

**KLAGANDE**

XX AB

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Kalmar
391 87 Kalmar

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 15 februari 2013 i mål nr 3324-12 och 3326--3327-12, se bilaga A

SAKEN

Arbetsgivaravgifter redovisningsperioderna december 2008, december 2009 och december 2010
Efterbeskattning
Skattetillägg

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

XX AB (*bolaget*) yrkar att beslutade arbetsgivar- avgifter och skattetillägg undanröjs och anför bl.a. följande. Det är ostridigt i målet att Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 inte är tillämplig för de personer som är aktuella i målet. Inte heller Rådets förordning (EG) nr 883/2004 är tillämplig. Förvaltningsrätten har, såvitt kan utläsas, dock

tillämpat Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 som grund för sitt beslut. Grunden i målet är en tillämpning av svensk lag och därigenom socialförsäkringslagen och socialavgiftslagen. Kärnfrågan är när sociala avgifter ska betalas. Frågan är inte om sociala avgifter ska betalas. Bolaget vitsordar att det är skyldigt att betala sociala avgifter men att skyldigheten uppkommer vid en annan tidpunkt än vad Skatteverket anser. Tidpunkten är – utifrån omständigheterna i detta fall – den tidpunkt när det kan antas att arbetet som individerna utför kommer att överstiga ett år. Det finns i grunden tre rekvisit för att det ska vara fråga om utsändning och som är av betydelse i målet. Individerna ska vara anställda i ett utländskt bolag, de ska ha sänts till Sverige för att utföra arbete här och det ska kunna antas att arbetet inte kommer att pågå under en tid som överstiger ett år. Samtliga tre rekvisit är uppfyllda. Skatteverket har gjort ett tillägg och alltså skapat ett ”fjärde rekvisit” som innebär att man i utsändningsögonblicket måste vara socialförsäkrad i den stat där den utsändande arbetsgivaren finns. Denna tolkning grundas enligt Skatteverket på Rådets förordning (EEG) nr 1408/71, som alltså inte är tillämplig. Att som i detta fall efterbeskatta bolaget och besluta om skatte-tillägg med argument som att bolaget borde ha insett, gissat sig till, ett ”fjärde rekvisit” är inte förenligt med rättssäkerhet. Vid tillämpning av svensk lag ska det finnas grund för uttag av skatt. Vid osäkerhet ska ses till den enskildes fördel och inte tvärtom.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målet

Frågorna i målen är om arbetsgivaravgifter ska betalas i Sverige för de personer som sänts från Indien för att arbeta här och vem som i så fall ska betala avgifterna. Om arbetsgivaravgifter ska betalas i Sverige av bolaget väcks frågorna om det funnits grund att efterbeskatta och påföra skatte-tillägg.

Faktiska omständigheter

Personer från Indien har anlitats för arbete i Sverige och sänts direkt hit från Indien. Personerna var, enligt obestridda uppgifter från bolaget, anställda i koncernbolag i Nederländerna och Tyskland, vilka saknat fast driftställe i Sverige. Konsultavtal har slutits mellan förmedlingsföretaget ZZ och bolag inom XX AB innebärande att den anställda ska utföra uppdrag hos QQ AB.

Rättslig reglering

Av 2 kap. 7 § i den numera upphävda socialförsäkringslagen (1999:799) framgår att med arbete i Sverige avses vid tillämpning av denna lag förvärvsarbete i verksamhet här i landet. En motsvarande bestämmelse finns i 1 kap. 6 § socialavgiftslagen (2000:980) .

Av 2 kap 9 § socialförsäkringslagen framgår dock att arbete utomlands för en arbetsgivare med verksamhet i Sverige ska anses som arbete här i landet, om arbetstagaren är utsänd av arbetsgivaren och arbetet kan antas vara längst ett år. När en utländsk arbetsgivare under motsvarande förhållande sänder någon till Sverige för arbete ska det inte anses som arbete i Sverige.

Enligt 2 kap. 4 § socialavgiftslagen ska arbetsgivaravgifter betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige.

Enligt 1 kap 8 § samma lag framgår att arbete för en arbetsgivare som utförs i ett annat land än det där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet anses som arbete i Sverige i samma utsträckning som enligt 2 kap. 9 § socialförsäkringslagen.

Kammarrättens bedömning

De personer som sänts från Indien för arbete i Sverige omfattas, såvitt framgår av utredningen, inte av socialförsäkringen i någon medlemsstat i EU/EES. Bestämmelserna i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 är endast tillämpliga på personer som omfattas eller har omfattats av en eller flera medlemsstaters lagstiftningar för socialförsäkring. Med hänsyn härtill är Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 inte direkt tillämplig i målet.

Som redogjorts för ovan är huvudregeln att den som arbetar i Sverige omfattas av den arbetsbaserade socialförsäkringen och att den som betalar ut ersättning för arbete i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter. Begreppet ”arbete i Sverige” har vidare samma innebörd i socialförsäkringslagen som i socialavgiftslagen.

I förarbetena till socialförsäkringslagen anförde regeringen att enligt huvudregeln ska skyddet från den arbetsbaserade delen av socialförsäkringen gälla vid allt förvärvsarbete som rent fysiskt utförs i Sverige. Det var dock enligt regeringens mening nödvändigt att göra undantag från denna regel i både utvidgande och inskränkande riktning. Enligt regeringens uppfattning var det rimligt att arbete, som visserligen inte utförs i Sverige rent fysiskt men som ändå har en stark anknytning hit, ska omfattas av den arbetsbaserade delen av socialförsäkringen. Omvänt var det motiverat att från försäkringen undanta vissa typer av arbete som utförs här i landet men som har en starkare anknytning till ett annat land än till Sverige (prop. 1998/99:119, s. 103-105).

Det nu sagda är alltså bakgrunden till undantagen för utsänd personal i 2 kap. 9 § socialförsäkringslagen, dit 1 kap. 8 § socialavgiftslagen hänvisar. Med hänsyn till vad som sagts om starkast anknytning i förarbeten bör undantagen för utsänd personal bara tillämpas i fall där den som sänts ut omfattas av socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet. Om så inte är fallet kan nämligen inte arbetet anses ha starkare

anknytning till något annat land än det land där arbetet utförs. I doktrinen har också anförts att för att en utsändning till Sverige ska anses föreligga ska den utsände tillhöra socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet (Silfverberg m.fl., Socialavgifter, se kommentaren till 1 kap. 8 § socialavgiftslagen).

De personer som har kommit till Sverige för att arbeta har, såvitt framkommit, inte omfattats av indisk, tysk eller nederländsk socialförsäkring vid utsändningen till Sverige. Enligt kammarrättens mening är därför undantaget för utsänd personal inte tillämpligt. Det innebär att personerna omfattas av svensk socialförsäkring från den första arbetsdagen här i landet och att arbetsgivaravgifter ska betalas från samma tidpunkt.

När det gäller frågan om vem som ska betala arbetsgivaravgifterna och frågan om det finns grund för efterbeskattning och skattetillägg gör kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten. Skäl att sätta ned påförda skattetillägg har enligt kammarrätten inte framkommit.

Överklagandet ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Petter Classon

Maria Lindvall

Viktoria Sjögren Samuelsson
referent

/ Anders Lenfors



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖ
Avdelning 2
Ewa Belovai

DOM
2013-02-15
Meddelad i
Malmö

Mål nr
3324-12
3326--3327-12

KLAGANDE
XX AB

MOTPART
Skatteverket, Skattekontoret Kalmar
391 87 Kalmar

ÖVERKLAGADE BESLUT
Skatteverkets beslut den 14 december 2012

SAKEN
Arbetsgivaravgifter; efterbeskattning för redovisningsperioderna december
2008, december 2009 och december 2010
Skattetillägg

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

DE ÖVERKLAGADE BESLUTEN

Skatteverket beslutade genom tre beslut den 14 december 2011 att öka underlaget för arbetsgivaravgifter under redovisningsperioderna december 2008 med 8 398 375 kr, december 2009 med 3 902 929 kr och december 2010 med 1 253 798 kr. Skatteverket beslutade även att påföra skattetillägg med 20 procent av den skatt som hänför sig till ändringarna, dvs. med 544 550 kr för december 2008, 245 260 kr för december 2009 och 78 788 kr för december 2010. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande.

Bolaget blev den 28 mars 2008 registrerad som arbetsgivare och har lämnat skattedeklarationer för den 1 mars 2008 och framåt. I lämnade kontrolluppgifter för anställda för beskattningsåren 2008, 2009 och 2010 har bolaget i stor omfattning redovisat ersättning som inte är underlag för socialavgifter. Anställningsavtal har tecknats med bolag inom koncernen XX. Samtidigt har det slutits konsultavtal mellan förmedlingsföretaget ZZ och bolag inom XX att den anställde ska utföra uppdrag hos QQ AB. De anställda har flyttat från Indien till Sverige för att arbeta hos QQ AB och har erhållit arbets- och uppehållstillstånd för en period upp till ett år, varefter inflyttning till Sverige har skett. Förlängt arbets- och uppehållstillstånd har erhållits oftast för en tid av 18 - 24 månader. I de flesta fall har anmälan om inflyttning till Sverige skett först efter åtta till elva månader efter den faktiska inflyttningen. Undantag gäller för de fåtal fall där den anställde kvarstår i utsändande lands sociallagstiftning genom E101-intyg. I dessa fall har anmälan om folkbokföring skett omgående. Skatteverket har i ett antal fall inhämtat den anställdes anmälan om folkbokföring. Där framgår att man förväntar sig vistas i Sverige mellan ett och ett halvt till fem år. Bolaget har uppgett att arbetstagarna har varit utsända för en tidsperiod kortare än ett år av koncernbolag i Tyskland respektive Nederländerna, som saknar fast driftsställe i Sverige, samt att anställningsavtalen med

arbetstagarna har upprättats mot de utländska bolagen. Även om ersättning för utfört arbete betalas ut av någon som inte är arbetsgivare till mottagaren ska ändå den som betalar ut ersättningen erlägga arbetsgivaravgifter då det finns en intressegemenskap genom koncernförhållandet. Arbetstagaren har rest direkt från Indien till Sverige för att arbeta och arbete har inte utförts hos koncernbolag i Tyskland respektive Nederländerna. Arbetarna har därför inte omfattats av socialförsäkringen i dessa länder. Det har dessutom inte visats att det funnits utsändningsintyg i de fall Skatteverket föreslagit höjning av arbetsgivaravgifter. Vidare framgår av anställningsavtalen med några undantag att arbetstagaren i en tillsvidareanställning dels ska arbeta i Sverige och dels ska återbetala arbetsgivarens utgifter för resa till Sverige, tillstånd m.m. i det fall arbetstagaren avbryter anställningen inom ett år. För undantagsfallen gäller att arbete ska ske i Sverige och Tyskland. Av dessa har i en del fall utsändningsintyg visats. De anställda har i ansökningshandlingar för folkbokföring uppgivit att de ska vistas och arbeta i Sverige minst ett och ett halvt år. De allra flesta anställda med familj har haft med sig familjen till Sverige.

YRKANDEN M.M.

XX AB (bolaget) yrkar att Skatteverkets omprövningsbeslut om höjning av underlaget för arbetsgivaravgifter undanröjs samt att de påförda skattetilläggen ska undanröjas. Bolaget anför i huvudsak följande. Arbetstagarna har varit anställda av utländska bolag inom XX som saknar fast driftställe i Sverige. Varken de anställda eller bolagens intention har varit att de anställda skulle vistas i Sverige längre än ett år. Detta styrks bl.a. av att de anställdas arbetserbjudanden inte överskridit ett år samt att personerna inte heller haft arbets- och uppehållstillstånd som överstigit ett år. Möjligheten att erbjuda de anställda arbeten i Sverige har styrts av huruvida det funnits ett behov hos QQ att ta in externa konsulter i sina projekt. I de fall de anställda

inte hade kunnat erbjudas förlängning av aktuella projekt hade eventuell förlängning av arbets- och uppehållstillstånd inte medgetts av Migrationsverket eftersom detta tillstånd under de första två åren är knutna till en specifik arbetsgivare. I de fall när de anställda erbjudits förlängning av sina uppdrag, och därmed vistats i Sverige mer än ett år, har de inkluderats i svensk socialförsäkringslagstiftning. I samband med förlängning av arbetet i Sverige har även individerna folkbokfört sig i Sverige. Det faktum att Skatteverket i efterhand gör en bedömning avseende individernas faktiska vistelse i Sverige bör inte inverka på den initiala bedömningen rörande uppskattad vistelsetid i Sverige. I vissa av de anställdas anställningskontrakt, slutna med de utländska arbetsgivarna, framgår att deras arbetsplats är belägen i Sverige. Vidare framgår dock även att arbetsgivaren behåller rätten att förflytta den anställde. Eftersom utsändningen har antagits vara i högst tolv månader är arbetet inte att anse som arbete i Sverige. Det är först när det kan antas att individen ska vara i Sverige mer än ett år det är fråga om arbete i Sverige och arbetsgivaravgifter ska erläggas. Vad gäller verkets inställning att avgifter inte ska betalas för anställda som haft E101-intyg konstaterar bolaget att det utanför förordning nr 1408/77 tillämpning inte existerar några utsändningsintyg mellan länder som inte omfattas av dessa förordningar. För dessa arbetstagare har det inte heller erlagts svenska socialavgifter, vilket godtagits av verket. Dessa individer lyder således under förordningarna och verket måste därför anse att dessa individer är utsända. De individer som vid ankomsten till Sverige tillhör indisk socialförsäkring lyder naturligtvis inte under förordningarna, vilket även verket konstaterar. För dessa arbetstagare gäller svensk lag. Svensk lag i detta sammanhang stadgar att en person som arbetar utomlands ska anses tillhöra svensk socialförsäkring om arbetstagaren är utsänd från arbetsgivaren och arbetet kan antas vara längst ett år.

Vid obligatorisk omprövning vidhåller **Skatteverket** tidigare beslut och anför bl.a. följande. De anställda har anställningsavtal med utländska bolag inom XX med säte i Nederländerna och Tyskland. Lönerna har utbetalats av XX B.V. och XY AB. De anställda har kommit direkt från Indien för att arbeta i Sverige. För anställda som haft ett utsändningsintyg, E101- eller A1-intyg, som visar att de tillhör ett annat lands socialförsäkring gäller förordningen EEG nr. 1408/71. Om intyg saknas, vilket det gör i detta fall, är förordningen inte tillämplig. Eftersom det inte heller finns någon konvention om social trygghet mellan Sverige och Indien gäller svensk lag. Om en person har ett intyg om tillämplig lagstiftning som visar att han eller hon ska tillhöra ett annat lands socialförsäkring så gäller detta intyg även om Skatteverket skulle anse att det är utfärdat på felaktiga grunder. Skatteverket kan inte bortse från intyget. Avgifter ska därmed inte betalas för anställda som kunnat uppvisa utsändningsintyg. Skatteverkets godtagande av intygen beror alltså inte på att verket skulle mena att utsändning endast kan förekomma mellan medlemsstater inom Europa. För att det ska vara fråga om utsändning krävs att den anställde i utsändningsögonblicket tillhört socialförsäkringen i den stat där den utsändande arbetsgivaren finns, dvs. Nederländerna eller Tyskland. För att de anställda skulle kunna anses vara utsända från Indien och därmed kunna omfattas av indisk socialförsäkring så måste de, innan de sändes ut till Sverige, ha arbetat i Indien för samma arbetsgivare. Så har inte skett. De har inte heller arbetat i Nederländerna eller i Tyskland. Det är inte fråga om utsändning och de anställda kan inte tillhöra vare sig indisk, nederländsk eller tysk socialförsäkring.

Bolaget anför i yttrande bl.a. följande. Det går inte att i aktuell lagtext tolka in ett krav på utsändningsintyg eller tillhörighet till ett annat lands socialförsäkringssystem. Lagstiftarens val av orden utsänd torde istället vara ett sätt att beskriva den faktiska situationen, dvs. att en anställd

beordras eller ges möjlighet att åka till ett annat land för att utföra arbete där under en tidsperiod som vid utsändningstidpunkten kan antas uppgå till högst ett år. Skatteverket anför att det krävs att den anställde utfört arbete i Indien och därmed omfattats av det indiska socialförsäkringssystemet för att det ska vara en fråga om en utsändning. Detta krav grundar sig i en artikel skriven av en före detta anställd vid Skatteverket och torde därför inte ha någon bäring på de i målen aktuella fallen. Eftersom EU-förordningen inte är tillämplig i dessa ärenden är det som nämnts ovan enbart svensk lagstiftning som är tillämplig. Det finns ingen tydlig definition av vad utsändning är, i vissa fall är det endast en term som beskriver ett sakförhållande, dvs. att en anställd getts möjlighet av sin arbetsgivare att resa till en viss plats och där utföra arbetsuppgifter under begränsad tidsperiod. Vad de nu aktuella fallen handlar om är när skyldighet att betala arbetsgivaravgifter uppkommer för individer anställda utomlands av företag utan fast driftsställe i Sverige. Det är bolagets uppfattning att arbete som utförts i Sverige av de hitsända individerna innan det förelegat arbetserbjudande som överstiger ett år inte ska ligga till grund för arbetsgivaravgifter. Arbetstagarna har ansökt om arbets- och uppehållstillstånd som utfärdats av Migrationsverket. De individuella arbetserbjudandena har legat till grund för besluten om arbets- och uppehållstillstånd. Eftersom individerna inte haft arbets- och uppehållstillstånd för en period som uppgår till ett år eller mer ska de inte folkbokföras i Sverige och därför inte anses som bosatta i Sverige. Gällande den arbetsbaserade socialförsäkringen ska det göras en bedömning av om arbetet ska anses utfört i Sverige. Är så inte fallet ska arbetet inte grunda rätt till arbetsbaserade förmåner. Skulle förvaltningsrätten instämma i Skatteverkets argumentering i huvudfrågan bör det dock inte kunna utgå skattetillägg med anledning av att lagstiftningen är oklar.

Skatteverket anför i yttrande vidare följande. För att ska vara tillämpliga krävs att den förvärvsarbetande arbetat för en arbetsgivare med verksamhet i det landet där utsändningen sker ifrån. Detta innebär ett krav på att personen tillhör det utsändande landets socialförsäkring. Om personen inte arbetat för en arbetsgivare med verksamhet i det landet, föreligger det enligt Skatteverkets uppfattning ingen utsändning i lagens mening. Istället blir huvudregeln tillämplig vilket innebär att personen så fort arbetet påbörjas i Sverige kommer att tillhöra den arbetsbaserade försäkringen i Sverige. Stöd för detta synsätt finns i prop. 1998/99:119 på s 103 och 104. Även om det inte framgår klart och tydligt av förarbetena eller lagtext att det utsändningsbegrepp som ligger till grund för svensk lag överensstämmer med det som gäller vid tillämpning av konventioner, så framgår det indirekt att det är en underliggande förutsättning att så är fallet. Som framgått ovan finns även knytningen till konventionen 1408/07 uttalad i förarbetena. I detta fall har personerna inte arbetat i Indien för ett utsändande företag med verksamhet där, varför de enligt Skatteverkets uppfattning inte är utsända för att arbeta i Sverige. De ska därför enligt huvudregeln tillhöra svensk socialförsäkring, vilket leder till att utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Befrielse från skattetillägg kan ske om felaktigheten framstår som ursäktlig och den kan antas bero på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Allmänt gäller att en lagtext inte alltid är så tydlig i alla avseenden. I många fall är en tolkning av texten nödvändig för att den ska kunna tillämpas i en viss situation. Utsändningsbegreppet kan inte anses vara så oklar att förutsättningarna för befrielse av skattetillägg är uppfyllda.

DOMSKÄL

Arbetsgivaravgifter

Svensk rätt

Enligt 2 kap. 1 och 4 §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL, ska den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige betala arbetsgivaravgifter i Sverige. Arbetsgivaravgifter ska däremot inte betalas för anställd (från EU/övriga Europa) kan uppvisa ett E101-intyg, som visar att den anställde tillhör ett annat lands socialförsäkringssystem (jfr 1 kap. 3 § SAL om begränsningar i skyldigheten att betala avgifter inom Europeiska unionen (EU) eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller avtal om social trygghet som ingåtts med andra stater).

Med avgiftspliktig ersättning avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete samt annat som utges med anledning av avtal om arbete, dock inte pension (2 kap. 10 § SAL).

Det finns inte någon definition på arbetsgivare i SAL och skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter är inte knuten till något formellt anställningsförhållande. Bestämmelsen täcker även det s.k. utvidgade arbetsgivarbegreppet. Ett utvidgat arbetsgivarförhållande innebär att avgiftsskyldighet åligger den som faktiskt betalar ut avgiftspliktig ersättning även om arbetsavtalet är slutet med någon annan eller arbetet utförts för någon annans räkning (se bl.a. prop. 2000/01:8 s. 73 f.).

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att det faktum att det finns civilrättsligt giltiga avtal inte innebär att den av parterna valda rubriceringen på arbetsgivar- och arbetstagarförhållandet måste följas vid tillämpningen av SAL. Istället ska en bedömning av omständigheterna i det

enskilda fallet avgöra om rättsförhållandet ska klassificeras som en anställning, en inhyrning av arbetskraft, eller på annat sätt (se RÅ 2001 ref. 50 och RÅ 2003 ref. 89).

EU-rätt

Enligt art. 13.2 rådets förordning (EEG) nr 1408/71 är huvudregeln att en anställd ska omfattas av lagstiftningen i det land där han eller hon arbetar, även om han eller hon är bosatt inom en annan medlemsstats territorium eller om det företag eller den person som han eller hon är anställd hos har sitt säte eller är bosatt inom en annan medlemsstats territorium.

Av art. 14 samma förordning framgår att art. 13.2 a ska tillämpas om inte vissa undantag och omständigheter föreligger. Ett exempel på undantag anges i 14.1 a där det stadgas att om en arbetsgivare sänder en anställd till ett annat EES-land för arbete som avses pågå högst tolv månader ska den anställde stanna kvar i det ursprungliga landets lagstiftning (utsändningsfall).

Sedan 1 maj 2010 har förordningen nr 1408/71 upphört att gälla och ersatts med förordningen nr 883/2004 men det påverkar inte bedömningen i detta mål.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Av utredningen i målen framgår att XX AB har haft inhyrd arbetskraft från bolag inom samma koncern med säte i Tyskland och Nederländerna. Den aktuella personalen har kommit direkt från Indien för att arbeta i Sverige. Huvudregeln enligt EU-rätten om tillämpning av system för social trygghet är att arbetslandets lag gäller, vilket innebär att en anställd som arbetar inom ett medlemslands territorium ska omfattas av

denna medlemsstats lagstiftning. Det finns dock ett undantag från denna regel, nämligen utsändningsregeln. Av utsändningsregeln framgår att den som arbetar inom en medlemsstats territorium hos ett företag, till vilket han eller hon är normalt knuten, och som av detta företag sänds till en annan medlemsstats territorium för att utföra arbetet där för företagets räkning ska fortsätta att omfattas av den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning. Innebörden är således att utsändningsstatens lagstiftning om social trygghet ska tillämpas. En förutsättning för att regeln om utsändning ska vara tillämplig är att arbetstagaren vid utsändningsögonblicket omfattas av socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren finns och där arbetstagaren normalt arbetar. Den utsände arbetstagaren bör ha omfattats av lagstiftningen i den medlemsstat där arbetsgivaren är etablerad under minst en månad innan utsändningen påbörjades (se Administrativa Kommissionens beslut nr A2 av den 12 juni 2009).

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att de aktuella anställda inte blivit utsända från bolagen inom koncernen med säte i Tyskland och Nederländerna eftersom de kommit direkt från Indien för att arbeta i Sverige. Vidare har bolaget inte åberopat några utsändningsintyg för den aktuella personalen. Även om det inte finns något uttryckligt krav för XX AB att uppvisa E101-intyg anser förvaltningsrätten att intygen har stor betydelse i bevishänseende. Det har i målen således inte framkommit något som talar för att utsändningsregeln i detta fall skulle vara tillämplig eller att sociala avgifter har betalats i Tyskland eller Nederländerna för ifrågavarande arbetstagare. Det har inte heller visats att bolaget betalat sociala avgifter för arbetarna i Indien.

Huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL är därmed tillämplig, vilket innebär att personalens arbetsgivare har varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter i Sverige från första dagen.

Frågan är därefter vem som har varit arbetsgivare för personalen. Av utredningen i målen framgår att de aktuella arbetstagarna, som är hemmahörande i Indien, har tecknat anställningsavtal med utländska bolag i Tyskland och Nederländerna inom koncernen XX. Konsultavtal har därefter slutits mellan dessa bolag (XX B.V. och XY AB) och förmedlingsföretagen ZZ AB respektive ZY AB om att de anställda ska utföra uppdrag hos QQ AB. XX B har däremot bekostat lön, anställningsutgifter för resor, tillstånd samt andra tjänster för de anställda i samband med deras inresa från Indien till Sverige. Förvaltningsrätten anser mot bakgrund härav att bolaget ska betraktas som arbetsgivare för den aktuella arbetskraften och är således skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på de erlagda ersättningarna.

Efterbeskattning

Enligt 21 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, får efterbeskattning bl.a. ske om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats pga. att den skattskyldige i en skattedeklaration eller på annat sätt under förfarandet hos Skatteverket lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet. Efterbeskattning får enligt 13 § endast ske om den avser belopp av någon betydelse och beslutet med hänsyn till omständigheterna inte skulle framstå som uppenbart oskäligt. Med oriktig uppgift jämställs att den skattskyldige har undanhållit eller lämnat ofullständiga uppgifter.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Bolaget har underlåtit att redovisa de utbetalda lönerna som underlag för arbetsgivaravgifter i skattedeklarationerna. Bolagets underlåtenhet innebär

därför att bolaget i skattedeklarationer för beskattningsåren 2008, 2009 och 2010 har lämnat sådana oriktiga uppgifter som gör att Skatteverket har haft fog för sina beslut att genom efterbeskattning rätta deklARATIONERNA.

Skattetillägg

I 15 kap. 1 § SBL anges. Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, ska en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Enligt 15 kap. 10 § SBL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömning av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det bland annat särskilt beaktas om den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Bolaget har enligt det ovan anförda varit skyldigt att betala arbetsgivaravgifter för de i målet aktuella arbetstagarna. Genom att bolaget inte redovisat arbetsgivaravgifterna i skattedeklarationerna har bolaget

lämnat sådana oriktiga uppgifter som medför grund för att påföra skattetillägg. Det har i förevarande mål inte framkommit något som medför att bolagets underlåtenhet att redovisa aktuella arbetsgivaravgifter kan anses ursäktlig. Förvaltningsrätten finner därför att Skatteverket har haft fog för att påföra bolaget skattetillägg på sätt som skett.

Mot bakgrund av det anförda ska överklagandet avslås i sin helhet.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (Dv 3104 B)

Gunilla Nyquist

I avgörandet har även nämndemännen Angela Lindahl, Fredrik Schneider och Birgitta Lybegård deltagit.



SVERIGES DOMSTOLAR

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Göteborg.

Skrivelsen skall dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Underteckna skrivelsen, gör namnförtydligande samt uppge personnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppge dem igen.

- Om Ni anlitar ombud kan ombudet i stället underteckna skrivelsen. Ombudet ska sända in fullmakt i original samt uppge sitt namn, adress och telefonnummer.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.