att kunna utföra arbete hos Plåt & Smide. Fakturorna är osanna i den meningen att de inte motsvarar något utfört arbete utan endast har tagits fram för att möjliggöra för Plåt & Smide att frigöra medel ur bolaget. Det har inte framkommit något som tyder på att de frigjorda medlen har använts för att bestrida kostnader i bolaget, exempelvis till att avlöna personal.

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 Erix inte är skattskyldigt 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 Plåt & Smide i syfte att utreda om bolaget 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.

Plåt & Smide bedriver plåtslageriverksamhet och utför under vintertid även snöskottningsarbeten på uppdrag av fastighetsägare. Bolaget har under november och december 2004 samt februari och mars 2005 erhållit fyra fakturor från Erix avseende utförda snöröjningsarbeten. Enligt fakturorna hade Erix F-skattsedel. Fakturorna för 2004 avser ett sammanlagt belopp om 646 413 kr inklusive mervärdesskatt och fakturorna för 2005 ett sammanlagt belopp om 710 889 kr inklusive mervärdesskatt. Plåt & Smide har i sina självdeklarationer gjort avdrag för de fakturerade arbetena. Vid mervärdesskatteredovisningen har den ingående skatten dragits av. Som underlag för dessa fakturor har bolaget haft tidssedlar och tidssammanställningar. Av tidssedlarna framgår att Erix lämnat uppgifter om arbetslag med förnamn på ett antal personer som arbetat med snöskottning och om var och när arbetet utförts.

Plåt & Smide har anfört bl.a. att det hade 15–20 egna anställda som arbetade med snöskottning och dessutom anlidade 15–18 underentreprenörer för sådant arbete. Enligt bolaget har det använt samma rutiner i fråga om samtliga underentreprenörer som utfört snöröjningstjänster och Skatteverket hade inga synpunkter på rutinerna vid en revision som verket genomförde 2003.

Erix har inte lämnat självdeklaration för taxeringsår 2005. Erix som haft ett 30-tal kunder har endast haft en anställd under åren 2003 och 2004. Fakturanummer-serien har inte varit kronologisk. Under 2004 betalade Erix in 29 085 kr i arbetsgivaravgifter och 31 500 kr i avdragen skatt. Skatteverket som under sin utredning av Erix inte lyckats få kontakt med någon företrädare för bolaget har inte heller erhållit efterfrågat räkenskapsmaterial. De ersättningar för utfört arbete som betalats in på Erix postgirokonto har inte redovisats. Övervägande del av insatta medel har tagits ut kontant i nära anslutning till insättningarna. Erix

försattes i konkurs efter egen ansökan i april 2005. Konkursförvaltaren fick inte tillgång till något räkenskapsmaterial.

*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 skälig omfattning 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). 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.

Mål nr  
3856–3864-10

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 Erix avser har utförts. Frågan i målen gäller om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte har utförts av personal anställd av Erix eller av personal som Erix hyrt in utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av Plåt & Smide.

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.

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

I målen är fråga om det ordinarie förfarandet. För att de nu aktuella fakturorna ska kunna godtas vid beskattningen av Plåt & Smide krävs därför att bolaget kan visa att de överensstämmer med verkliga förhållanden.

Det går inte att få en entydig bild av vad som förekommit i förhållandet mellan Plåt & Smide och Erix. Att det på flera punkter funnits oklarheter framgår inte minst av den redovisning som kammarrätten lämnat mot bakgrund av att det där, och dessförinnan i länsrätten, hållits muntlig förhandling med bl.a. flera vittnesförhör.

Mål nr  
3856–3864-10

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör några omständigheter som är av betydelse för bedömningen i målen lyftas fram. Plåt & Smide bedrev en relativt omfattande snöröjningsverksamhet med både egna anställda och ett tiotal underentreprenörer. Bolaget förefaller ha följt samma rutiner i fråga om alla underentreprenörer men det är bara fakturorna från Erix som har ifrågasatts. Det skriftliga underlag som Plåt & Smide haft för de ifrågasatta fakturorna talar för – även om underlaget i sig är bristfälligt – att Erix anlitas för arbetet. Den muntliga bevisningen eller utredningen i övrigt kan inte sägas ge stöd för att Plåt & Smide skulle ha betalat svarta löner. Sammantaget tyder utredningen i stället på att bolaget anlitat en fristående underentreprenör även för de nu aktuella arbetena och att det varit just Erix som engagerats.

Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målen finner Högsta förvaltningsdomstolen att det föreligger tillräckliga skäl för att godta fakturorna från Erix. Överklagandet ska därför bifallas.

Plåt & Smide bör tillerkännas ersättning för kostnader i Skatteverket, länsrätten och kammarrätten med skäliga 120 000 kr.

Nils Dexe

Margit Knutsson

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson

Emma Wännström

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-04-18