

<b>Målnummer:</b>	3602-10	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-11-21		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om det förekommit s.k. osanna fakturor i näringsverksamhet (I-III). Inkomsttaxering 2005 och 2006, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag samt skattetillägg.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 19 kap. 2 § lagen (2001:1277) om självdeklarationer och kontrolluppgifter</li><li>• 2 kap. 4 § och 5 § socialavgiftslagen (2000:980)</li><li>• 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324)</li><li>• 15 kap. 1 § och 21 kap. 11 § skattebetalningslagen (1977:483)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 2001 ref. 22 I-II		

---

**REFERAT**

I.

M.F. bedrev enskild näringsverksamhet med firma Industri & Marin i Kvissleby. Vid skatterevision framkom att M.F. under år 2004 dragit av 14 fakturor från L&L Consulting i Stockholm AB (L&L) om totalt 2 554 786 kr inklusive mervärdesskatt. Under år 2005 hade M.F. dragit av 7 fakturor från Solängen Entreprenad AB (Solängen) om totalt 692 724 kr inklusive mervärdesskatt. Fakturorna avsåg ett uppdrag av ACB Laminat AB (ACB) att montera ner alla maskiner i en spånplattfabrik i Laxå och montera in dem i en fabrikslokal i Brunflo. Arbetet pågick under tiden juni 2004 till december 2005.

Skatteverket fann i fem skilda beslut den 19 december 2007

att M.F. skulle eftertaxeras för taxeringsåret 2005, varvid hans taxerade förvärvsinkomst skulle höjas från 192 600 kr till 530 200 kr; skattetillägg skulle påföras med 40 % av skatten på oredovisat överskott av näringsverksamheten,

att M.F:s taxerade förvärvsinkomst för taxeringsåret 2006 skulle höjas från 511 300 kr till 655 100 kr; skattetillägg skulle påföras med 40 % av skatten på oredovisat överskott av näringsverksamheten,

att M.F. för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005 skulle vägras avdrag för ingående mervärdesskatt och påföras mervärdesskatt med ytterligare 138 544 kr; skattetillägg skulle påföras med 20 % av den skatt som felaktigt tillgodoräknats M.F.,

att M.F. genom efterbeskattning skulle påföras ytterligare arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna juni-december 2004 med 386 331 kr och ytterligare belopp att betala för ej avdragen skatt med 362 192 kr; skattetillägg skulle påföras med 20 % på summan av dessa belopp,

och att M.F. skulle påföras ytterligare arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005 med 88 826 kr och ytterligare belopp att betala avseende ej avdragen skatt med 82 095 kr; skattetillägg skulle påföras med 20 % på summan av dessa belopp.

M.F. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att besluten skulle undanröjas och att han skulle taxeras respektive beskattas i enlighet med

avlämnade deklARATIONER.

Skatteverket fann i omprövningsbeslut den 13 maj 2008 inte skäl att ändra sina tidigare beslut av den 19 december 2007.

Länsrätten i Västernorrlands län (2009-02-11, ordförande Näsman) avslag i fem skilda domar M.F:s överklaganden. Länsrättens bedömningar innebar sammanfattningsvis följande. Det framstod som mycket sannolikt att ifrågavarande fakturor som berörda bolag hade utfärdat inte haft någon grund i arbete som utförts och att fakturorna därför var osanna. Eftersom M.F. hade bokfört dessa osanna fakturor skulle han såsom Skatteverket funnit inkomstbeskattas härför, såvitt gäller taxeringsåret 2005 genom eftertaxering. Förutsättningar för påförande av skattetillägg hade förelegat och skäl för befrielse hade inte framkommit. I fråga om mervärdesskatt förelåg inte sådant förvärv för verksamheten som kunde grunda rätt till avdrag för ingående skatt. Förutsättningar hade förelegat för att påföra mervärdesskatt och skattetillägg. Skäl för befrielse från särskild avgift hade inte framkommit. Eftersom M.F. hade bokfört de osanna fakturorna utan att korrekt redovisa lönekostnader i skattedeclaration samt genom att underlåta avdrag för preliminär skatt skulle skönsmässig justering göras för ytterligare arbetsgivaravgifter och för ej avdragen skatt. Förutsättningar hade förelegat för efterbeskattning och påförande av skattetillägg. Skäl för befrielse från särskild avgift hade inte framkommit.

M.F. överklagade länsrättens domar och yrkade att domarna liksom Skatteverkets beslut den 19 december 2007 skulle undanröjas och att han skulle taxeras och beskattas i enlighet med avlämnade deklARATIONER.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målen.

Kammarrätten i Sundsvall (2009-11-23, Sjödin, Nihlén, Laestadius, referent) yttrade: Huvudfrågan i målen är om Skatteverket haft fog för att påföra M.F. ytterligare inkomster av näringsverksamhet vid 2005 och 2006 års inkomsttaxeringar och att påföra honom skattetillägg. Såvitt avser 2005 års taxering har inkomst av näringsverksamhet påförts genom eftertaxering. Till grund för sitt beslut har Skatteverket i huvudsak åberopat att fakturor som har kostnadsförts i M.F:s enskilda näringsverksamhet Industri & Marin i Kvissleby, utställda av L&L samt Solängen, är oriktiga. M.F. har bestritt att fakturorna är oriktiga och vidhållit att arbete utförts av personal anställd i dessa bolag och/eller eventuella underentreprenörer. - En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktsidan. Vid den ordinarie taxeringen innebär detta att den enskilde normalt ska beskattas för en viss intäkt endast om det framstår som sannolikt att de omständigheter som medför skatteplikt föreligger (RÅ 2001 ref. 22). Vid beslut om eftertaxering och skattetillägg vid oriktig uppgift ställs högre krav på bevisningen. I rättspraxis brukar beviskravet anges med "visat" eller "styrkt" (se t.ex. RÅ 2000 not. 132). Inom straffrätten brukar beviskravet för fällande anges med "utom rimligt tvivel", vilket anses vara ett ännu högre beviskrav jämfört med "visat" eller "styrkt" (se t.ex. prop. 2002/2003:106 s. 119). - I målen framgår bl.a. följande förhållanden. - M.F. har genom sin enskilda firma Industri & Marin i Kvissleby under 2004 och 2005 haft i uppdrag att åt ACB montera ned alla maskiner i en spånplattfabrik i Laxå och montera in dem i en fabrikslokal i Brunflo. För detta arbete har M.F. uppgett att han haft egen anställd personal och inhyrd personal från L&L (under 2004) och Solängen (2005). Det finns inget skriftligt avtal mellan ACB och M.F. M.F. har redovisat intäkter från ACB med totalt ca 12 miljoner kr. - Utbetalningar till L&L - M.F. har under 2004 kostnadsfört fakturor från L&L med totalt 2 043 829 kr exklusive mervärdesskatt. Det finns inga tidssedlar till grund för fakturorna. M.F. har uppgett att han hyrt in 2-6 personer, ibland flera. Han har inte kunnat uppge namnet på någon av personerna trots att han arbetat med dem och varit deras arbetsledare från maj till november 2004. - Det finns inget skriftligt avtal

mellan M.F. och L&L. M.F. har uppgett att han genom någon kollega i Sundsvall fått uppgift om L&L och att alla kontakter skett per telefon med L&L:s företrädare P.A. - Betalningen från M.F. har gått till ett av L&L:s plusgirokonton. Från detta konto och ett annat plusgirokonto har P.A. dagligen gjort uttag i kontanter, oftast mellan 20 000 - 29 000 kr. Båda kontona var i stort sett tömda i slutet av 2004. L&L registrerades för F-skatt i juni 2003. I augusti 2004 återkallades F-skattsedeln på grund av bristande betalning/redovisning. L&L försattes i konkurs i mars 2005. L&L har inte för något år gett in inkomstdeklarationer och har i de skattedeklarationer som avlämnats redovisat 0 kr i bruttolön. - P.A. har inte redovisat inkomst från L&L. Han dömdes den 29 september 2008 till ett års fängelse och näringsförbud i 5 år på grund av bokföringsbrott under tiden augusti 2003 till februari 2005. Av domen framgår att P.A. haft till uppgift att skriva handlingar enligt de anvisningar han fått och att han gjorde ett stort antal uttag av pengar som han lämnade till en viss namngiven person. - Utbetalningar till Solängen - M.F. har under 2005 kostnadsfört fakturor från Solängen med sammanlagt 554 180 kr exklusive mervärdesskatt. Det finns inga tidsedlar till grund för fakturorna. M.F. har uppgett sig minnas enbart förnamnet på en av de 4-5 anställda vid Solängen som han anlitat. - Det finns heller inte mellan M.F. och Solängen något skriftligt avtal. M.F. har uppgett att alla kontakter skett per telefon med M.S. - Samtliga de betalningar som gått in på Solängens plusgirokonto, totalt ca 30 miljoner kr under tiden januari - juli och ytterligare ca 6 miljoner kr för tiden augusti - oktober, har så gott som omedelbart betalats ut till ett antal andra bolag. - Solängen har i skattedeklarationer redovisat en omsättning uppgående till 22,9 miljoner och för registrerad mervärdesskatt att betala med 200 000 kr. Löner har redovisats under första hälften av 2005 med 569 743 kr. Olika styrelseledamöter och suppleanter har undertecknat skattedeklarationerna, bl.a. har den sista skattedeklarationen undertecknats av en av Skatteverket känd "målvakt". Ingen av dessa har redovisat någon lön från Solängen. Den som har haft hand om bokföringen har uppgett att löneredovisningen avser två personer som arbetat i bolagets lokaler med bl.a. löneredovisning. - Solängen registrerades för F-skatt den 30 juni 2003. F-skattsedeln återkallades den 2 november 2005 på grund av bristande redovisning/betalning. Bolaget försattes i konkurs den 4 april 2006. Den första och enda årsredovisningen lämnades in den 4 april 2005, avseende räkenskapsåret 2003/2004. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Inkomsttaxering - Skatteverket får genom sin utredning i målet anses ha gjort mycket sannolikt att såväl L&L som Solängen är s.k. fakturabolag utan annan verksamhet än att hantera penningmedel och att producera fakturor. I avsaknad av bokföring i respektive bolag finns det inget som tyder på att bolagen bedrivit sådan verksamhet som motsvarar de aktuella fakturorna eller att bolagen i sin tur kan ha anlitat underentreprenörer för uthyrning av personal. Vad gäller L&L stöds Skatteverkets mening av uppgifter som har kommit fram i skattebrottmålet rörande den s.k. målvakten P.A. När det gäller Solängen stöder sig verket på uppgifter som konkursförvaltaren i bolaget har lämnat. - M.F:s uppgifter att det inte finns några skriftliga underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal, fakturor eller personuppgifter för närvarande personal på arbetsplatserna i Laxå och Brunflo talar för att de ersättningar han utbetalat till L&L och Solängen inte avsett ersättning för inhyrd personal. - Eftersom ersättningen inte heller påstås vara betalning för andra avdragsgilla kostnader föreligger förutsättningar för att genom eftertaxering vägra M.F. avdrag för utbetalningar till L&L vid 2004 års taxering och genom omprövning vägra honom avdrag för utbetalningar till Solängen vid 2005 års taxering. - Mervärdesskatt - Eftersom de av L&L och Solängen utfärdade fakturorna inte kan anses utgöra ersättning för uthyrd arbetskraft eller ersättning för annan mervärdesskattepliktig vara eller tjänst är beslutet att vägra M.F. avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till fakturorna riktigt. - Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag - Som en direkt följd av att de aktuella fakturorna enligt vad som redovisats ovan inte är utfärdade av L&L eller Solängen för i dessa bolag utförda arbeten är det sannolikt att ifrågavarande belopp till viss del utgör lön till av M.F. anställd okänd personal. Beslutet att ålägga M.F. betalningsansvar för arbetsgivaravgifter och underlåtna

skatteavdrag är därför riktigt. - Skattetillägg - Beslutet att påföra M.F. skattetillägg för oriktig uppgift är i alla delar riktigt. Några skäl för att befria honom från skattetillägg har inte framkommit. - Sammanfattningsvis kan M.F.'s talan inte till någon del bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet.

I överklagande hos Högsta förvaltningsdomstolen fullföljde M.F. sin talan och anförde bl.a. följande. Skatteverkets argumentation är i första hand inriktad på vad som skedde i de företag som anlätades som underentreprenörer och inte på vad som förekom i hans egen verksamhet. Det är inget anmärkningsvärt att han inte hade skriftliga avtal med sina underentreprenörer eftersom det sällan förekommer i branschen. Skatteverket har inte presenterat någon bevisning till stöd för uppfattningen att det återbetalades pengar till honom. Skatteverkets bild av P.A. stämmer inte. P.A. har arbetat heltid i ett byggföretag och senare arbetat med annonsförsäljning i ett annat företag. Han har haft alla förutsättningar att administrera den personaluthyrning som L&L ägnade sig åt. Att detta var bolagets verksamhet framgår av Södertörns tingsrätts dom den 29 september 2008, enligt vilken P.A. berättat att bolaget hyrde ut personal och att pengarna gick till svarta löner. Skatteverket kommer inte med några ytterligare upplysningar som skulle kunna få P.A. att framstå som s.k. målvakt. Skatteverket hänvisar bara till sin uppfattning. Vad gäller Solängen framgår det av en till Skatteverket överlämnad lista vilka personer som bolaget betalade ut löner till under 2004.

Skatteverket medgav delvis bifall till överklagandet såvitt gällde skattetillägg på ej gjorda skatteavdrag. I denna del ansåg verket att skattetillägget borde sättas ned till en fjärdedel. I övrigt bestred verket bifall till överklagandet. Verket anförde bl.a. följande. Skriftliga avtal saknas såväl mellan M.F. och ACB som mellan M.F. och de företag, L&L och Solängen, som han uppgett att han hyrde personal från. M.F. har betalat ut ersättning till L&L och Solängen som i sin tur i nära anslutning till insättningarna har tagit ut pengar i kontanter. Enligt Skatteverkets uppfattning har dessa kontanter återförts till M.F. Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att L&L bedrivit någon verksamhet eller på att L&L i sin tur har använt sig av underentreprenörer för att kunna utföra arbete åt M.F. Skatteverket vidhåller uppfattningen att P.A. endast var en målvakt i L&L. När det gäller fakturorna från Solängen visar utredningen att det under aktuell avtalsperiod inte heller i det företaget har bedrivits någon verksamhet. Det finns inte heller något som tyder på att Solängen använt sig av underentreprenörer. - 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 L&L och Solängen inte är skattskyldiga 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).

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-21 Knutsson, Stenman, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

Skatteverket har genomfört revision hos M.F. i syfte att utreda om han i sin enskilda näringsverksamhet 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.

M.F. bedriver enskild näringsverksamhet under firma Industri & Marin i Kvissleby. Han har i sin näringsverksamhet på uppdrag av ACB under tiden juni 2004-december 2005 monterat ner alla maskiner i en spånplattfabrik i Laxå och senare installerat dem i en fabrikslokal i Brunflo.

M.F. har för beskattningsåret 2004 dragit av 14 fakturor från L&L om totalt 2 554 786 kr inklusive mervärdesskatt. Fakturorna har betalats till L&L:s plusgirokonto. För beskattningsåret 2005 har M.F. dragit av sju fakturor från Solängen om totalt 692 724 kr inklusive mervärdesskatt. Han har betalat fakturorna till Solängens plusgirokonto. M.F. har redovisat lönekostnader för tre personer med 345 400 kr för 2004 och för 16 personer med ca 2,7 miljoner kr för 2005.

L&L var registrerat för F-skatt under perioden den 12 juni 2003-9 augusti 2004. P.A. registrerades som styrelseledamot och firmatecknare under hösten 2003 och kvarstod som sådan till februari 2005. Han gjorde kontantuttag från L&L:s plusgirokonto om sammanlagt ca 3,7 miljoner kr. Bolaget försattes i konkurs i mars 2005. Konkursförvaltaren lyckades inte få kontakt med någon företrädare för bolaget och kunde inte heller ta del av någon bokföring. Bolaget har inte lämnat någon självdeklaration eller skattedeklaration för den aktuella tiden. P.A. dömdes den 29 september 2008 av Södertörns tingsrätt till fängelse i ett år för bokföringsbrott. Han hade erkänt brottet och uppgav i tingsrätten bl.a. följande. Han träffade en man som kallades Jimpa som föreslog att han skulle anges som styrelseledamot i ett bolag mot att han fick 20 000 kr per månad i handen. Bolaget han trädde in i hyrde ut personal. Han skrev på handlingar enligt de anvisningar han fick. Han gjorde själv ett stort antal kontantuttag från bolagets konto om 25 000 kr varje gång och lämnade pengarna till Jimpa. Pengarna gick till svarta löner.

I fråga om L&L har M.F. uppgett bl.a. följande. När han fick uppdraget av ACB hade han inga egna anställda och var tvungen att snabbt få tag i arbetskraft. Det var endast L&L som med kort varsel kunde få fram det antal personer som behövdes. Mellan två och sex man hyrdes in, ibland fler. Några kunskapskrav ställdes inte eftersom det endast var fråga om hårt kroppsarbete. Något skriftligt avtal eller några tidsedlar upprättades inte men en muntlig genomgång gjordes innan L&L fakturerade honom. Kontakten med L&L gick till så att han ringde ett mobiltelefonnummer och pratade med någon. Om det faktiskt var P.A. vet han inte eftersom han aldrig träffat honom. De inhyrda personerna var på plats på överenskommen tid och gjorde det de skulle. M.F. var arbetsledare men var ibland borta på andra arbeten. Under tiden som arbetet pågick anställde han också personal. M.F. har inte fått något skriftligt underlag för fakturorna, t.ex. tidsrapporter.

Solängen var registrerat för F-skatt under perioden den 30 juni 2003-november 2005. Bolaget försattes i konkurs i april 2006. Konkursförvaltaren har inte kunnat ta del av någon bokföring. Bolaget har lämnat årsredovisning för räkenskapsåret 2003/2004 och självdeklaration för taxeringsåret 2005. Solängen lämnade sju skattedeklarationer avseende redovisning av mervärdesskatt för perioderna januari-juli 2005. Sammanlagt har omsättning redovisats med 22,9 miljoner kr och utgående mervärdesskatt med ca 200 000 kr. Solängen har lämnat skattedeklarationer med löneredovisning för perioderna januari-juni 2005 med 569 743 kr. Två personer har arbetat i kontorslokalerna i Stockholm med bl.a. löneredovisning och de har deklarerat inkomst från Solängen om sammanlagt 237 284 kr. Registrerad som styrelseledamot och firmatecknare var under tiden den 21 januari-21 september 2005 M.S. Denne har inte redovisat några inkomster för inkomståret 2005. Inbetalningar om 36,4 miljoner kr har gjorts på Solängens konto under tiden januari-oktober 2005. Större delen av pengarna har därefter förts över till andra bolag. Så har även skett i nära anslutning till de inbetalningar som M.F. gjort. Dessa bolag har inte redovisat någon omsättning eller en omsättning

med betydligt lägre belopp än vad Solängen fört över och de har senare försatts i konkurs.

I fråga om Solängen har M.F. uppgett bl.a. följande. M.S. var hans kontaktperson i Solängen. Avtalet med Solängen gjordes upp muntligen och för att kontrollera Solängens arbetstid gjordes en muntlig genomgång innan han fick en faktura. Han kommer ihåg att en av Solängens anställda hette Markus. I övrigt minns han inte namnen på dem som arbetade för Solängen.

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), SAL. 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.

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 L&L och Solängen avser har utförts. Frågan i målen gäller om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte utförts av personal anställd av dessa bolag eller av personal som hyrts in av dem utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av M.F.

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.

Inkomsttaxeringen 2006 m.m.

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

Inkomsttaxeringen 2006 m.m. avser det ordinarie förfarandet. För att de nu aktuella fakturorna ska kunna godtas vid beskattningen av M.F. krävs därför att han kan visa att de överensstämmer med verkliga förhållanden.

M.F. har inte kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de ifrågasatta fakturorna. Inte heller har han - förutom en persons förnamn - kunnat uppge namn och andra personuppgifter för den inhyrda personalen på arbetsplatserna i Laxå och Brunflo, trots att han var arbetsledare när uppdraget genomfördes. Med beaktande av bl.a. uppdragets art, den tid som uppdraget pågått, 18 månader, och ersättningsarnas storlek är det enligt Högsta förvaltningsdomstolen anmärkningsvärt att M.F. inte genom anteckningar eller på annat sätt sett till att det funnits underlag för kontroll av hans yrkanden om avdrag. Då han inte heller på annat sätt förmått göra sannolikt att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft från Solängen ska fakturorna inte läggas till grund för beskattningen. Därmed faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det har inte ifrågasatts att M.F. har utfört uppdraget åt ACB. Skatteverket har medgett honom avdrag i näringsverksamheten för beräknade kostnader för utgivna socialavgiftspliktiga löner och därpå belöpande arbetsgivaravgifter. Det har inte framkommit något som föranleder Högsta förvaltningsdomstolen att beräkna beloppen på annat sätt än underinstanserna gjort eller att frångå huvudregeln att de ska ingå i underlagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Eftertaxeringen 2005 m.m.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening visar utredningen i målen att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det även i L&L:s verksamhet har förekommit osanna fakturor. Fakturorna från L&L har M.F. dragit av vid 2005 års taxering. För att vägra avdrag krävs därför att förutsättningar för eftertaxering föreligger. Omständigheterna är väsentligen desamma i fråga om fakturorna från L&L som beträffande dem från Solängen. Han har inte heller avseende L&L kunnat presentera något skriftligt underlag. Detta förhållande utgör emellertid inte tillräckliga skäl för eftertaxering.

Utredningen i målen tyder på att de aktuella arbetena i vart fall delvis utförts av svart arbetskraft. Det kan emellertid inte sägas klart framgå att arbetskraften inte har tillhandahållits eller förmedlats av P.A. eller av annan behörig företrädare för L&L. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att det brister i förutsättningarna för att eftertaxera M.F. Eftertaxeringen 2005 ska därmed undanröjas och taxeringen bestämmas i enlighet med avgiven deklaration. Som en följd härav bortfaller även efterbeskattningen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

Skattetilläggen

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning i fråga om förekomsten av oriktig uppgift vid 2006 års inkomsttaxering som vid eftertaxeringen 2005. Det föreligger sålunda inte förutsättningar för att påföra M.F. skattetillägg vid inkomsttaxeringen 2006. Detsamma får anses gälla för de skattetillägg som påförts i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avseende redovisningsperioder under 2005. Skattetilläggen vid 2005 års

inkomsttaxering och efterbeskattning för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag bortfaller som följd av att eftertaxeringen undanröjs.

#### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden såvitt avser inkomsttaxeringen 2005 samt arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för redovisningsperioderna juni-december 2004. I fråga om inkomsttaxeringen 2006, mervärdesskatt för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för redovisningsperioderna februari, mars, juni och augusti 2005 ändrar Högsta förvaltningsdomstolen underinstansernas avgöranden endast på så sätt att skattetilläggen undanröjs.

Justitieråden Dexe och Nymansson var av skiljaktig mening och anförde följande.

Vi instämmer i vad majoriteten anfört t.o.m. andra stycket under Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. Därefter borde avsnittet ha haft följande lydelse. - I målen är det en mängd omständigheter som ger stöd för Skatteverkets uppfattning att L&L och Solängen under den aktuella tiden inte bedrivit en sådan verksamhet som fakturorna avser och att dessa därför inte ska godtas vid beskattningen. Vad M.F. har anfört om sina affärsförhållanden med bolagen talar endast i en begränsad utsträckning för att det varit fråga om sådan arbetskraftsuthyrning som han gör gällande. Han har inte kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de ifrågasatta fakturorna. Inte heller har han - förutom en persons förnamn - kunnat uppge namn eller andra personuppgifter för den inhyrda personalen på arbetsplatserna i Laxå och Brunflo, trots att han var arbetsledare när uppdraget genomfördes. Med beaktande av bl.a. uppdragets art, den tid som uppdraget pågått, 18 månader, och ersättningarnas storlek är det enligt Högsta förvaltningsdomstolen anmärkningsvärt att M.F. inte genom anteckningar eller på annat sätt sett till att det funnits underlag för kontroll av hans yrkanden om avdrag.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får det av vad som förekommit i målen anses stå klart att de aktuella fakturorna inte avser ersättning för inhyrd arbetskraft från L&L eller Solängen. Fakturorna från L&L, som M.F. dragit av vid 2005 års taxering, avser bl.a. eftertaxering. För att de inte ska godtas krävs att Skatteverket - med de högre krav på bevisningens styrka som då gäller - visat att en oriktig uppgift föreligger. Dessa krav får anses uppfyllda. Av detta följer att fakturorna inte ska läggas till grund för beskattningen för något av de aktuella åren. Därmed faller också rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det har inte ifrågasatts att M.F. har utfört uppdraget åt ACB. Skatteverket har medgett honom avdrag i näringsverksamheten för beräknade kostnader för utgivna socialavgiftspliktiga löner och därpå belöpande arbetsgivaravgifter. Det har inte framkommit något som föranleder Högsta förvaltningsdomstolen att beräkna beloppen på annat sätt än underinstanserna gjort eller att frångå huvudregeln att de ska ingå i underlagen för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

M.F. har också påförts skattetillägg vilket i likhet med vad som gäller vid bl.a. eftertaxering förutsätter att han lämnat oriktig uppgift. Dessa förutsättningar får anses uppfyllda rörande alla nu aktuella fakturor varför det finns grund för att påföra skattetillägg avseende båda åren. Skatteverket har i Högsta förvaltningsdomstolen anfört att det inte kan anses stå i rimlig proportion till M.F:s underlåtenhet att med fullt belopp ta ut skattetillägg såvitt gäller ej gjorda skatteavdrag för de i målen aktuella redovisningsperioderna. Enligt Skatteverket bör skattetillägget i den delen sättas ned till en fjärdedel. Högsta förvaltningsdomstolen gör inte någon annan bedömning. Det har i övrigt inte framkommit skäl att befria från skattetilläggen.



Det anförda innebär att överklagandet ska bifallas endast på sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel såvitt det gäller ej gjorda skatteavdrag. I övrigt ska överklagandet avslås.

## II.

Vid skatterevision hos AB Oskar Jansson Plåt & Smide (Plåt & Smide eller bolaget) framkom att bolaget under perioden november 2004 till mars 2005 bokfört fyra fakturor från Erix AB (Erix) om totalt 1 357 302 kr inklusive mervärdesskatt. Fakturorna avsåg snöröjningsarbeten. I omprövningsbeslut den 20 december 2006 gjorde Skatteverket följande ställningstaganden avseende bolaget:

I fråga om mervärdesskatt för redovisningsperioderna november 2004, december 2004, februari 2005 och mars 2005 medgavs inte avdrag med 54 600 kr, 76 993 kr, 66 486 kr respektive 75 692 kr för ingående mervärdesskatt som debiterats på osanna fakturor; skattetillägg påfördes för envar av perioderna.

I fråga om arbetsgivaravgifter för nyss nämnda redovisningsperioder höjdes avgiftsunderlaget med vissa belopp avseende ersättningar som ansågs utgöra lön till okänd arbetskraft och företagsledare, något som medförde ytterligare arbetsgivaravgifter att betala med 89 271 kr, 122 106 kr, 107 907 kr respektive 110 563 kr; skattetillägg togs ut för envar av redovisningsperioderna.

I fråga om avdragen skatt för redovisningsperioderna november 2004 och februari 2005 höjdes underlaget för skatteavdrag med vissa belopp avseende ersättning som bedömdes utgöra lön till okänd arbetskraft, något som medförde ytterligare skatt att betala med 91 080 kr respektive 101 475 kr; skattetillägg togs ut för vardera redovisningsperioderna.

I fråga om inkomsttaxering för taxeringsåren 2005 och 2006 medgavs avdrag för ytterligare lönekostnad med vissa belopp avseende dels arbetsgivaravgifter, dels ej avdragsgill mervärdesskatt på osanna fakturor, varjämte överskott av näringsverksamhet bestämdes till 2 072 316 kr respektive 3 415 618 kr.

Med anledning av att bolaget begärt ersättning för kostnader i ovannämnda ärenden hos Skatteverket med 91 350 kr beslöt verket den 16 maj 2007 att avslå ersättningsyrkandet.

Plåt & Smide överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut och yrkade att beskattning skulle ske enligt inlämnade skatte- och inkomstdeklarationer. Vidare yrkade bolaget ersättning för sina kostnader i de mål som dessa klagomål avsåg.

Skatteverket vidhöll beslutet och tillade bl.a. följande. För det fall länsrätten skulle finna att Skatteverket inte kunnat visa att det är bolaget som betalat ut löner till den "svarta" arbetskraften yrkar Skatteverket att bolaget

1. vid inkomsttaxeringarna avseende 2005 och 2006 års taxeringar helt nekas avdrag för motsvarande fakturakostnader (exklusive ingående mervärdesskatt) avseende de osanna fakturorna för vilka avdrag medgivits enligt det överklagade omprövningsbeslutet, och 2. vid motsvarande inkomsttaxeringar påförs skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som bolagets inkomsttaxeringar höjs med på grund av de avdrag som nekas. Med anledning därav yrkas även att länsrätten inte gör någon ändring i de delar som avser mervärdesskatt och därtill hänförliga skattetillägg i det nu överklagade omprövningsbeslutet.

Länsrätten höll muntlig förhandling i målen.

Länsrätten i Stockholms län (2009-07-03, ordförande Lagercrantz) yttrade: Bevisbördans placering och beviskravet i taxeringsmål - Till skillnad från ett brottmål, där åklagaren alltid har bevisbördan, varierar bevisbördans placering i taxeringsmålen. I de fall då skatteförfattningarna inte ger svar på frågan hur ansvaret i bevishänseende skall fördelas har praxis slagit fast att utgångspunkten är att den som har lättast att prestera bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Detta har vid den årliga taxeringen lett till huvudregeln att det allmänna bär risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktssidan medan den skattskyldige bär risken i fråga om fakta som är relevanta på avdragssidan. Med andra ord är det normalt Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige haft skattepliktiga intäkter och den skattskyldige som har bevisbördan för att han eller hon haft avdragsgilla kostnader. Beviskravet i den ordinarie taxeringsprocessen är enligt praxis att förekomsten av en omständighet skall vara sannolik (se t.ex. RÅ 1983 Aa 39). I mål om eftertaxering och skattetillägg är det däremot alltid Skatteverket som har bevisbördan. I dessa mål är också kravet på bevisningen högre och detta brukar anges till visat eller styrkt (se t.ex. RÅ 2000 not. 132). - Inkomst av näringsverksamhet skall enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Om bokföringen uppfyller bokföringslagens krav och om den skattskyldige har följt vad god redovisningssed i övrigt kräver har bokföringen normalt ett stort bevisvärde. - I det här fallet har Skatteverket anfört att fakturorna från Erix är osanna. Skatteverket har till följd härav vägrat bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt på fakturorna, påfört bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter, gjort bolaget ansvarigt för underlåtna skatteavdrag och tagit ut skattetillägg. - Annat har inte kommit fram än att bolagets bokföring i sig uppfyller bokföringslagens krav. Bevisbördan ligger i en sådan situation på Skatteverket som har att göra sannolikt att de aktuella fakturorna inte motsvaras av utfört arbete från Erix sida. - Frågan om de aktuella fakturorna är osanna - Den huvudsakliga frågan i målen är om de fakturor som Erix utfärdat till bolaget är osanna i den meningen att de inte motsvaras av arbete utfört av Erix. - Den första fakturan är utställd den 25 november 2004 och avser snöröjningsarbete under tiden 2004-11-19-25. Den andra fakturan är utställd den 9 december 2004 och avser snöröjningsarbeten under november - december. Den tredje fakturan ställdes ut den 23 februari 2005 och avser snöröjningsarbeten under tiden 2005-02-14-19. Den fjärde fakturan är utställd den 8 mars 2005 och avser arbete utfört under februari - mars. I samtliga fall anges Adam som "Vår referens". - Bolagen har gett in "Utredningsmaterial avseende Tingsrättens i Stockholm dom den 14 mars 2008, mål nr B 21322-06, avseende Adam J.". I det materialet finns bl.a. Skatteverkets revisionspromemoria beträffande Erix. Av promemorian framgår att sedan Erix startade har bolagets styrelse utgjorts av följande personer:

2003-11-01 Sasa S. och Peter L. (suppleant)

2004-04-16 Adam J. och Niilo L. (suppleant)

2004-12-20 Risto R. och Patrik H. (suppleant)

Det framgår vidare av utredningsmaterialet att Sasa S. sålde Erix till Adam J. den 5 februari 2004. Adam J. sålde i sin tur bolaget till Risto R. den 3 november 2004. Niilo L. har i ett förhör den 15 januari 2008 uppgett att han var anställd hos Erix under februari 2004 fram till oktober 2004. Det kan således konstateras att vare sig Adam J. eller Niilo L. - såvitt kommit fram i utredning - var engagerade i Erix under den tid som är aktuell i målen. Det var i stället Risto R. som företrädde bolaget under den tidsperioden. - Vid den fortsatta muntliga förhandlingen gav bolaget in tingsrättens ovan nämnda dom avseende Adam J. Tingsrätten har dömt Adam J. för bokföringsbrott och bolaget anser därmed att det visats att Erix bedrivit verksamhet. Länsrätten konstaterar att de omständigheter som tingsrätten haft att ta ställning till ägt rum före den tid som är av intresse i de här målen. Tingsrättens dom kan med hänsyn härtill i

vert fall inte anses visa att verksamhet bedrivits i Erix under den tid då fakturorna ställdes ut. - Skatteverket har pekat på en rad omständigheter som typiskt sett förekommer hos fakturautställande bolag. Man har inte lyckats få kontakt med Erix företrädare och inte heller fått efterfrågat räkenskapsmaterial. Inkomstdeklaration har inte lämnats. Ersättning för utfört arbete som betalats in har inte redovisats. Övervägande del av insatta medel har tagits ut kontant i nära anslutning till insättningarna. Det finns inget som tyder på att pengarna har använts till att betala normalt förekommande driftkostnader. Erix har ansökt om konkurs och konkursförvaltaren har inte fått tillgång till något räkenskapsmaterial. - Vid länsrättens muntliga förhandlingar har, på bolagets begäran, en rad vittnesförhör hållits. Det uttalade syftet med förhören har varit att "freda sig mot Skatteverkets uppfattning att Plåt & Smide/Lennart L. varit i 'maskopi' med Erix AB". Såsom framgått ovan var Adam J. och Niilo L. inte engagerade i bolaget under den tid som det arbete fakturorna avser utfördes. Länsrätten anser mot den bakgrunden att de uppgifter de lämnat under vittnesförhören saknar intresse. Vad gäller övriga vittnesförhör visar förhöret med Maria P. endast att hon lämnat sitt revisorsuppdrag i Erix på grund av att hon inte fått del av begärda handlingar. Förhören med snöskottarna Jukka L. och Jouni H. visar sammanfattningsvis att de inte känner till Erix. Omständigheterna tyder inte på att de varit anställda av Erix. Margit K. har inte hört talas om Erix förrän i samband med kallelsen till länsrättens muntliga förhandling. Pentti N. uppger i och för sig att han har fungerat som en hjälpreda åt Erix under en kortare period, men det finns inget i utredningen i övrigt som stöder den uppgiften. Stellan S., slutligen, har i huvudsak redogjort för sin roll vid försäljningen av Erix till Adam J. - Enligt länsrättens mening ger förhören inte stöd för uppfattningen att det bedrivits någon verksamhet i Erix. De personer som uppgetts vara anställda, alternativt arbetsledare/lagbasar, uppger, bortsett från Pentti N., att namnet Erix är helt nytt för dem. Länsrätten finner med hänsyn härtill och mot bakgrund av vad som kommit fram i övrigt att Skatteverket har gjort det tillräckligt sannolikt att Erix utfärdat osanna fakturor till Plåt & Smide och att det bolaget med stöd av dessa fakturor betalat s.k. svarta löner till sina anställda och företagsledaren. - F-skattsedelns betydelse - Bolaget har inväntat att Erix hade F-skattsedel. F-skattsedel infördes för att göra det möjligt för företag att anlita underentreprenörer utan att riskera att behöva stå för dessa företags skatter och avgifter. Endast i situationer där det är uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen kan utbetalaren bli ansvarig för skatter och avgifter. I dessa situationer uppkommer en anmälningsplikt för utbetalaren. - I rättsfallet RÅ 2007 ref. 61 I och II, som rör frågor om rättsverkningar av F-skattsedel, uttalar Regeringsrätten bl.a. att påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, oavsett den beteckning de åsatts. Även om frågan i praxis ofta gäller om ett tillvägagångssätt speglar en transaktions verkliga innebörd gäller denna princip också i t.ex. frågor om rör vilka personer som är kontrahenter i ett visst förhållande. Skenavtal skall inte läggas till grund för beslut om skatter och avgifter. Länsrättens slutsats är att det går att bortse från F-skattsedelns rättsverkningar när man konstaterat att det är fråga om osanna fakturor. - Mervärdesskatt - För att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall föreligga för en köpare, krävs att fakturan avser skattepliktig omsättning. Länsrätten har ovan funnit att Plåt & Smide har bokfört osanna fakturor från Erix. Det finns därmed ingen rätt till avdrag för den mervärdesskatt som debiterats på fakturorna. Skatteverket har således haft fog för sina beslut att neka Plåt & Smide avdrag för ingående mervärdesskatt aktuella perioder. - Arbetsgivaravgifter och underlättna skatteavdrag - Då länsrätten funnit att bolaget har betalat ut svarta löner till sina anställda finns skäl att påföra bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter och betalningsansvar för underlättna skatteavdrag. Eftersom länsrätten har funnit att samtliga fakturor från Erix är osanna finner länsrätten att det är skäligt att bestämma underlaget för arbetsgivaravgifter till det belopp som utbetalats till Erix. - Skatteverket har vidare skönsmässigt bedömt att viss del av de oredovisade lönerna har tillfallit okända arbetstagare och påfört bolaget betalningsansvar för underlättna

skatteavdrag avseende dessa. Även denna bedömning är enligt länsrättens mening skälig. - Skatteverkets andrahandsyrkande - Vid denna utgång saknas anledning att pröva Skatteverkets andrahandsyrkande. - Skattetillägg - Länsrätten finner att de omständigheter som har redovisats ovan är tillräckliga för att Skatteverket skall anses ha styrkt att bolaget lämnat oriktig uppgift i sina skattedeclarationer. Grund för att påföra skattetillägg har således funnits. Några skäl för att bolaget skall befrias från skattetilläggen har inte kommit fram i målen. Det har inte heller kommit fram skäl att beräkna underlaget för skattetillägg till andra belopp än de Skatteverket kommit fram till. - Ersättning för kostnader i målen - Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Vid denna utgång, och då målen inte kan anses ha betydelse för rättstillämpningen och det inte heller finns synnerliga skäl för ersättning, skall yrkandet om ersättning för kostnader i målen lämnas utan bifall. - Länsrätten avslår överklagandet och ersättningsyrkandet.

Plåt & Smide överklagade även Skatteverkets beslut den 16 maj 2007 avseende ersättning för kostnader hos Skatteverket. Länsrätten (2007-07-03, ordförande Lagercrantz) meddelade särskild dom i denna fråga och avlog överklagandet under hänvisning bl.a. till utgången i den dom rörande sakfrågorna som meddelats tidigare samma dag av länsrätten.

I överklagande av länsrättens båda domar hos kammarrätten vidhöll Plåt & Smide sin talan i sakfrågorna och avseende kostnader. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader hänförliga till processen i kammarrätten. Bolaget framhöll bl.a. följande. Av de omständigheter Skatteverket åberopat till stöd för att fakturorna är osanna hänför sig samtliga till Erix och ingen av dem utgör något konkret stöd för att bolaget låtit avlöna arbetskraft "svart" för utförande av aktuella tjänster. Det är betydligt mer sannolikt att Erix, ett till synes oseriöst företag som - till skillnad från bolaget - bedriver personaluthyrningsverksamhet, är det företag som avlönat arbetskraften "svart". Ett antal omständigheter kan anföras för att det är osannolikt att det är bolaget som skulle ha avlönat arbetskraften "svart". Bolaget är väl etablerat på marknaden. Ungefär 50 procent av bolagets kunder är företag i den offentliga sektorn som skulle kunna komma att avsluta sina avtal med bolaget om det skulle visats ha avlönat arbetskraft svart. Bolagets bokföring och räkenskaper har aldrig tidigare ifrågasatts. Vid en revision som genomfördes år 2003 framförde Skatteverket inte några synpunkter på bolagets dåvarande rutiner i fråga om anlitande av underentreprenörer. Rutinerna har varit desamma för samtliga de underentreprenörer som utför snöröjningstjänster. Erix utgjorde inget undantag. Bolaget har hållit inne tio procent av fakturabeloppet för aktuella snöröjningstjänster som ett garantibelopp för det fall tjänsterna inte utförts på ett adekvat sätt. Detta att köparen av tjänsterna/fakturorna håller inne betalningen får anses vara ett förfarande som normalt inte ingår i ett upplägg med osanna fakturor. Bolaget har vid ett tillfälle fakturerat Erix 4 000 kr för bolagets självrisk vid försäkringsfall på grund av skada som Erix orsakat vid snöröjningstjänst. Bolaget har varje år sedan mitten av 1990-talet anlitat Pentti N. för snöröjningstjänster. - Bolaget gav bl.a. in några av de tidssedlar respektive tidssammanställningar vilka enligt bolaget utgjort underlag för fakturorna och anförde bl.a. följande. Av tidssedlarna framgår att bl.a. en person vid namn Jukka och en person vid namn Margit arbetat för Erix. Detta talar med viss styrka för att Jukka L. och Margit K. arbetat för Erix fast de inte velat kännas vid detta.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten men vitsordade 5 000 kr, gemensamt för bolagets och dess ställföreträdarens mål, som skäligt i och för sig. För det fall kammarrätten skulle finna att Skatteverket inte kunnat visa att det är mycket sannolikt att det var bolaget som betalat ut löner till den "svarta" arbetskraften vidhöll Skatteverket de alternativa yrkanden som framställdes i länsrätten.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målen.

Kammarrätten i Stockholm (2010-06-09, Lindgren, Loman) yttrade: I målen är ostridigt att de arbeten som de aktuella fakturorna från Erix avser har utförts. Huvudfrågan i målen är om Skatteverket har gjort sannolikt att fakturorna från Erix är osanna i den meningen att de arbeten som angetts på fakturorna inte har utförts av personal som varit anställda i Erix eller av personal som Erix i sin tur hyrt in, utan i stället av personal som ska anses ha varit anställda av bolaget. - Skatteverket har åberopat en rad omständigheter som enligt kammarrättens mening är kännetecknande för företag som utfärdar osanna fakturor. Skatteverkets utredning om Erix talar med styrka för att Erix fungerat som fakturaskrivande bolag utan någon egentlig verksamhet i förhållande till bolaget och att de aktuella fakturorna inte motsvaras av arbete som utförts av personal anställd av eller inhyrd till Erix. Häremot har bolaget, såsom framgår av underinstansernas avgöranden, anfört och åberopat viss utredning och bevisning. I kammarrätten har bolaget tillfört ytterligare utredning bl.a. i form av vittnesförhör. - Bolaget har därvid redogjort för ett antal omständigheter som enligt bolaget talar för att Erix bedrivit verksamhet gentemot bolaget respektive talar mot att fakturorna använts för att dölja "svarta" löner till anställda och möjliggöra uttag för företagsledaren. Bolaget har i kammarrätten även gett in några av de tidssedlar respektive tidssammanställningar vilka enligt bolaget utgjort underlag för fakturorna. I dessa återfinns uppgifter om arbetslag med förnamn på vissa av dem som utfört snöskottningen och uppgifter om var och när arbetet utförts. På de ingivna tidssammanställningarna är Erix angiven som uppgiftslämnare. Mats R. har vittnat om att det förelegat liknande underlag till samtliga fyra aktuella fakturor. Han har vidare vittnat om att uppdraget med snöskottning utförts självständigt av Erix, om hur kontakten med Erix uppkom och om att han fått uppfattningen att Pentti N. - som bolaget samarbetat med tidigare när Pentti N. företrätt ett annat företag - representerade Erix. Samtliga vittnen med anknytning till bolaget som hörts i målen i kammarrätten har uppgett att rutinerna beträffande anlitaandet av Erix var desamma som vid anlitaandet av andra underentreprenörsföretag som bolaget anlitate för snöskottning och att där inte heller i övrigt fanns någon särskild omständighet beträffande Erix som avvek från andra företag. Samtliga dessa vittnen har också intygat att de för sin del aldrig hört talas om att bolaget utbetalat "svarta" löner. Bolaget har vidare lyft fram att Skatteverket, som gjort upprepade revisioner av bolagets räkenskaper, tidigare inte haft någon anmärkning mot de rutiner beträffande anlitaande av underentreprenörer som bolaget tillämpat. - Kammarrätten finner att vad bolaget och vittnena härvid anfört, i förening med fakturornas utformning och betalningen av desamma, ger visst stöd för att fakturorna grundar sig på en affärsmässig överenskommelse mellan bolaget och ett självständigt underentreprenörsföretag om utförande av det arbete som anges i fakturorna. Det förhållandet att bolaget inte kan visa att bolaget ingått avtal med för en vid tidpunkten behörig företrädare för Erix talar dock emot att en affärsmässig överenskommelse har ingåtts med företaget Erix. Det måste också beaktas att inte någon av dem som enligt bolaget deltagit i arbetet med snöskottning för Erix räkning - Jukka L., Jouni H. och Margit K. - i förhör i länsrätten har uppgett att de känner till Erix, vilket vore naturligt om de arbetat för det företaget. Pentti N. har dock i länsrätten uppgett att han fungerat som hjälpreda åt Erix under en kortare period. Som länsrätten vidare angett saknar de vittnesmål som Adam J. och Niilo L. lämnat i länsrätten om att det bedrivits verksamhet i Erix intresse eftersom de, såvitt framkommit, inte var engagerade i bolaget under den tid som det arbete som fakturorna avser utfördes. Att namnet "Adam" angetts som referens i fakturorna från Erix medför, mot bakgrund av att han själv uppgett att han inte haft något med Erix att göra efter det att han sålt bolaget, inte någon annan bedömning. Maria P:s och Stellan S:s i länsrätten avgivna vittnesmål har inte heller tillfört något av relevans. - Mot denna bakgrund och med hänsyn till utredningen i övrigt finner kammarrätten vid en samlad bedömning att vad bolaget anfört och åberopat inte undergräver Skatteverkets utredning i sådan grad att Skatteverket inte ska anses ha fullgjort sin bevisbörda i målen. Skatteverket har således enligt kammarrättens mening gjort sannolikt att aktuella fakturor från Erix är att

betrakta som osanna då de felaktigt ger sken av att de ifrågavarande arbetena utförts av personer som varit anställda i eller inhyrda av Erix när de i stället utförts av personal som får anses anställda och avlönade av bolaget. - Under dessa förhållanden saknar av Erix företedd F-skattsedel betydelse. Skyldighet för bolaget att betala skatter och arbetsgivaravgifter för utbetald lön har således förelegat. Då fråga varit om osanna fakturor har Skatteverket också haft fog för att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt och att påföra skattetillägg. - Den betalning av medel som bolaget gjort med de osanna fakturorna som underlag får, till den del den överstiger skönsmässigt uppskattad ersättning till okänd arbetskraft, anses ha tillkommit företagsledaren såsom oredovisad lön, jfr RÅ80 1:56. - De skattemässiga konsekvenser dessa ställningstaganden får med avseende på underlag för arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, m.m. framgår av Skatteverkets beslut. Tillräckliga skäl att frångå Skatteverkets beloppsmässiga bedömningar har inte framkommit. Inte heller i övrigt har framkommit skäl att ändra länsrätts domar. Överklagandet ska därför avslås. - Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Med hänsyn härtill och då målen inte avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det inte heller i övrigt finns synnerliga skäl för att bevilja ersättning ska bolagets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Kammarrättsrådet Eke var av skiljaktig mening och anförde följande. I målen är ostridigt att de arbeten som de aktuella fakturorna från Erix avser har utförts. Huvudfrågan i målen är om Skatteverket har gjort sannolikt att fakturorna från Erix är osanna i den meningen att de arbeten som angetts på fakturorna inte har utförts av personal som varit anställda i Erix eller av personal som Erix i sin tur hyrt in, utan i stället av personal som ska anses ha varit anställda av bolaget. - Skatteverket har åberopat en rad omständigheter i fråga om Erix som enligt min mening är kännetecknande för företag som utfärdar osanna fakturor. Skatteverkets utredning talar med styrka för att Erix fungerat som ett fakturaskrivande bolag utan någon egentlig verksamhet och att fakturorna inte motsvaras av arbete som utförts av personal anställd av eller inhyrd till Erix. - Bolaget har häremot bl.a. åberopat vittnesmål från en del personer som enligt bolaget har anknytning till Erix på olika sätt. - Vad gäller de vittnesmål som avgavs i länsrätten av bl.a. Margit K., Jukka L. och Jouni H. kan konstateras att dessa personer uppgav att de inte kände till Erix. Margit K. uppgav dock att hon hjälpt Pentti N. några gånger då han bett henne hämta nycklar, adresser m.m. I de av bolaget åberopade tidsedlar och tidssammanställningar där Erix angetts som uppgiftslämnare återfinns uppgifter om arbetslag med förnamn på vissa av dem som utfört snöskottningen och uppgifter om var och när arbetet utförts. Namnet Margit anges flera gånger och namnet Jukka förekommer några gånger. Mats R. har vittnat om att det förelegat liknande underlag till samtliga fyra aktuella fakturor. Enligt min mening talar dessa tidsedlar och tidssammanställningar i viss utsträckning för att Margit, som får antas vara Margit K., har varit mer aktiv i arbetet med snöskottning än vad hon själv uppgett i länsrätten och att i vart fall hon och Jukka, som får antas vara Jukka L., har utfört arbetet med snöskottning för Erix räkning - även om de själva måhända inte känt till för vilket företags räkning de utfört sitt arbete. För att verksamhet har bedrivits i Erix i förhållande till bolaget talar även Pentti N:s uppgifter i länsrätten om att han fungerat som hjälpreda åt Erix under en kortare period. - Vissa av vittnesmålen från personer som enligt bolaget har anknytning till Erix på olika sätt talar således, framförallt i kombination med tidsedlar och tidssammanställningar, enligt min mening i viss utsträckning för att de fakturerade arbetena utförts av Erix. - Vad gäller övriga i länsrätten avgivna vittnesmål från personer som enligt bolaget har anknytning till Erix kan dessa enligt min mening inte anses tillföra målen något av beaktansvärd betydelse för nu aktuell fråga. Som länsrätten angett får de vittnesmål som Adam J. och Niilo L. lämnat om att det bedrivits verksamhet i Erix anses sakna intresse eftersom de, såvitt framkommit, inte var engagerade i bolaget under den tid som det arbete som fakturorna avser utfördes. Att namnet "Adam" angetts som referens i fakturorna från Erix medför, mot

bakgrund av att han själv uppgett att han inte haft något med Erix att göra efter det att han sålt bolaget, inte någon annan bedömning. Maria P:s och Stellan S:s i länsrätten avgivna vittnesmål har inte heller tillfört något av relevans. - De vittnesmål som avgivits i kammarrätten av personer med anknytning till bolaget - Mats R., Bengt L. och Britt-Marie B. - anser jag talar för att bolaget inte har anlitat Erix för att utfärda fakturor utan för att utföra snöskottningsarbete, dvs. för att utföra egentlig verksamhet. Mats R. har vittnat om hur kontakten med Erix uppkom och att uppdraget med snöskottning utförts självständigt av Erix, det företag som han uppfattade att Pentti N. - som bolaget samarbetat med tidigare när Pentti N. företrätt ett annat företag - representerade. Samtliga vittnen med anknytning till bolaget som hörts i målen i kammarrätten har uppgett att rutinerna beträffande anlita Erix var desamma som vid anlita andra underentreprenörsföretag som bolaget anlitate för snöskottning och att där inte heller i övrigt fanns någon omständighet beträffande Erix som avvek från andra företag. Samtliga dessa vittnen har också intygat att de för sin del aldrig hört talas om att bolaget skulle ha betalat "svarta" löner. Enligt min mening finns det, med beaktande även av vad som framkommit om bolagets skötsel i övrigt, inte någon anledning att betvivla dessa vittnesuppgifter. De stöder också de uppgifter bolagets ställföreträdare Lennart L. på ett övertygande sätt lämnat om att han aldrig skulle anlita "svart" arbetskraft. - Skatteverket har dock gjort gällande att det inte kunnat vara Erix som tillhandahållit de fakturerade tjänsterna eftersom den person bolaget uppgett att det ingått avtalen med Erix med, Pentti N., formellt sett inte varit behörig att ingå avtal för Erix räkning. - Det förhållandet att bolaget inte visat att bolaget ingått avtal med en vid tidpunkten behörig företrädare för Erix talar visserligen mot att en affärsmässig överenskommelse om utförande av det fakturerade arbetet har ingåtts med Erix men utgör enligt min mening inte en sådan omständighet som i sig medför att fakturorna måste anses vara osanna. Detta eftersom det är tänkbart att Erix godtagit att Pentti N. ingått avtal för det företagets räkning utan att han haft någon formell behörighet att göra det. Det är dock en omständighet bland andra att beakta vid den samlade bedömning som måste göras av om Skatteverket har gjort sannolikt att fakturorna från Erix är osanna i den mening att de arbeten som angetts på fakturorna inte har utförts av personal som varit anställda av bolaget och att utbetalningarna med anledning av fakturorna avsett att möjliggöra för bolaget att ge "svart" ersättning till denna personal. - Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målen finner jag att vad bolaget anfört och åberopat i tillräcklig utsträckning talar mot vad Skatteverket anfört till stöd för att de fakturerade arbetena inte har utförts av en från bolaget fristående underentreprenör. I denna bedömning fäster jag särskild vikt vid de omständigheter, såsom tidsedlar och vittnesuppgifter, som jag redogjort för ovan. Att denna fristående underentreprenör skulle vara någon annan än Erix har enligt min mening inte gjorts sannolikt. - Sammanfattningsvis finner jag därför att bolaget i tillräcklig grad motbevisat vad Skatteverket anfört och åberopat till stöd för att fakturerade tjänster inte tillhandahållits av Erix. Skatteverket har därmed inte gjort sannolikt - och således vad gäller skattetillägg ej heller mycket sannolikt - att de fakturerade arbetena inte har utförts av personal som varit att anse som anställda i Erix eller av personal som Erix i sin tur hyrt in. Överröstad i dessa delar är jag, med utgångspunkt i majoritetens uppfattning i dessa delar, i övrigt ense med majoriteten.

I överklagande hos Högsta förvaltningsdomstolen fullföljde Plåt & Smide sin talan och anförde bl.a. följande. Det är ostridigt att de snöskottningstjänster som svarar mot fakturorna från Erix har utförts. Bolaget har åberopat en omfattande utredning avseende bl.a. tidsedlar 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.

Skatteverket medgav delvis bifall till överklagandet såvitt gällde skattetillägg på ej gjorda skatteavdrag. I denna del ansåg verket att skattetillägget borde sättas ned till en fjärdedel. I övrigt bestred verket bifall till överklagandet och anförde 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).

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-21, Dexe, Knutsson, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade:

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. Fakturanummerserien 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 - - - (se avsnittet med rubriken Rättslig reglering m.m. i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) - - - 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 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter 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.

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.

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.

### III.

Vid skatterevision hos Haga Mark & Anläggnings AB (Haga Mark eller bolaget) framkom att bolaget under åren 2004 och 2005 hade bokfört fyra fakturor från Man Management Swedia MP AB (Man Management) om 311 562 kr avseende markarbeten i Nykvarn. Med anledning härav fann Skatteverket i omprövningsbeslut den 26 augusti 2008 det mycket sannolikt att Man Management var ett s.k. fakturabolag som inte haft annan verksamhet än att ställa ut osanna fakturor och att fakturorna från Man Management inte motsvarade någon prestation som detta bolag hade utfört. Förutsättningar förelåg dessutom för eftertaxering respektive efterbeskattning. Skatteverkets beslut innebar följande. Haga Marks inkomsttaxering för taxeringsåret 2006 ändrades med hänsyn till dels höjning för osanna fakturor, dels minskning för oredovisad lön och arbetsgivaravgifter, vilket totalt ledde till nedsättning av taxeringen med 162 766 kr. I fråga om mervärdesskatt för beskattningsåren 2004/2005 påfördes bolaget ytterligare skatt att betala med 62 312 kr; skattetillägg påfördes med 5 087 kr. Beträffande arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2004 och 2005 höjdes bolagets avgiftsunderlag med resultat att ytterligare avgifter skulle betalas med sammanlagt 100 454 kr. I anslutning därtill påfördes bolaget skattetillägg med 13 801 kr.

Haga Mark överklagade omprövningsbeslutet hos länsrätten och yrkade att Skatteverkets beslut skulle undanröjas och att taxering skulle ske enligt inlämnade deklarerationer. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har anlitat underentreprenörer för att kunna klara av alla uppdrag som kommer företrädesvis under våren och sommaren. Den nu aktuella underentreprenören anlitas vid ett fåtal tillfällen och till ett förhållandevis lågt belopp för att täcka arbetskraftsbrist på grund av svårigheter att erhålla arbetstillstånd. Bolaget kontrollerade att underentreprenören innehade F-skattsedel och att den i övrigt skött sina åtaganden gentemot Skatteverket samt inlämnat årsredovisning till Bolagsverket etc. Att underentreprenören har bedrivit verksamhet av mindre seriös karaktär och enligt verket sålt fakturor, kan inte lastas bolaget. Bolaget har inte på något sätt haft kontakt med de företrädare för underentreprenören som verket påstår.

Skatteverket vidhöll sina tidigare ställningstaganden.

Länsrätten i Stockholms län (2009-03-06, ordförande Ståhlberg) yttrade: Vad

bolaget anfört till stöd för sin talan och vad som i övrigt framkommit i målen föranleder inte länsrätten att göra annan bedömning än Skatteverket gjort och detta gäller även frågorna avseende efterbeskattning, eftertaxering och skattetillägg. Överklagandena kan därför inte vinna bifall. - Länsrätten avslår överklagandena.

Haga Mark överklagade länsrättens dom hos kammarrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har anlitat Man Management vid ett fåtal tillfällen. Att Man Management därefter tydligen har bedrivit verksamhet av mindre seriös karaktär och enligt Skatteverket sålt fakturor ska inte belasta bolaget. Bolaget har kontrollerat att Man Management innehaft F-skattsedel och att Man Management i övrigt skött sina åtaganden gentemot det allmänna. De utställda fakturorna för vilka bolaget anlitat Man Managements tjänster avser relativt små belopp. Skatteverket borde vid sin bedömning förstå att bolaget inte utsätter sig för den risk det skulle innebära att köpa falska fakturor. O.A. har tidigare varit anställd på Skatteverket. Har man tidigare arbetat med företag som inte gjort rätt för sig sitter man inte med i en styrelse och låter andra driva företaget. Bolaget hänvisar till två domar från Stockholms tingsrätt i mål nr B 25679-06 och mål nr B 29277-05. Bolaget är helt oförstående till att bevisbördan i skattemål ska bedömas annorlunda än bevisbördan i mål gällande skattebrott.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. När Skatteverket har gjort något sannolikt (vid eftertaxering/efterbeskattning mycket sannolikt) kan bolaget inte freda sig från ansvar genom att enbart ha kontrollerat att den anlitate underentreprenören innehaft F-skattsedel, varit registrerad till mervärdesskatt och som arbetsgivare m.m. För beskattning krävs det inte att Skatteverket kan visa att oredovisade eller frigjorda medel faktiskt kommit företagsledaren tillgodo. Det är tillräckligt att Skatteverket kan visa att inkomsterna inte har redovisats i fåmansaktiebolaget respektive att medel har frigjorts i fåmansaktiebolaget genom falsk eller osann faktura. De tingsrättsdomar som bolaget har åberopat saknar helt relevans för de skatterättsliga bedömningarna. I skatteprocessen krävs det inte att Skatteverket visar att "det är ställt utom allt rimligt tvivel" att de aktuella fakturorna är osanna. Det är tillräckligt att Skatteverket har gjort "mycket sannolikt" att fakturorna är osanna. Man Management har inte lämnat några årsredovisningar för den tidsperiod som bolaget har anlitat företaget. Den sista årsredovisningen som lämnats avser tiden fram till den 30 april 2004. Såväl de årsredovisningar som Man Management har lämnat fram till denna tidpunkt liksom de uppgifter som O.A. har lämnat till Skatteverket styrker att någon verksamhet inte har förekommit i Man Management under en följd av år och då heller inte under åren 2004 och 2005 när bolaget nyttjade fakturor från Man Management. Detta innebär att fakturorna inte kan vara sanna. Man Management har även nyttjats av minst sex andra "kunder" utöver bolaget. Man Management ingår således i ett upplägg som har till syfte att tillhandahålla osanna fakturor för att frigöra medel för företagsledaren eller för att betala svarta löner. Länsrätten i Stockholms län har i ett antal domar bedömt fakturor från Man Management och där kommit fram till att de är osanna. Vad gäller de personliga uppgifter om O.A. som bolaget lämnar innefattar dessa inte i sak något som förändrar vad Skatteverket tidigare har framfört eller trovärdigheten till honom som person. I ett mål hos Länsrätten i Stockholms län (mål nr 5032-08 m.fl., dom den 30 december 2008) har en Rolf P. hörts som vittne. Rolf P. förnekar att han varit kontaktperson för Man Management. Han uppger att han endast har förmedlat kontakter och att hans uppgift har varit att på uppdrag av två personer hämta ut pengar från bl.a. Man Managements konton och lämna dem till ett antal personer.

Kammarrätten i Stockholm (2010-04-06, Rolén, Ullman, Lindqvist, referent) yttrade: Den första frågan som kammarrätten har att ta ställning till är bevisbördans placering. Då skatteförfattningarna inte ger något svar på frågan hur ansvaret i bevishänseende ska fördelas, ska den som har lättast att prestera bevisning också ta på sig det ansvaret. Det leder bl.a. till att den

skattskyldige normalt måste vara beredd att prestera bevisning för en uppgiven kostnad för att kunna erhålla ett ifrågasatt avdrag. Det nu sagda gäller emellertid bara i det ordinära taxeringsförfarandet. Om Skatteverket genom eftertaxering/efterbeskattning avser att vägra den skattskyldige ett tidigare medgivet avdrag gäller en omvänd bevisbörda. - Den andra frågan som kammarrätten har att ta ställning till är vilka beviskrav som ska ställas på Skatteverket. - Kammarrätten konstaterar att det generellt inte ställs lika höga krav på bevisning i mål om efterbeskattning som i brottmål. För det fall Skatteverket kan presentera en omfattande bevisning eller, i avsaknad av konkreta bevis, kan visa på omständigheter som starkt talar för att ett visst förhållande föreligger, ankommer det på den skattskyldige, även i mål om efterbeskattning, att komma med trovärdiga förklaringar till de förhållanden som Skatteverket gör gällande. Om Skatteverket genom sin utredning visat att ett visst förhållande är för handen och det saknas godtagbara invändningar från den skattskyldige har Skatteverket nått upp till de höga beviskrav som ställs i mål om efterbeskattning. - Skatteverket har i målen gjort gällande att bolaget genom dess företrädare, B.E., har köpt oriktiga fakturor från Man Management i syfte att dölja uttag av likvida medel ur bolaget och för att tillgodogöra sig ingående mervärdesskatt. - Skatteverket har åberopat en rad olika omständigheter till stöd för sin talan. Vad som särskilt noteras är att det genom avgöranden från Länsrätten i Stockholms län har framkommit att Man Management även har använts av andra företag som fakturaskrivande bolag. O.A. har uppgivit att han inte bedrivit någon verksamhet genom Man Management, vilket också framgår av honom inlämnade årsredovisningar. Av utredningen framgår vidare att O.A. har gjort kontantuttag från Man Managements plusgirokonto som ombud åt de personer som köpte Man Management, men att han inte vet någonting om köparnas verksamhet i Man Management. En av köparna av Man Management, Lennart M., har uppgivit att han inte vet någonting om Man Managements verksamhet. Köparna av Man Management har inte lämnat in några årsredovisningar för Man Management. Vid granskning av Man Managements fakturor så stämmer kronologin vad gäller fakturadatum och fakturanummer inte överens. En faktura med ett senare datum kan ha ett lägre fakturanummer. Under denna tid har O.A. även skött bolagets bokföring. - Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet finner kammarrätten att de fakturor som bolaget har betalat till Man Management inte motsvarar ersättning för utfört arbete. Skyldighet för bolaget att betala arbetsgivaravgifter för utbetald lön till B.E. har således förelegat. Då fråga varit om osanna fakturor har Skatteverket också haft fog för att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt och att påföra skattetillägg. Skäl att medge befrielse från påförda skattetillägg föreligger inte. Överklagandet ska därför avslås.

I överklagande hos Högsta förvaltningsdomstolen fullföljde Haga Mark sin talan och anförde bl.a. följande. Mot slutet av året har Haga Mark alltid personalbrist. Haga Marks företagsledare kontaktade därför det aktuella året O.A. som han visste hade ett bemanningsföretag. Det gällde några mindre arbeten. Anbud lämnades av O.A. och det blev senare en muntlig beställning. Arbetet utfördes och fakturerades. Bemanningsföretagets namn kände Haga Mark inte till. O.A. har till Skatteverket bekräftat att han har överlämnat kontanter till personerna som utfört arbetena åt Haga Mark. Att Haga Mark inte var till fullo insatt i entreprenaden beror på att arbetsledningen köptes av beställaren, Svenska Hem, vilket framgår av ingiven faktura. Skatteverkets utredning har uteslutande handlat om Man Management och det bolagets nya styrelse som inte fanns med under den tid Haga Mark hade affärsrelationer med bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Haga Mark har bokfört fakturor från Man Management avseende arbete. Skriftliga avtal saknas. Man Management har i nära anslutning till att Haga Mark betalat fakturorna tagit ut pengarna i kontanter. Enligt Skatteverkets uppfattning har dessa kontanter återförts till Haga Mark. Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att Man Management har bedrivit någon som helst verksamhet. Det finns inte heller något som tyder på att Man

Management i sin tur har använt sig av underentreprenörer för att kunna utföra arbete hos Haga Mark. Fakturorna är osanna i den meningen att de inte motsvarar något utfört arbete utan endast har tagits fram för att möjliggöra för Haga Mark 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 Man Management inte är skattskyldig 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).

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-21, Dexe, Knutsson, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund

Skatteverket har genomfört revision hos Haga Mark 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.

Haga Mark har under perioden december 2004-april 2005 betalat fyra fakturor från Man Management om totalt 311 562 kr. Man Management var enligt uppgift på fakturorna registrerat för F-skatt.

Företagsledaren i Haga Mark har uppgett bl.a. följande. Man Management anlätades för asfaltarbeten och "bergrensning" i Nykvarn. Det var två-fyra personer som utförde arbetet men han kan inte säga vilka dessa personer var. Han åker inte alltid ut till en arbetsplats innan arbetet är klart när det rör sig om mindre arbeten. Man Management var O.A:s företag men det kan ha hyrts in underentreprenörer. O.A. sköter Haga Marks bokföring.

I målen har Haga Mark också fört fram att O.A. före och efter den aktuella tiden drivit ett redovisningsföretag och två bemanningsföretag, ett med byggnadsarbetare och ett med restaurangpersonal.

Man Management har inte lämnat självdeklaration för taxeringsår 2006 (förlängt räkenskapsår maj 2004-augusti 2005). Skattedeclarationer har lämnats för redovisningsperioderna januari och maj-oktober 2005 men några löner har inte redovisats. Man Management försattes i konkurs i april 2006. Skatteverket har gått igenom fakturor som bolaget utfärdat till sex olika företag och noterat att en faktura med ett senare datum kan ha ett lägre fakturanummer jämfört med en tidigare utfärdad faktura. Dessutom förekommer två olika nummerserier parallellt och två olika fakturamallar har använts. Insättningar har gjorts på Man Managements konto med totalt 5 108 107 kr under tiden den 9 januari 2004-11 november 2005. Kontantuttag har gjorts med sammanlagt 5 105 200 kr och i nära anslutning till insättningarna. Uttag har gjorts av bl.a. O.A. Inga sedvanliga driftskostnader har betalats via gireringar från kontot. O.A. var registrerad styrelseledamot och firmatecknare under tiden den 8 januari 1997-4 augusti 2005. O.A. ägde bolaget fram till den 29 april 2005 då det såldes till två andra personer.

O.A. har uppgett bl.a. följande. Han har inte bedrivit någon verksamhet genom Man Management. Han har gjort kontantuttag åt de personer som köpte Man Management. Inbetalningarna på Man Managements konto under den period som han själv ägde bolaget utgjorde betalningar för tjänster som förmedlats via Man Management. Personer som inte har varit anställda hos Man Management har fakturerat sitt arbete via bolaget. Han kan inte förklara varför Man Management har fakturerat de aktuella tjänsterna och han vet inte vilka personer som utfört arbetena. Han har överlämnat kontanterna som han tagit ut från Man Managements konto till personerna som ska ha utfört arbetet. Arbete ska ha utförts åt Haga Mark.

Rättslig reglering m.m.

En huvudprincip vid - - - (se avsnittet med rubriken Rättslig reglering m.m. i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) - - - tillämpliga i målen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis finns anledning att ta upp frågan om de arbeten som de aktuella fakturorna från Man Management avser över huvud taget har utförts. Skatteverket har uppgett att det inte har kunnat klargöras huruvida arbetena utförts men att om så är fallet har Haga Mark haft egen personal som skulle ha kunnat göra det. Högsta förvaltningsdomstolen anser att Haga Marks uppgifter om att arbetena har utförts får godtas.

Frågan i målen gäller om fakturorna är osanna i den meningen att arbetena inte har utförts av personal anställd av Man Management eller av personal som Man Management hyrt in utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av Haga Mark.

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 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter 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 Man Managements 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 eftertaxering och efterbeskattning. Det innebär att Skatteverket har bevisbördan för att Haga Mark har köpt osanna fakturor och därmed lämnat oriktig uppgift. Den omständigheten att Man Management må ha ägnat sig åt försäljning av sådana fakturor är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tillräcklig för att det beviskrav som gäller i målen ska vara uppfyllt.

Vad som kan tala för att de nu aktuella fakturorna är osanna är att Haga Mark inte visat upp något skriftligt underlag för fakturorna och inte heller kunnat namnge någon av de personer som utfört arbetet. Det kan dock konstateras att arbetet utfördes under en kort tid, avsåg ett inte särskilt högt belopp och torde ha engagerat bara ett fåtal personer. Vidare genomfördes revisionen först närmare tre år senare och någon företrädare för Haga Mark förefaller, enligt vad som upplysts, inte alltid åka ut till en arbetsplats innan arbetet är klart när det rör sig om mindre arbeten.

Det bör noteras att Skatteverket inte gjort gällande att Haga Mark anlitat något annat företag som ägnat sig åt handel med osanna fakturor utan det är endast fakturorna från Man Management som ifrågasatts.

När det gäller omständigheter som ger stöd för Haga Marks inställning i målen bör nämnas att Haga Mark obestritt uppgett att Man Managements dåvarande ägare O.A. vid den aktuella tiden drev minst tre andra företag, dels två bemanningsföretag, dels ett redovisningsföretag. O.A. framstår därmed inte som en typisk målvakt. Uppgifterna ger närmast stöd för uppfattningen att O.A. spelat en avgörande roll när det gällt att tillhandahålla Haga Mark arbetskraft. Det framgår inte klart av utredningen att detta inte skett genom Man Management.

Sammanfattningsvis anser Högsta förvaltningsdomstolen att det inte framkommit tillräckliga skäl för att med de beviskrav som gäller i mål om eftertaxering och efterbeskattning underkänna fakturorna från Man Management. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden.

Föredragna 2012-04-18, föredragande Wännström, målnummer 614-618-10 (I), 3856-3864-10 (II) och 3602-3605-10 (III)

---

**Sökord:** Arbetsgivaravgifter; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades; Inkomst av näringsverksamhet; Mervärdesskatt; Skattetillegg

**Litteratur:**

---